

# Normas Técnicas de Auditoría



**economistas**

Consejo General

**REA+REGA** Auditores

$\Sigma$  *economistas y titulados mercantiles*



# Normas Técnicas de Auditoría



**economistas**

Consejo General

**REA+REGA Auditores**

$\Sigma$  *economistas y titulados mercantiles*



## **Normas Técnicas de Auditoría (incluyen las publicadas hasta BOICAC nº 94)**

• Normas Técnicas de Auditoría .....	3
• Introducción a las Normas Técnicas de Auditoría .....	5
• Normas Técnicas de Carácter General .....	9
• Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo .....	17
• Normas Técnicas sobre Informes .....	37
• Modelos de Informes .....	57
• Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de “Importancia Relativa” .....	67
• Norma Técnica de Auditoría sobre “Hechos Posteriores” .....	81
• Norma Técnica de Auditoría sobre “Relación entre Auditores” .....	93
• Norma Técnica de Auditoría sobre “Control de Calidad Interno de los Auditores y Sociedades de Auditoría” .....	107
• Norma Técnica de Auditoría sobre la Aplicación del Principio de Empresa en Funcionamiento .....	115
• Norma Técnica de Auditoría sobre la Obligación de Comunicar las Debilidades del Control Interno .....	125
• Norma Técnica de Auditoría sobre “Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas” .....	131
• Norma Técnica de Auditoría sobre “Contrato de Auditoría o Carta de Encargo” .....	141
• Norma Técnica de Auditoría sobre “Errores e Irregularidades” .....	161
• Norma Técnica de Auditoría sobre el “Efecto 2000” .....	171
• Norma Técnica de Auditoría sobre la “Carta de Manifestaciones de la Dirección” .....	183
• Norma Técnica de Auditoría sobre “Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada” .....	197
• Norma Técnica de Auditoría sobre “Estimaciones Contables” .....	211

- Norma Técnica de Auditoría sobre “Procedimientos Analíticos” ..... 221
- Norma Técnica de Auditoría sobre “Consideración del Trabajo realizado por Auditoría Interna” ..... 229
- Norma Técnica de Auditoría sobre “La Auditoría de Cuentas en Entornos Informatizados” ..... 237
- Norma Técnica de Auditoría sobre “Evidencia de Auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas” ..... 249
- Norma Técnica de Auditoría sobre “Confirmaciones de Terceros” ..... 259

*El salto de paginación que se aprecia entre estas normas corresponde a Informes Especiales (consultar su índice)*

- Norma Técnica de Auditoría sobre “Saldos de Apertura” ..... 495
- Norma Técnica de Auditoría sobre “Entidades que Exteriorizan Procesos de Administración” ..... 503
- Norma Técnica de Auditoría sobre “Utilización de Técnicas de Muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva” ..... 513
- Norma Técnica de Auditoría sobre “Otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas” ..... 539
- Norma Técnica de Auditoría sobre el “Valor Razonable” ..... 547
- Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas ..... 569
- Nuevas Normas Técnicas de Auditoría resultado de su adaptación a las Norma Internacionales de Auditoría ..... 587

## **Informes Especiales (incluyen los publicados hasta BOICAC n° 94)**

*Desde el índice anterior (BOICAC n° 82) no ha habido publicación de nuevos Informes Especiales*

- Norma Técnica de Auditoría sobre “Informe Especial requerido por la Orden Ministerial de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991” ..... 271
- Informe Especial requerido por la Norma Cuarta de la Circular 9/1989 de la Comisión Nacional del Mercado de Valores ..... 287
- Informe Especial sobre Emisión de Obligaciones Convertibles en el supuesto del artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas ..... 307
- Informe Especial sobre Valoración de Acciones en el supuesto de los artículos 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas ..... 315
- Informe Especial (Definitivo) sobre Exclusión del Derecho de Suscripción Preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas ..... 325
- Informe Especial sobre un Aumento de Capital por Compensación de Créditos, supuesto previsto en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas ..... 335
- Informe Especial sobre Reservas para una Ampliación de Capital contemplada en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas ..... 343
- Norma Técnica de elaboración del Informe Complementario al de Auditoría de las Cuentas Anuales de las Entidades de Crédito ..... 359
- Norma Técnica de elaboración del Informe Especial y Complementario al de Auditoría de las Cuentas Anuales de las Entidades de Seguro, solicitado por la Dirección General de Seguros ..... 391
- Norma Técnica de Elaboración del Informe Complementario al de Auditoría de las Cuentas Anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos ..... 427

- Norma Técnica de Elaboración del Informe Complementario al de Auditoría de las Cuentas Anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito solicitado por determinadas Entidades Supervisoras ..... 451
  
- Norma Técnica sobre el Informe Especial requerido por el artículo 3.6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas conforme a la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001 ..... 473
  
- Norma Técnica sobre el Informe Especial relativo a determinada información semestral de las Sociedades Anónimas Deportivas (artículo 20.5 del Real Decreto 1251/1999) ..... 483



## **Normas Técnicas de Auditoría**

- **Sumario**
- **Introducción a las Normas Técnicas de Auditoría**
- 1. Normas Técnicas de Carácter General**
- 2. Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo**
- 3. Normas Técnicas sobre Informes**
- **Modelos de Informes**



## Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría

Por Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 7 de mayo de 1990 (BOE 17-5-1990) se procedió a efectuar el anuncio de las Normas Técnicas de Auditoría, para que en virtud de lo establecido en el número 2 del artículo 5 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, se sometieran durante el plazo de seis meses a información pública.

Una vez transcurrido dicho plazo y efectuadas las alegaciones correspondientes, las Corporaciones públicas representativas de auditores han procedido a su revisión introduciendo las modificaciones y correcciones que se han considerado oportunas.

Efectuadas dichas modificaciones, el Instituto de Censores de Cuentas, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Profesores Mercantiles han remitido las Normas Técnicas de Auditoría a este Instituto para su publicación definitiva.

En consecuencia, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dispone:

**Primero:** La publicación de las Normas Técnicas de Auditoría que se incorporan como Anexo a la presente Resolución.

**Segundo:** Las mencionadas Normas Técnicas, a excepción de lo previsto en la disposición tercera de la presente Resolución, son de obligado cumplimiento en el ejercicio de la función de auditoría de cuentas regulada por la Ley 19/1988, a todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos de auditoría que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado. A los trabajos efectuados con anterioridad a la citada fecha será de aplicación lo establecido en la disposición segunda de la Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 28 de marzo de 1990 (Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas nº 1).

**Tercero:** Las Normas Técnicas sobre informes y los modelos correspondientes serán de aplicación para los informes de auditoría de cuentas que se emitan pasados veinte días de la publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado y siempre que se refieran a cuentas anuales cerradas después del 30 de junio de 1990. En los supuestos no previstos en el párrafo anterior será de aplicación lo establecido en la disposición tercera de la Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas de 28 de marzo de 1990 (Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas nº 1).

Madrid, 19 de enero de 1991  
El Presidente del Instituto de Contabilidad  
y Auditoría de Cuentas  
Ricardo Bolufer Nieto

**Resolución de 1 de diciembre de 1994,  
del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas,  
por la que se publica la modificación de los apartados  
1.4.3, 3.2.4. b) y 3.9.3.  
de las Normas Técnicas de Auditoría**

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 26 de octubre de 1993 (B.O.E. 8-12-1993) se procedió a efectuar el anuncio de la modificación de los apartados 1.4.3, 3.2.4.b) y 3.9.3. de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 de este mismo Instituto, para que en virtud de lo establecido en el número 2 del artículo 5 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas se sometieran durante el plazo de seis meses a información pública.

Una vez transcurrido dicho plazo sin que se hayan presentado alegaciones a la citada modificación, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dispone:

**Primero.-** La publicación de la modificación de los apartados 1.4.3. 3.2.4.b) y 3.9.3. de las Normas Técnicas de Auditoría que se incorpora como Anexo a la presente Resolución.

**Segundo.-** La mencionada modificación es de obligado cumplimiento, por todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos objeto de la norma que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

**Madrid, 1 de diciembre de 1994**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**Ricardo Bolufer Nieto**

**Introducción a las Normas  
Técnicas de Auditoría**



## **Naturaleza y Contenido de las Normas Técnicas de Auditoría**

Las Normas Técnicas de Auditoría constituyen los principios y requisitos que debe observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función para expresar una opinión técnica responsable.

La ejecución de los trabajos de auditoría debe ajustarse a la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, a las disposiciones que se dicten en el desarrollo de la misma y a las Normas Técnicas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que son de obligado cumplimiento para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Las Normas Técnicas se clasifican en:

- Normas generales.
- Normas sobre ejecución del trabajo.
- Normas sobre informes.

En todo caso, y para lo no establecido en las Normas Técnicas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tendrán la consideración de éstas los usos o prácticas habituales de los auditores de cuentas, entendidos como los actos reiterados, constantes y generalizados observados por aquellos en el desarrollo de su actividad. A estos efectos la Corporación profesional elaborará Guías de Procedimientos de Trabajo en las que se recopilen los usos o prácticas habituales en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

En la ejecución de los trabajos de revisión y verificación contable distintos de los de auditoría de cuentas anuales a que alude el apartado 3 del artículo 1 de la Ley 19/1988, serán de obligado cumplimiento las Normas Generales y aquellos aspectos contenidos en las Normas sobre Ejecución del Trabajo y en las de Informes que les sean de aplicación, sin perjuicio del posterior desarrollo de las mismas.

## **Objetivo de la Auditoría de Cuentas Anuales**

El objetivo de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad, consideradas en su conjunto, es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad así como del resultado de sus operaciones en el período examinado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Los procedimientos de auditoría se diseñan para que el auditor de cuentas pueda alcanzar el objetivo expuesto anteriormente y no necesariamente para detectar errores o irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse.

El auditor de cuentas será responsable frente a la entidad auditada y frente a terceros por los daños y perjuicios que sean consecuencia del incumplimiento de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, de las disposiciones que se dicten en desarrollo de la misma o de las Normas Técnicas de Auditoría. En la planificación de su examen, el auditor debe considerar la detección de los errores e irregularidades pro-

ducidos, que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, sin embargo no será responsable de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directores o personal de la entidad auditada.

No obstante lo anterior, cuando el auditor descubra a lo largo de su trabajo alguna irregularidad que no afecte a la opinión que debe de expresar en su informe de auditoría, por no tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, deberá comunicar tal circunstancia a aquel órgano de la entidad que, encontrándose a un nivel jerárquico superior al de la persona o personas que cometieron la irregularidad, tenga competencias para resolver la situación planteada.

La opinión técnica del auditor de cuentas otorga una mayor confianza en la fiabilidad de las cuentas anuales. El usuario de informes de auditoría, sin embargo, no debe asumir que la opinión técnica del auditor de cuentas es una garantía sobre la viabilidad futura de una entidad, ni tampoco una declaración sobre la eficacia o eficiencia con que la dirección ha gestionado los asuntos de la misma. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad de la entidad y, si una vez analizados todos los factores subsisten dudas importantes, mencionar tal incertidumbre en su informe de acuerdo con lo previsto en el párrafo 3.7.9.

El auditor de cuentas independiente es responsable de formar y expresar su opinión sobre las cuentas anuales de una entidad. Sin embargo, es responsabilidad de los administradores de la entidad la formulación de dichas cuentas anuales, lo que incluye:

- El mantenimiento de registros contables y sistemas de control interno adecuados.
- La elección y aplicación de los principios y las normas contables apropiados, y
- La salvaguarda de los activos de dicha entidad.

## **Alcance de la Auditoría de Cuentas Anuales**

El auditor determinará el alcance de su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría. Al aplicar dichas Normas Técnicas y decidir los procedimientos de auditoría, así como su extensión, el auditor utilizará su juicio profesional teniendo en cuenta, muy especialmente, los conceptos de importancia y riesgos relativos.

El concepto de importancia relativa es inherente al trabajo del auditor de cuentas. En consecuencia, los procedimientos diseñados para soportar la opinión técnica en aquellas áreas más significativas y en las que sea más probable que se puedan producir errores importantes, deben ser más amplios y extensos que en aquellas otras en que no se den estas circunstancias.

El auditor de cuentas deberá requerir de la entidad auditada cuanta información precise para la realización de los trabajos de auditoría. Cualquier limitación impuesta por la entidad auditada o sobrevenida a lo largo del trabajo que impida la aplicación de lo dispuesto en las Normas Técnicas, debe ser considerada en el informe de auditoría como una limitación al alcance.



**Normas Técnicas  
de Carácter General**

## 1.1. Naturaleza

**1.1.1.** Estas Normas regulan las condiciones que debe reunir el auditor de cuentas y su comportamiento en el desarrollo de la actividad de auditoría de cuentas.

## 1.2. Formación técnica y capacidad profesional

**1.2.1.** La primera Norma es:

«La auditoría debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan formación técnica y capacidad profesional como auditores de cuentas, y tengan la autorización exigida legalmente».

**1.2.2.** Cualquiera que sea la capacidad de una persona en otros campos, deberá poseer, sin embargo, una adecuada formación y experiencia específica en el campo de la auditoría, y debe destacar como experto en contabilidad. La consecución de esa capacidad profesional se obtiene a través de una formación teórica y una experiencia práctica.

**1.2.3.** El auditor de cuentas para mantener su capacidad profesional, debe llevar a cabo una actualización permanente de sus conocimientos, tanto en el aspecto técnico como en cuanto a sus conocimientos generales económicos financieros.

El perfeccionamiento técnico y la capacidad profesional incluyen su continua actualización en las innovaciones que tienen lugar tanto en los negocios como en su profesión. En consecuencia, debe estar actualizado y estudiar, comprender y aplicar las nuevas disposiciones sobre principios contables y procedimientos de auditoría elaborados por los organismos con autoridad dentro de la profesión contable.

**1.2.4.** La Corporación profesional impulsará y facilitará que todos sus miembros tengan una actualización permanente de sus conocimientos en el desarrollo de su profesión. A estos efectos la Corporación profesional comunicará al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para su conocimiento, los cursos que se programen según grados o categoría profesional de experiencia y materias a impartir en línea con las innovaciones que tengan lugar tanto en los negocios como en la profesión.

**1.2.5.** La experiencia profesional práctica necesaria para acceder al ejercicio de la profesión se obtendrá mediante la ejecución de trabajos de auditoría bajo la supervisión y revisión de un auditor de cuentas en ejercicio.

**1.2.6.** La formación educativa del auditor de cuentas y su experiencia profesional se complementan entre sí; el auditor en el desempeño de una auditoría deberá

sopesar los conocimientos y experiencia de los profesionales del equipo de auditoría para determinar el alcance de la supervisión y de la revisión del trabajo.

### **1.3. Independencia, integridad y objetividad**

#### **1.3.1.** La segunda norma es:

«El auditor de cuentas durante su actuación profesional, mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad».

**1.3.2.** La independencia supone una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones.

**1.3.3.** La integridad debe entenderse como la rectitud intachable en el ejercicio profesional, que le obliga, en el ejercicio de su profesión, a ser honesto y sincero en la realización de su trabajo y la emisión de su informe. En consecuencia, todas y cada una de las funciones que ha de realizar han de estar presididas por una honradez profesional irreprochable.

**1.3.4.** La objetividad implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones del auditor. Para ello, deberá gozar de una total independencia en sus relaciones con la entidad auditada. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o prejuicio.

**1.3.5.** Para ser y parecer independiente, el auditor no debe tener intereses ajenos a los profesionales, ni estar sujeto a influencias susceptibles de comprometer tanto la solución objetiva de los problemas que puedan serle sometidos, como la libertad de expresar su opinión profesional.

**1.3.6.** Se considerará que existe falta de independencia cuando el auditor sea el ejecutor material de la contabilidad o asuma funciones ejecutivas en la entidad auditada. El resto de los servicios que el auditor puede prestar a su cliente, como consultoría y asesoramiento fiscal, no provocan, en principio, incompatibilidad en este sentido. Sin embargo, el auditor debe estar alerta a situaciones en las que su identificación con el cliente o la gestión de los negocios de éste menoscaben su imagen de independencia haciéndola incompatible con la labor del auditor de cuentas.

**1.3.7.** El auditor de cuentas debe ser siempre independiente y abstenerse de aceptar el encargo de auditoría en todos aquellos casos en que incurra en una situación incompatible con el ejercicio de sus funciones y, en concreto, en los casos contemplados por la Ley.

**1.3.8.** Debe cuidarse especialmente la independencia cuando la percepción de honorarios por cualquier concepto de un cliente represente una proporción importante de los ingresos brutos totales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. A estos efectos, se considerará como un único cliente el conjunto de empresas o entidades que estén vinculadas por una relación de dominio, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42.1 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén dominadas, directa o indirectamente, por una misma entidad o persona física.

**1.3.9.** Serán en todo caso incompatibles en el ejercicio de sus funciones respecto a una empresa o entidad los auditores de cuentas o sociedades de auditoría que se encuentren en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 8 de la Ley 19/88 de Auditoría de Cuentas.

**1.3.10.** La Corporación profesional a través de los Comités de disciplina profesional vigilará el cumplimiento de las normas de independencia.

## **1.4. Diligencia profesional**

**1.4.1.** La tercera norma es:

«El auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su Informe actuará con la debida diligencia profesional».

**1.4.2.** La debida diligencia profesional impone a cada persona de la organización del auditor, la responsabilidad del cumplimiento de las Normas en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe. Su ejercicio exige, asimismo, una revisión crítica a cada nivel de supervisión del trabajo efectuado y del juicio emitido por todos y cada uno de los profesionales del equipo de trabajo de auditoría.

**1.4.3.** El auditor de cuentas debe aceptar únicamente los trabajos que pueda efectuar con la debida diligencia profesional.

El auditor de cuentas no podrá aceptar trabajos que superen en conjunto su capacidad anual medida en horas. A estos efectos se considerará que un auditor de cuentas, siempre que cuente con el equipo humano necesario, puede supervisar un máximo de 25.000 horas de auditoría anuales.

En el caso de sociedades de auditoría dicha cifra se multiplicará por el número de socios auditores de cuentas ejercientes.

**1.4.4.** El auditor debe demostrar su diligencia profesional en los papeles de trabajo, lo cual requiere que su contenido sea suficiente para suministrar el soporte de la opinión.

**1.4.5.** El auditor, cuando lo considere necesario, podrá obtener asesoramiento de otros profesionales en materias especializadas, debiendo poner cuidado profesional en su selección y consulta, previa autorización de la entidad auditada. Si la entidad no otorgase la autorización y la materia fuese importante, el auditor deberá hacer constar la salvedad en su informe y, en su caso, denegar la opinión.

**1.4.6.** El auditor realizará las tareas precisas para mantener la calidad de su trabajo. Los controles de calidad se configuran a través de una estructura organizativa y unos procedimientos establecidos por el auditor con el fin de asegurarse de forma razonable que los servicios profesionales que proporciona a sus clientes cumplen las normas Técnicas de Auditoría.

**1.4.7.** Las medidas de control de calidad deben abarcar todos los aspectos de la organización del despacho del auditor, ya que la calidad de sus trabajos depende directamente del conjunto de medios personales y materiales de que dispone, así como de sus procedimientos de trabajo. En consecuencia, los procedimientos de control de calidad establecidos por cada auditor han de formalizarse en manuales escritos y deberán ser adecuadamente comunicados a todo el personal interviniente relacionado con su práctica profesional, con el fin de asegurarse razonablemente de su comprensión y cumplimiento.

**1.4.8.** El auditor, cualquiera que sea su tamaño y estructura, debe realizar el control de calidad de sus trabajos, así como revisar periódicamente si sus sistemas de control de calidad siguen siendo apropiados de acuerdo con nuevas circunstancias, tales como nuevas Normas profesionales, estructuras de personal más complejas, etcétera.

**1.4.9.** El sistema de control de calidad de los auditores de cuentas estará sometido al control de la Corporación profesional con el fin de asegurarse, de forma razonable, de que la actividad profesional de sus miembros cumple las Normas Técnicas de Auditoría.

**1.4.10.** El control de calidad debe cubrir los siguientes objetivos:

a) Independencia, integridad y objetividad.

Proporcionar seguridad razonable de que todo el personal profesional de auditoría de la organización, a cualquier nivel de responsabilidad, mantiene sus cualidades de independencia, integridad y objetividad.

b) Formación y capacidad profesional.

Proporcionar una seguridad razonable de que el personal profesional tiene la formación y capacidad necesarias que le permitan cumplir adecuadamente las responsabilidades que se le asignan. Este objetivo implica el asegurar que la

asignación de personal a los trabajos, su contratación y su promoción y desarrollo profesional son adecuados.

c) Aceptación y continuidad de clientes.

Permitir la decisión sobre la aceptación y continuidad de los clientes, teniendo en consideración la independencia del auditor y la capacidad para proporcionar un servicio adecuado, y la integridad de la dirección y accionistas del cliente.

d) Consultas.

Tener una seguridad razonable de que, cuando sea necesario, el auditor solicita una ayuda de personas u organismos, internos o externos, que tengan niveles adecuados de competencia, juicio y conocimientos para resolver aspectos técnicos.

e) Supervisión y control de trabajo.

Proporcionar una seguridad razonable de que la planificación, la ejecución y la supervisión del trabajo se han realizado cumpliendo con las Normas Técnicas de Auditoría.

f) Inspección.

Proporcionar mediante inspecciones periódicas, internas o externas, una seguridad razonable de que los procedimientos implantados para asegurar la calidad de los trabajos están consiguiendo los objetivos anteriores.

## 1.5. Responsabilidad

### 1.5.1. La cuarta norma es:

«El auditor de cuentas es responsable del cumplimiento de las Normas de Auditoría establecidas, y a su vez responsable del cumplimiento de las mismas por parte de los profesionales del equipo de auditoría».

**1.5.2.** El auditor debe prestar servicios de calidad a sus clientes y con respeto a los intereses de éstos. Sin embargo, esta preocupación por los intereses de sus clientes no debe anteponerse a sus obligaciones para con terceros, interesados en la información económica financiera, en cuanto al mantenimiento de su independencia, integridad y objetividad. Esta dualidad de obligaciones requiere para su cumplimiento un alto grado de responsabilidad y conducta ética.

**1.5.3.** El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e impone que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resulta-

dos. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales.

Las funciones del auditor de cuentas tampoco incluyen la predicción de sucesos futuros, por lo tanto, la emisión de un informe sin salvedades sobre las cuentas anuales no constituye una garantía o seguridad de que la entidad tenga capacidad para continuar su actividad durante un período determinado después de la fecha de dicho informe. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad de la entidad y, si una vez analizados todos los factores subsisten dudas importantes, mencionar tal incertidumbre en su informe de acuerdo con lo previsto en el párrafo 3.7.9.

## **1.6. Secreto profesional**

**1.6.1.** La quinta norma es:

«El auditor debe mantener la confidencialidad de la información obtenida en el curso de sus actuaciones».

**1.6.2.** El auditor de cuentas ha de mantener estricta confidencialidad sobre toda la información adquirida en el transcurso de la auditoría concerniente a los negocios de sus clientes y, excepto en los casos previstos en la Ley 19/88 de Auditoría de Cuentas, no revelará el contenido de la misma a persona alguna sin autorización estricta del cliente. No obstante, el auditor deberá recoger en su informe cualquier negativa del cliente a mostrar toda la información necesaria para expresar la imagen fiel de las cuentas anuales.

**1.6.3.** El auditor tiene, asimismo, el deber de garantizar el secreto profesional en las actuaciones de sus ayudantes y colaboradores.

**1.6.4.** La información obtenida en el transcurso de sus actividades no podrá ser utilizada en su provecho ni en el de terceras personas.

**1.6.5.** El auditor de cuentas deberá conservar y custodiar durante cinco años, a contar desde la fecha del informe, la documentación de la auditoría, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyen las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe.

## **1.7. Honorarios y comisiones**

**1.7.1.** La sexta norma es:

«Los honorarios profesionales han de ser un justo precio del trabajo realizado para el cliente».

**1.7.2.** Los honorarios profesionales estarán basados en tarifas horarias y deberán tener en cuenta los conocimientos y habilidad requeridos y el nivel de formación teórica y práctica para el ejercicio de la profesión.

Supresión del apartado 1.7.3. por Resolución de 2 de marzo de 2007 del ICAC (BOICAC 69).

**1.7.4.** No se permite el pago de comisiones a terceros por obtener trabajos profesionales. Se entiende por comisiones los pagos en efectivo, la prestación de servicios gratuitos, los regalos o cualquier tipo de remuneración incluyendo la participación en los honorarios de personas que no hubieran tomado parte de forma real y efectiva en el trabajo.

## **1.8. Publicidad**

**1.8.1.** La séptima norma es:

«El auditor no podrá realizar publicidad que tenga por objeto la captación de clientes».

**1.8.2.** No se permite la publicidad que tenga por objeto, o pueda producir, una captación de clientes a través de anuncios en la prensa o cualquier otro medio de comunicación. No obstante, se puede mencionar el nombre del auditor en conferencias, coloquios y artículos de prensa profesionales, y se permite la presentación de servicios de empresas, previamente solicitados a efectos informativos, mediante folletos u otros medios directos, siempre de forma y con un contenido que no perjudique la reputación, prestigio e imagen de la profesión frente a la sociedad.



**Normas Técnicas  
sobre Ejecución del Trabajo**

## 2.1. Introducción

Las Normas de Auditoría sobre la Ejecución del Trabajo tienen como objetivo la determinación de los medios y actuaciones que han de ser utilizados y aplicados por los auditores de cuentas independientes en la realización de la auditoría de las cuentas anuales.

## 2.2. Contrato o carta de encargo

**2.2.1.** El auditor deberá acordar por escrito con su cliente el objetivo y alcance del trabajo, así como sus honorarios o los criterios para su cálculo para todo el período de nombramiento.

**2.2.2.** En el contrato o carta de encargo se deberá indicar el total número de horas estimado para la realización del trabajo.

Cuando el nombramiento se efectúe por un Registrador Mercantil o un Juez se deberá detallar, asimismo, el número de horas presupuestado por áreas de trabajo. A estos efectos, antes de aceptar el nombramiento, el auditor podrá solicitar de la empresa o entidad auditada todos los datos que considere necesarios para preparar su propuesta.

**2.2.3.** Antes de aceptar el encargo, el auditor debe considerar si existe alguna razón que aconseje su rechazo por razones éticas o técnicas.

## 2.3. Planificación

**2.3.1.** La primera norma es:

«El trabajo se planificará apropiadamente».

**2.3.2.** La planificación de la auditoría comporta el desarrollo de una estrategia global en base al objetivo y alcance del encargo y la forma en que se espera que responda la organización de la entidad. El alcance con que se lleve a cabo la planificación varía según el tamaño y la complejidad de la entidad, de la experiencia que el auditor tenga de la misma, del conocimiento del tipo de negocio en que la empresa se desenvuelve, de la calidad de la organización y del control interno de la entidad.

**2.3.3.** Al planificar su trabajo, el auditor debe considerar, entre otras cuestiones, las siguientes:

- a) Una adecuada comprensión del negocio de la entidad, del sector en que ésta opera, y la naturaleza de sus transacciones.
- b) Los procedimientos y principios contables que sigue la entidad y la uniformidad con que han sido aplicados, así como los sistemas contables utilizados para registrar las transacciones.

c) El grado de eficacia y fiabilidad inicialmente esperado de los sistemas de control interno.

**2.3.4.** El auditor deberá documentar adecuadamente el plan de la auditoría.

**2.3.5.** A través de la planificación de su examen, el auditor debe determinar, entre otros aspectos, la naturaleza, alcance y momento de ejecución del trabajo a realizar y preparar un programa de auditoría escrito.

**2.3.6.** El programa de auditoría facilita un control y seguimiento más eficaz del trabajo realizado y se utilizará para transmitir instrucciones a los miembros del equipo del auditor en cuanto al trabajo a realizar. Debe indicar con suficiente detalle las pruebas de auditoría que el auditor considera necesarias para conseguir los objetivos del examen.

**2.3.7.** Al aplicar el programa, el auditor debe guiarse por los resultados obtenidos en los procedimientos y consideraciones de la fase de planificación. Conforme el examen avanza, es posible que se produzcan cambios respecto de las condiciones esperadas, que hagan necesario modificar los procedimientos de auditoría inicialmente previstos. Tales modificaciones deberán documentarse adecuadamente.

### **Consideraciones sobre el tipo de negocio de la entidad**

**2.3.8.** El auditor debe llegar a un nivel de conocimiento del tipo de negocio de la entidad que le permita planificar y llevar a cabo su examen siguiendo las Normas Técnicas de Auditoría. Ese nivel de conocimiento debe permitirle tener una opinión de los acontecimientos, transacciones y prácticas que puedan tener a su juicio un efecto significativo en las cuentas anuales. El conocimiento del negocio de la entidad ayuda al auditor a, entre otras, las siguientes identificaciones:

- a) Identificar aquellas áreas que podrían requerir consideración especial.
- b) Identificar el tipo de condiciones bajo las que la información contable se produce, se procesa, se revisa y se compila dentro de la organización.
- c) Identificar la existencia de normativa de control interno.
- d) Evaluar la razonabilidad de las estimaciones en áreas tales como la valoración de existencias, criterios de amortización, dotaciones a las provisiones para insolvencias, porcentaje de terminación de proyectos en contratos a largo plazo, dotaciones extraordinarias, etcétera.
- e) Evaluar la razonabilidad de los comentarios y manifestaciones hechas por la gerencia.
- f) Evaluar si los principios y normas de contabilidad utilizados son apropiados y si guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior

**2.3.9.** El auditor debe conocer la naturaleza de la entidad, su organización y las características de su forma de operar. Ello comporta analizar, entre otros aspectos, los siguientes:

- a) El tipo de negocio.
- b) El tipo de productos o servicios que suministra.
- c) La estructura de su capital.
- d) Sus relaciones con otras empresas del mismo grupo y terceras vinculadas.
- e) Las zonas de influencia comercial.
- f) Sus métodos de producción y distribución.
- g) La estructura organizativa.
- h) La legislación vigente que afecta a la entidad.
- i) El manual de políticas y procedimientos.

#### **Consideraciones sobre el sector de negocio de la entidad**

**2.3.10.** El auditor debe también considerar aquellos aspectos que afectan al sector en el cual se desenvuelve la entidad, tales como:

- a) Condiciones económicas.
- b) Regulaciones y controles gubernamentales.
- c) Cambios de tecnología.
- d) La práctica contable normalmente seguida por el sector
- e) Nivel de competitividad.
- f) Tendencias financieras y ratios de empresas afines.

**2.3.11.** Todos estos conocimientos se adquieren normalmente:

- a) A través de sus trabajos previos para la propia entidad o de su experiencia en el sector
- b) Mediante información solicitada al personal de la entidad.
- c) De los papeles de trabajo de años anteriores.
- d) De publicaciones profesionales y textos editados dentro del sector
- e) De cuentas anuales de otras entidades del sector.

#### **Desarrollo de un plan global relativo al ámbito y realización de la auditoría**

**2.3.12.** El auditor desarrollará un plan global que deberá documentarse y que comprenderá, entre otros aspectos, los siguientes:

- a) Los términos del encargo de auditoría y responsabilidades correspondientes.
- b) Principios y normas contables, Normas Técnicas de Auditoría, leyes y reglamentaciones aplicables.

- c) La identificación de las transacciones o áreas significativas que requieran una atención especial.
- d) La determinación de niveles o cifras de importancia relativa y su justificación.
- e) La identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera.
- f) El grado de fiabilidad que espera atribuir a los sistemas de contabilidad y al control interno.
- g) La naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras.
- h) El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa.
- i) La participación de otros auditores en la auditoría de filiales y/o sucursales de la entidad.
- j) La participación de expertos.

### **Preparación del programa de auditoría**

**2.3.13.** El auditor deberá preparar un programa escrito de auditoría en el que se establezcan las pruebas a realizar y la extensión de las mismas para cumplir los objetivos de auditoría. El programa debe incluir los objetivos de auditoría para cada parcela o área y será lo suficientemente detallado de forma que sirva como documento de asignación de trabajos a los profesionales del equipo que participen en la auditoría, así como medio de control de la adecuada ejecución del mismo.

En la preparación del programa de auditoría, el auditor habiendo obtenido cierto conocimiento del sistema de contabilidad y de los correspondientes controles internos, puede considerar oportuno confiar en determinados controles internos a la hora de determinar la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría. El auditor puede decidir confiar en determinados controles internos como un medio eficaz y eficiente para la realización de la auditoría. Sin embargo, el auditor puede decidir no basarse en controles internos cuando existan otros medios más eficientes de obtención de pruebas o evidencia suficiente y adecuada en auditoría. El auditor deberá considerar también el momento de realizar los procedimientos, la coordinación de cualquier ayuda que se espera de la entidad, la disponibilidad de personal, y la participación de otros auditores o expertos.

El plan global y el correspondiente programa deberán revisarse a medida que progresa la auditoría. Cualquier modificación se basará en el estudio del control interno, la evaluación del mismo y los resultados de las pruebas que se vayan realizando.

## 2.4. Estudio y evaluación del sistema de control interno

### 2.4.1. La segunda Norma es:

«Deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada del control interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría».

**2.4.2.** A tal efecto es preciso distinguir entre el estudio destinado a evaluar y mejorar el sistema de control interno de una entidad, realizado por el auditor en su calidad de experto y en virtud de mandato específico, del estudio y evaluación de control interno que se realiza en el contexto de una auditoría, y al que se refiere esta Norma Técnica.

### Definiciones y conceptos básicos

**2.4.3.** El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente y se cumplen según las directrices marcadas por la Dirección.

**2.4.4.** Esta definición es, posiblemente, más amplia que el significado que normalmente se atribuye al término, ya que las implicaciones de un sistema de control interno, se extienden más allá de las materias que lo relacionan con los departamentos contable y financiero.

**2.4.5.** El control interno, en su sentido más amplio, incluye controles que pueden ser caracterizados bien como contables o administrativos, tales como:

- a) Los controles contables comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguarda de los bienes activos y la fiabilidad de los registros contables.
- b) Los controles administrativos se relacionan con la normativa y los procedimientos existentes en una empresa vinculados a la eficiencia operativa y al acatamiento de las políticas de la Dirección y normalmente sólo influyen indirectamente en los registros contables.

**2.4.6.** La división del control interno en controles contables y controles administrativos ha sido determinada con el propósito de clarificar el alcance del estudio y evaluación del sistema de control interno. Es obvio que el auditor independiente debe centrar su trabajo en los controles contables por las repercusiones que éstos tienen en la preparación de la información financiera y, por consiguiente, a los efectos de estas Normas Técnicas, el control interno se entiende circunscrito a los controles contables. Sin embargo, si el auditor cree que ciertos controles adminis-

trativos pueden tener importancia respecto a las cuentas anuales, debe efectuar su revisión y evaluación.

**2.4.7.** Por definición, el control interno confiere una seguridad razonable, pero no absoluta de que los objetivos del mismo se cumplirán. La implantación y mantenimiento de un sistema de control interno es responsabilidad de la Dirección, que debe someterlo a una continua supervisión para determinar que funciona según está prescrito, modificándolo si fuera preciso, de acuerdo con las circunstancias.

**2.4.8.** Todo sistema de control interno tiene unas limitaciones. Siempre existe la posibilidad de que al aplicar procedimientos de control surjan errores por una mala comprensión de las instrucciones, errores de juicio, falta de atención personal, fallo humano, etc. Además de aquellos procedimientos cuya eficacia se basa en la segregación de funciones pueden eludirse como consecuencia de existir colusión de los empleados implicados en el control interno. Igualmente los procedimientos basados en el objetivo de asegurar que las transacciones se ejecutan según los términos autorizados por la Dirección, resultarían ineficaces si las decisiones de ésta se tomaran de una forma errónea o irregular.

### **Control interno contable**

**2.4.9.** Los objetivos del sistema de control interno de tipo contable se deben relacionar con cada una de las etapas por las que discurre una transacción. Las etapas más importantes relativas a una transacción comprenden su autorización, ejecución, registro y finalmente la responsabilidad respecto a la custodia y salvaguarda de los activos que, en su caso, resulten de dicha transacción, con el fin de que las mismas hayan sido ejecutadas y que se encuentren clasificadas en las cuentas apropiadas. En particular, la autorización de las transacciones es una función de la Dirección asociada directamente con su responsabilidad para alcanzar los objetivos.

### **Estudio y evaluación del sistema de control interno**

**2.4.10.** El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

- a) La revisión preliminar del sistema con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad. En particular el conocimiento y evaluación preliminar de los sistemas de control interno de la entidad, incluyendo los sistemas informáticos, constituye un requisito mínimo de trabajo que sirve de base a la planificación de la auditoría.
- b) La realización de pruebas de cumplimiento para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y que están operando tal como se diseñaron.

### **Revisión del sistema**

**2.4.11.** La revisión del sistema es principalmente un proceso de obtención de información respecto a la organización y a los procedimientos establecidos, con objeto de que sirva como base para las pruebas de cumplimiento y para la evaluación del sistema. La información requerida para este objetivo se obtiene normalmente a través de entrevistas con el personal apropiado del cliente y mediante el estudio de documentos tales como manuales de procedimientos, instrucciones al personal, etcétera.

**2.4.12.** La información relativa al sistema será documentada en forma de cuestionarios, resúmenes de procedimientos, flujogramas o cualquier otra forma de descripción de un circuito administrativo y adaptándose a las circunstancias o preferencias del auditor

**2.4.13.** Con objeto de verificar la información obtenida; a veces se adopta el procedimiento de seguir el ciclo completo de una o varias transacciones a través del sistema. Esta práctica, además de ser útil para el propósito indicado, permite que las partidas seleccionadas pueden ser consideradas como parte de las pruebas de cumplimiento.

### **Pruebas de cumplimiento**

**2.4.14.** La finalidad de las pruebas de cumplimiento es proporcionar al auditor una seguridad razonable de que los procedimientos relativos a los controles internos están siendo aplicados tal como fueron establecidos. Estas pruebas son necesarias si se va a confiar en los procedimientos descritos. Sin embargo, cuando los procedimientos de control no son satisfactorios, el auditor no debe confiar en los mismos.

El auditor podrá omitir parte o toda la comprobación de los sistemas de control interno cuando ese trabajo no fuese efectivo en términos de coste-eficacia, siempre que las pruebas alternativas, de naturaleza substantiva, le permitan satisfacerse razonablemente de las afirmaciones de la Dirección sobre las cuentas (párrafo 2.5.22) que se vean afectadas por esta decisión. A tal efecto debe tomarse en consideración la naturaleza o número de las transacciones o saldos involucrados, los métodos de procesamiento de datos que se estén usando y los procedimientos de auditoría que puedan ser aplicados al realizar las pruebas substantivas.

**2.4.15.** La naturaleza de los procedimientos de control interno y la evidencia disponible sobre su cumplimiento determinan, necesariamente, la naturaleza de las pruebas de cumplimiento e influyen sobre el momento de ejecución y extensión de tales pruebas. Las pruebas de cumplimiento están íntimamente interrelacionadas con las pruebas substantivas y, en la práctica, los procedimientos de auditoría suministran, al mismo tiempo, evidencia de cumplimiento de los procedimientos de



control interno contable, así como la evidencia requerida de las pruebas substantivas.

### **Período en que se desarrollan las pruebas y su extensión**

**2.4.16.** La determinación de la extensión de las pruebas de cumplimiento se realizará sobre bases estadísticas o sobre bases subjetivas. El muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para expresar en términos cuantitativos el juicio del auditor respecto a la razonabilidad, determinando la extensión de las pruebas y evaluando su resultado. Cuando se utilicen bases subjetivas se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección, y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno.

Las pruebas de cumplimiento deberán aplicarse a las transacciones ejecutadas durante el período que se está revisando, de acuerdo con el concepto general de muestreo, que implica que las partidas que vayan a ser examinadas deben seleccionarse del conjunto de datos a los cuales deben aplicarse las conclusiones resultantes. Deberá dejarse constancia en los papeles de trabajo del criterio utilizando en la selección de la muestra.

**2.4.17.** Los auditores independientes podrán realizar las pruebas de cumplimiento durante su trabajo preliminar.

**2.4.18.** Cuando éste sea el caso, la aplicación de tales pruebas a todo el período restante puede no ser necesaria. Los factores que deben considerarse a este respecto incluyen:

- a) Los resultados de las pruebas durante el período preliminar
- b) Las respuestas e indagaciones concernientes al período restante.
- c) La extensión del período restante.
- d) La naturaleza y el número de las transacciones y los saldos involucrados.
- e) La evidencia del cumplimiento, dentro del período restante, que puede obtenerse de las pruebas substantivas realizadas por el auditor independiente o de las pruebas realizadas por los auditores internos.
- f) Otros puntos que el auditor puede considerar de interés.

### **Evaluación del sistema de control interno**

**2.4.19.** Una función de control interno, desde el punto de vista del auditor independiente; es la de suministrar seguridad de que los errores o irregularidades se pueden descubrir con prontitud razonable, asegurando así la fiabilidad e integridad de los registros contables. La revisión del control interno por parte del auditor

independiente le ayuda a determinar otros procedimientos de auditoría apropiados para formular una opinión sobre la razonabilidad de las cuentas anuales.

**2.4.20.** El planteamiento conceptualmente lógico de la evaluación que hace el auditor del control interno, consiste en aplicar a cada tipo significativo de transacciones y a los respectivos activos involucrados en la auditoría, los siguientes criterios:

- a) Considerar los tipos de errores e irregularidades que puedan ocurrir
- b) Determinar los procedimientos de control interno contable que puedan prevenir o detectar errores o irregularidades.
- c) Determinar si los procedimientos necesarios están establecidos y si se han seguido satisfactoriamente.
- d) Evaluar cualquier deficiencia, es decir, cualquier tipo de error o irregularidad potencial no contemplada por los procedimientos de control interno existentes, para determinar:
  1. La naturaleza, momento de ejecución o extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar, y
  2. Las sugerencias a hacer al cliente.

**2.4.21.** En la aplicación práctica del enfoque antes descrito, los dos primeros apartados se realizan principalmente por medio de cuestionarios, resúmenes de procedimientos, flujogramas, instrucciones o cualquier otro tipo de material de trabajo utilizado por el auditor. Sin embargo, se requiere el juicio profesional para la interpretación, adaptación o extensión de dicho material de trabajo, para que resulte apropiado a cada situación particular. El tercer apartado se lleva a cabo durante la revisión del sistema y la realización de las pruebas de cumplimiento y, el último, se logra al ejercer el juicio profesional en la evaluación de la información obtenida en los apartados precedentes.

**2.4.22.** La revisión que haga el auditor del sistema de control interno y sus pruebas de cumplimiento deben relacionarse con cada uno de los objetivos que se pretenden alcanzar mediante la evaluación del sistema.

Los controles y deficiencias que afecten a cada una de las afirmaciones de la Dirección de la entidad y tipos de transacciones deben ser evaluados independientemente y no son compensatorios en su efecto.

**2.4.23.** La evaluación de los controles internos contables hecha por el auditor para cada tipo significativo de transacciones, debe dar lugar a una conclusión respecto a si los procedimientos establecidos y su cumplimiento son satisfactorios para su objetivo. Los procedimientos y su cumplimiento deben considerarse satisfactorios si la revisión del auditor y sus pruebas no revelan ninguna situación que se consi-

dere como una deficiencia importante para su objetivo. En este contexto, una deficiencia importante significa una situación en la cual el auditor estima que los procedimientos establecidos, o el grado de cumplimiento de los mismos, no proporcionan una seguridad razonable de que errores o irregularidades -por importes significativos con respecto a las cuentas anuales que están siendo auditadas- pudieran prevenirse o detectarse fácilmente por los empleados de la empresa en el curso normal de ejecución de las funciones que les fueron asignadas.

### **Interrelación con otros procedimientos de auditoría**

**2.4.24.** El riesgo final del auditor es una combinación de tres riesgos diferentes. El primero está constituido por la posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan errores de importancia en el proceso contable, del cual se obtienen las cuentas anuales. El segundo es la posibilidad de que existiendo estos errores de importancia no fueran detectados por los sistemas de control interno de la entidad. Finalmente existió un tercer riesgo, consistente en la posibilidad de que cualquier error de importancia que exista y no hubiera sido puesto de manifiesto por el sistema de control interno, no fuera a su vez detectado por la aplicación de las pruebas adecuadas de auditoría.

**2.4.25.** La combinación adecuada de las pruebas de auditoría permite al auditor minimizar el riesgo final mediante un adecuado equilibrio entre pruebas de cumplimiento y pruebas substantivas. El peso relativo atribuible a las respectivas fuentes de confianza son materias que deben decidirse de acuerdo con el criterio del auditor y según las circunstancias.

**2.4.26** La amplitud de las pruebas substantivas a realizar sobre los distintos componentes de las cuentas anuales, así como su naturaleza y el momento de su aplicación, será tanto menor cuanto mayor sea la confianza obtenida de las pruebas de cumplimiento del control interno.

### **Comunicación de las debilidades significativas de control interno**

**2.4.27.** El auditor comunicará a la Dirección de la entidad las debilidades significativas identificadas en las pruebas de auditoría realizadas, con el alcance que haya considerado necesario para su trabajo de auditoría de cuentas anuales.

## **2.5. Evidencia**

**2.5.1.** La tercera Norma es:

«Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas».

### **Naturaleza de la evidencia**

**2.5.2.** La evidencia del auditor es la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en las cuentas anuales han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstanciales que realmente han ocurrido.

**2.5.3.** La naturaleza de la evidencia está constituida por todos aquellos hechos y aspectos susceptibles de ser verificados por el auditor, y que tienen relación con las cuentas anuales que se examinan.

**2.5.4.** La evidencia se obtiene por el auditor a través del resultado de las pruebas de auditoría aplicadas según las circunstancias que concurren en cada caso, y de acuerdo con el juicio profesional del auditor.

**2.5.5.** No siempre el auditor podrá tener certeza absoluta sobre la validez de la información financiera. Por consiguiente, el auditor determina los procedimientos y aplica las pruebas necesarias para la obtención de una evidencia suficiente y adecuada en relación al objetivo de su trabajo.

### **Evidencia suficiente**

**2.5.6.** Se entiende por tal, aquel nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas anuales que se someten a su examen. Debe tenerse presente que bajo este contexto el auditor no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen. Por lo tanto, puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control, realizando pruebas de auditoría, mediante muestreo (estadístico o de selección en base subjetiva), mediante pruebas analíticas o a través de una combinación de ellas.

El muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para determinar la extensión de las pruebas de auditoría y evaluar sus resultados. Cuando se utilicen bases subjetivas para la determinación de las muestras se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno.

**2.5.7.** El nivel de evidencia a obtener por el auditor, referido a los hechos económicos y otras circunstancias, debe estar relacionado con la razonabilidad de los mismos y proporcionarle información sobre las circunstancias en que se produjeron, con el fin de formarse el juicio profesional que le permita emitir una opinión.

**2.5.8.** Para decidir el nivel necesario de evidencia, el auditor debe en cada caso, considerar la importancia relativa de las partidas que componen los diversos epí-

grafes de las cuentas anuales y el riesgo probable de error en el que incurre al decidir no revisar determinados hechos económicos.

**2.5.9.** El juicio del auditor con respecto a lo que constituye una cantidad suficiente de evidencia se ve afectado por factores tales como:

- a) El riesgo de que existan errores en las cuentas.  
Este riesgo se ve afectado por:
  - i. La naturaleza de la transacción.
  - ii. La calidad del control interno.
  - iii. La naturaleza del negocio y la industria en la que se opera.
  - iv. Las situaciones especiales que pueden influir en la gestión.
  - v. La situación financiero-patrimonial de la entidad.
- b) La importancia relativa de la partida analizada en relación con el conjunto de la información financiera.
- c) La experiencia adquirida en auditorías precedentes de la entidad.
- d) Los resultados obtenidos de los procedimientos de auditoría, incluyendo fraudes o errores que hayan podido ser descubiertos.
- e) La calidad de la información económico-financiera disponible.
- f) La confianza que le merezcan la Dirección de la entidad y sus empleados.

**2.5.10.** El auditor deberá tener en cuenta y evaluar correctamente el coste que supone la obtención de un mayor nivel de evidencia que el que está obteniendo o espera obtener, y la utilidad final probable de los resultados que obtendría. Ello, no obstante, independientemente de las circunstancias específicas de cada trabajo, el auditor debe obtener siempre el nivel de evidencia necesario que le permita formar su juicio profesional sobre las cuentas anuales.

**2.5.11.** La falta del suficiente nivel de evidencia sobre un hecho de relevante importancia en el contexto de los datos que se examinan, obliga al auditor a expresar las salvedades que correspondan o, en su caso, a denegar su opinión.

### **Evidencia adecuada**

**2.5.12.** El concepto de «adecuación» de la evidencia es la característica cualitativa, en tanto que el concepto «suficiencia» tiene carácter cuantitativo. La confluencia de ambos elementos, adecuación y suficiencia, debe proporcionar al auditor el conocimiento necesario para alcanzar una base objetiva de juicio sobre los hechos sometidos a examen.

**2.5.13.** La evidencia es adecuada cuando sea pertinente para que el auditor emita su juicio profesional.

**2.5.14.** El auditor debe valorar que los procedimientos que aplica para la obtención de la evidencia sean los convenientes en las circunstancias.

#### **Importancia relativa-riesgo probable**

**2.5.15.** Los criterios que afectan a la «cantidad» (suficiencia) y a la «calidad» (adecuación) de la evidencia a obtener y, en consecuencia, a la realización del trabajo de auditoría, son los de «importancia relativa» y «riesgo probable».

Estos criterios deben servir, asimismo, para la formación de su juicio profesional.

**2.5.16.** La «importancia relativa» puede considerarse como la magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión. El concepto de importancia relativa, que está considerado en la emisión de principios y normas de contabilidad, necesariamente habrá de ser contemplado tanto en el desarrollo del plan global de auditoría como en el proceso de formación de la opinión técnica del auditor independiente y, consecuentemente, en las normas reguladoras de la profesión de auditoría.

**2.5.17.** La consideración del «riesgo probable» supone la posibilidad de que el auditor no detecte un error significativo que pudiera existir en las cuentas, por la falta de evidencia respecto a una determinada partida o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta sobre la misma.

**2.5.18** Para la evaluación del «riesgo probable» debe considerarse el criterio de importancia relativa y viceversa, al ser interdependientes en cuanto al fin de la formación de juicio para la emisión de una opinión. Las decisiones a adoptar, basadas en tales evaluaciones, al ser también interdependientes, deben juzgarse y evaluarse en forma conjunta y acumulativa.

#### **Pruebas para obtener evidencia**

**2.5.19.** La evidencia de auditoría se obtiene mediante pruebas de cumplimiento y pruebas substantivas.

**2.5.20.** Las pruebas de cumplimiento, tienen como objeto obtener evidencia de que los procedimientos de control interno, en los que el auditor basa su confianza en el sistema, están siendo aplicados en la forma establecida.

Para obtener evidencia sobre el sistema de control interno, el auditor deberá realizar pruebas de cumplimiento del sistema, para asegurarse de su:

Existencia - El control existe.

Efectividad - El control está funcionando con eficacia.

Continuidad - El control ha estado funcionando durante todo el período.

**2.5.21.** Las pruebas substantivas tienen como objeto obtener evidencia de auditoría relacionada con la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada. Consisten en las pruebas de transacciones y saldos, así como en las técnicas de examen analítico.

**2.5.22.** El auditor deberá obtener evidencia mediante pruebas substantivas en relación con las siguientes afirmaciones de la Dirección contenidas en las cuentas.

Existencia - Los activos y pasivos existen en una fecha dada.

Derechos y Obligaciones - Los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones a una fecha dada.

Acaecimiento - Las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.

Integridad - No hay activos, pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.

Valoración - Los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado.

Medición - Una transacción se registra por su justo importe. Los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al período.

Presentación y desglose - Las transacciones se clasifican, de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptados y la Memoria contiene la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de la información financiera auditada.

### **Métodos de obtener evidencia**

**2.5.23.** La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y substantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:

- a. Inspección.
- b. Observación.
- c. Preguntas.
- d. Confirmaciones.
- e. Cálculos.
- f. Técnicas de examen analítico.

**2.5.24.** Los datos contables y, en general, toda información interna, no puede considerarse por sí mismo, evidencia suficiente y adecuada. El auditor debe llegar a la

convicción de la razonabilidad de los mismos mediante la aplicación de las pruebas necesarias.

**2.5.25.** La inspección consiste en la revisión de la coherencia y concordancia de los registros contables, así como en el examen de documentos y activos tangibles. La inspección proporciona distintos grados de evidencia según sea la naturaleza de la fuente y la efectividad de los controles internos. Las tres categorías más importantes de evidencia documental, que proporcionan al auditor distinto grado de confianza, son:

- a. Evidencia documental producida y mantenida por terceros.
- b. Evidencia documental producida por terceros y en poder de la entidad.
- c. Evidencia documental producida y mantenida por la entidad.

**2.5.26.** La observación consiste en ver la ejecución de un proceso o procedimiento efectuado por otros. Por ejemplo, el auditor puede observar como el personal de la entidad realiza un inventario físico o la aplicación de un control.

**2.5.27.** Las preguntas consisten en obtener información apropiada de las personas de dentro y fuera de la entidad que tienen los conocimientos. Las preguntas abarcan desde las formuladas por escrito a terceros ajenos a la entidad a las hechas oralmente al personal de la misma. Las respuestas a estas preguntas pueden corroborar evidencia obtenida anteriormente o proporcionar información que no se poseía, sin perjuicio de su posterior contraste si el auditor lo considera necesario.

**2.5.28.** Las confirmaciones consisten en obtener corroboración, normalmente por escrito, de una información contenida en los registros contables, así como la carta con las manifestaciones de la Dirección del cliente.

Por ejemplo, el auditor, normalmente, deberá solicitar confirmación de saldos o transacciones a través de la comunicación directa con terceros (clientes, proveedores, entidades financieras, etc.).

**2.5.29.** Los cálculos consisten en la comprobación de la exactitud aritmética de los registros contables y de los cálculos y análisis realizados por la entidad o en la realización de cálculos independientes.

**2.5.30.** Las técnicas de examen analítico consisten en la comparación de los importes registrados con las expectativas desarrolladas por el auditor al evaluar las interrelaciones que razonablemente pueden esperarse entre las distintas partidas de la información financiera auditada (estudio de los índices y tendencias más significativas, investigación de variaciones y transacciones atípicas, análisis de regresión, cálculos globales de razonabilidad de saldo respecto a ejercicios anteriores y presupuestos, etc.).



**2.5.31.** La evidencia obtenida deberá recogerse en los papeles de trabajo de auditoría como justificación y soporte del trabajo efectuado.

## **2.6. Documentación del trabajo**

**2.6.1.** Los papeles de trabajo comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el auditor, de manera que, en conjunto, constituyen un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución de su trabajo, junto con las decisiones que ha debido tomar para llegar a formarse su opinión.

**2.6.2.** El propósito de los papeles de trabajo es ayudar en la planificación y realización de la auditoría, en la supervisión y revisión de la misma y en suministrar evidencia del trabajo llevado a cabo para respaldar la opinión del auditor.

**2.6.3.** Los auditores deben conservar todos los documentos de trabajo que puedan constituir las debidas pruebas de su actuación, encaminadas a formar su opinión sobre las cuentas anuales que hayan examinado.

**2.6.4.** El archivo permanente de papeles de trabajo es un conjunto coherente de documentación conteniendo información de interés permanente y susceptible de tener incidencia en auditorías sucesivas.

**2.6.5.** El archivo de papeles de trabajo del ejercicio es un conjunto coherente de documentación, conteniendo información relativa a las cuentas anuales sujetas a auditoría en el ejercicio en cuestión.

**2.6.6.** Los papeles de trabajo deben:

- a) Recoger la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo así como de los medios por los que el auditor ha llegado a formar su opinión.
- b) Ser útiles para efectuar la supervisión del trabajo del equipo de auditoría, que el auditor debe efectuar.
- c) Ayudar al auditor en la ejecución de su trabajo.
- d) Ser útiles para sistematizar y perfeccionar, por la experiencia, el desempeño de futuras auditorías.
- e) Hacer posible que cualquier persona con experiencia pueda supervisar en todos sus aspectos, la actuación realizada.

**2.6.7.** Puede decirse, en términos generales, que los papeles deben prepararse a medida que se completa el trabajo de la auditoría, y han de ser lo suficientemente claros para permitir a un auditor sin previo conocimiento de la auditoría en cues-

ción seguir las incidencias del trabajo y comprobar que la auditoría se ha realizado conforme a lo establecido en las Normas Técnicas.

**2.6.8.** Aunque la cantidad, la forma y el contenido de los papeles de trabajo variará según las circunstancias, generalmente incluirán lo siguiente:

- a) Copia de los estatutos de la sociedad y de cualquier otro documento de naturaleza jurídica en relación con su regulación y funcionamiento legal.
- b) Constancia del proceso de planificación y de los programas de auditoría.
- c) Constancia del estudio y evaluación del sistema de control interno contable mediante descripciones narrativas, cuestionarios o flujogramas o una combinación de éstos.
- d) Los principios contables y criterios de valoración seguidos.
- e) Conclusiones alcanzadas por el auditor en relación con los aspectos significativos de la auditoría, incluyendo cómo han ido siendo resueltos o tratados los asuntos excepcionales y las salvedades puestas de manifiesto a través de la auditoría.
- f) Una copia de las cuentas anuales auditadas y del informe de auditoría.
- g) Constancia de la naturaleza, momento de realización y amplitud de las pruebas efectuadas, incluyendo los criterios utilizados para la selección y determinación de las muestras, el detalle de las mismas y los resultados obtenidos.
- h) Confirmaciones o certificados recibidos de terceros.
- i) Indicación de quien realizó los procedimientos de auditoría y cuándo fueron realizados.
- j) Constancia de que el trabajo realizado por los ayudantes ha sido supervisado y revisado.
- k) Extractos de las actas de las Juntas de Accionistas, Consejos de Administración y otros órganos de Dirección o vigilancia.

**2.6.9.** Los papeles de trabajo son susceptibles de normalización, lo cual mejora la eficacia de su preparación y revisión.

**2.6.10.** Los papeles de trabajo del auditor deben indicar las verificaciones efectuadas, el resultado obtenido y las conclusiones a las que se hubiera llegado.

**2.6.11.** Es indispensable que los papeles de trabajo se preparen con un adecuado sistema de referencias, que permita al usuario encontrar el origen de la información utilizada.

**2.6.12.** Los papeles de trabajo pertenecen al auditor. Deben tomarse las medidas adecuadas para garantizar la seguridad en su conservación. No deben destruirse antes de haber transcurrido el tiempo preciso para satisfacer las exigencias legales y las necesidades de la práctica profesional.

## **2.7. Supervisión**

**2.7.1.** La supervisión implica dirigir los esfuerzos de los profesionales del equipo de auditoría para lograr los objetivos del examen y comprobar que se lograron esos objetivos. La supervisión comporta, entre otros, los siguientes procedimientos:

- a) Proporcionar instrucciones a los profesionales del equipo de auditoría.
- b) Mantenerse informado de los problemas importantes que se presenten.
- c) Revisar el trabajo efectuado.
- d) Variar el programa de trabajo de acuerdo con los resultados que se vayan obteniendo.
- e) Resolver las diferencias de opinión entre los profesionales que participen en la auditoría.

**2.7.2.** El grado de supervisión depende, entre otros factores, de la complejidad del trabajo y de la capacitación de los profesionales del equipo de auditoría.

**2.7.3.** Los profesionales del equipo de auditoría deben tener un claro conocimiento de sus responsabilidades y de los objetivos que se persiguen a través de los procedimientos de auditoría que han de ejecutar. Asimismo, el auditor debe asegurarse de que dichos profesionales conocen suficientemente la naturaleza del negocio de la entidad en lo que tiene que ver con el trabajo de auditoría y los posibles problemas de contabilidad y auditoría que se puedan plantear.

Dicho conocimiento debe permitir que se puedan detectar asuntos conflictivos que, de producirse, deberán ponerse en conocimiento del auditor para que éste pueda ponderar su importancia y tomar las decisiones pertinentes.

**2.7.4.** El trabajo de cada profesional del equipo de auditoría debe ser revisado al objeto de determinar si se ha ejecutado adecuadamente y si, como resultado del mismo, pueden alcanzarse las conclusiones inicialmente esperadas al diseñar el procedimiento en cuestión.



## **Normas Técnicas sobre Informes**

### **Norma Técnica Provisional**

- 8 de Octubre: Resolución del Presidente del ICAC
- 20 de Octubre de 2010: Anuncio en el B.O.E.  
Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 21 de diciembre de 2010: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 83)
- 11 de febrero de 2011: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



**Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes**

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas incorporó a nuestro ordenamiento jurídico la Directiva 84/253/CE, de 10 de abril de 1984, del Consejo, regulando por primera vez en España la actividad de auditoría de cuentas. Los cambios acaecidos en el entorno económico y financiero, con una mayor globalización e internacionalización, y la necesidad de una mayor armonización de la auditoría en la Unión Europea motivaron un proceso de reforma en este ámbito, que dio lugar a la aprobación y publicación de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253 CEE del Consejo.

Esta nueva Directiva supone 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 Unión Europea, fijándose como uno de sus objetivos la exigencia de la aplicación de un mismo grupo de normas de auditoría constituidas éstas por las normas internacionales de auditoría que adopte la Unión Europea.

A este respecto, las Normas Internacionales de auditoría 700 “Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements” (Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros), 705 “Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report” (Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente) y 706 “Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor’s Report” (Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente), emitidas por la Federación internacional de Contadores (“International Federation of Accountants” –IFAC–), constituyen el referente a escala internacional de la normativa reguladora de la actuación del auditor en relación con la emisión del informe de auditoría de cuentas.

La Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, para su adaptación a la normativa comunitaria, ha incorporado lo previsto en la Directiva 2006/43/CE a nuestra normativa en auditoría

de cuentas. En particular, en relación con el informe de auditoría de cuentas anuales, el artículo 2.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en la redacción dada por la Ley 12/2010, recoge una nueva configuración del contenido mínimo del informe de auditoría, que se pueda ajustar y adaptar al modelo de informe de auditoría que se contenga en la norma común que a tal efecto pueda adoptar la Unión Europea, de acuerdo con la citada Directiva, al objeto de favorecer la comparabilidad en el entorno económico financiero internacional.

En este contexto de convergencia hacia las normas internacionales de auditoría, y hasta tanto no se adopte por la Unión Europea, al amparo de lo previsto en la Directiva 2006/43/CE, una norma sobre el modelo de informe de auditoría de cuentas anuales, resulta necesario elaborar una modificación de la norma técnica de auditoría sobre informes, que se adapte a lo establecido en la nueva regulación sobre el contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales previsto en la nueva redacción dada por la Ley 12/2010, debiendo tener en cuenta lo que se prevé, sobre esta materia, en las normas internacionales de auditoría emitidas por la IFAC (International Federation of Accountants).

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto una modificación de la sección 3 “Normas técnicas sobre informes” de las Normas Técnicas de Auditorías, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.4 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 8 de octubre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se procedió a la publicación íntegra de dicha Norma Técnica en el propio Boletín y en la página de Internet de este Instituto, de septiembre de 2010 (número 83), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado, de 20 de octubre de 2010, en cumplimiento del trámite de información pública previsto legalmente.

En la modificación sometida a información pública, se incorporan cambios significativos en relación con el tratamiento en el informe de auditoría del principio de uniformidad con el que se formulan las cuentas anuales auditadas, con las circunstancias constitutivas de incertidumbres, incluidas las que pueden afectar al principio de empresa en funcionamiento, y en relación con la ubicación y estructura del informe de auditoría. Entre otros aspectos:

- Se han suprimido las menciones expresas y obligatorias que en todos los casos el auditor debía reflejar en la opinión del informe de auditoría relativas tanto al cumplimiento del principio de uniformidad como a la existencia de incertidumbres que pudieran afectar significativamente a las cuentas anuales



auditadas, menciones que ahora únicamente deberán reflejarse en la opinión del auditor en determinadas situaciones y de acuerdo con lo que establezcan las normas de auditoría.

- El tratamiento en el informe de auditoría del principio de uniformidad se modifica en línea con la supresión en el nuevo artículo 2.1 de la Ley de Auditoría de Cuentas de la obligada mención que en todo informe de auditoría el auditor debía reflejar en relación con el cumplimiento del citado principio contable. De acuerdo con lo previsto en las Normas Internacionales de Auditoría a este respecto, se establece que un cambio significativo en los principios y normas contables no va a tener que reflejarse necesariamente y en todos los casos en el párrafo de opinión del informe de auditoría, como hasta ahora, sino únicamente cuando el cambio producido suponga un incumplimiento del marco normativo de información financiera. Este cambio no afecta al concreto trabajo de verificación que debe seguir realizándose sobre la aplicación correcta de este principio en la formulación de las cuentas anuales por parte de la entidad auditada, tal y como exigen las normas técnicas vigentes.
- Asimismo, en la medida en que el nuevo artículo 2.1 de la Ley de Auditoría de Cuentas, en la redacción dada por la Ley 12/2010, no contiene como mención expresa y necesaria que modifique la opinión incluida en el informe de auditoría las circunstancias que pudieran constituir incertidumbres sobre la capacidad de la entidad para seguir operando, se modifica la Norma Técnica de Auditoría al objeto de suprimir la mención a las incertidumbres actualmente existente que afectaba a la opinión en todos los casos, y establecer la obligatoriedad de hacer mención en un párrafo de énfasis, sin que la opinión se vea afectada, por la existencia de incertidumbres sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, siempre que dichas circunstancias se informen adecuadamente en las cuentas anuales conforme a lo exigido en el marco normativo de información financiera.

El carácter obligatorio de un párrafo de énfasis en estos casos supone también, en línea con lo previsto en las Normas Internacionales de Auditoría citadas, una modificación respecto al tratamiento dado a este tipo de párrafo en la norma técnica, que siempre dejaba a juicio del auditor la procedencia de su utilización para resaltar determinados aspectos incluidos en las cuentas anuales.

Adicionalmente, en la modificación presentada se establece que, en los supuestos de que la información relativa a esta situación de incertidumbre sobre la continuidad de la entidad no se recoja adecuadamente en la memoria de las cuentas anuales, el auditor deberá reflejar en el informe de auditoría esta circunstancia, en cuanto constitutiva de un incumplimiento de principios y normas contables de acuerdo con las normas técnicas de auditoría.

Por otra parte, el tratamiento de las incertidumbres significativas adecuadamente informadas en Memoria originadas por otras causas diferentes a las que generan dudas en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, se modifica también para adaptarse a lo previsto en las Normas Internacionales de Auditoría citadas, en el sentido de que, con carácter general, no va a suponer en todos los casos una salvedad en la opinión del auditor, como exigen las normas técnicas vigentes, sino que, a juicio del auditor, podrá mencionarse en un párrafo de énfasis. No obstante lo anterior, en el caso de que existan múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo, el auditor podrá considerar denegar su opinión de auditoría.

- En línea también con lo previsto en las Normas Internacionales de Auditoría citadas, se han definido las circunstancias en que pueden considerarse “muy significativas” en relación con las cuentas anuales.
- Se incorporan cambios que van a afectar a la estructura y formato del informe, al distinguirse en la norma que se somete a información entre elementos básicos del informe de auditoría de cuentas anuales, los elementos que siempre deberán aparecer en cualquier informe de auditoría, y “otros elementos del informe de auditoría”, que se incorporarán al informe de auditoría en función de las circunstancias concretas de cada trabajo de auditoría.

Entre los elementos básicos del informe de auditoría se han incorporado algunos aspectos previstos en la nueva redacción del artículo 2.1 de la Ley de Auditoría de Cuentas que en las normas técnicas vigentes no se mencionan, como son: la identificación expresa del marco normativo de información financiera que resulte de aplicación a la entidad auditada, la referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración correspondiente de la entidad auditada y la responsabilidad del auditor de emitir una opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto.

Por otra parte se simplifica el contenido del párrafo de opinión respecto a la enumeración de todos los documentos o estados contables integrantes de las cuentas anuales que hasta ahora se mencionan expresamente, suprimiendo la referencia a los estados de cambios en el patrimonio neto y a la información necesaria y suficiente para su comprensión adecuada, por no ser necesario hacer una mención expresa a todos estos documentos al estar implícitos en la manifestación relativa a que las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera, puesto que la imagen fiel sólo puede alcanzarse cuando las cuentas anuales se formulen de acuerdo con dicho marco que exige la presentación de todos los estados y documentos contables e información necesaria y suficiente en la memoria para obtener una adecuada comprensión e interpretación de dichas cuentas anuales.

Como “otros elementos del informe de auditoría”, las novedades residen básicamente en la obligada ubicación del párrafo de énfasis, que debe situarse después del párrafo de opinión, y que tendrá carácter obligatorio en el caso de existencia de incertidumbres sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento o cuando lo exija expresamente una norma de auditoría; y en la introducción del párrafo sobre “otras cuestiones”, no existente en la norma actual, que debe situarse después del párrafo de opinión y, en su caso, del de énfasis, en el que pueden reflejarse asuntos distintos a los incluidos en las cuentas anuales y que resulten relevantes para el entendimiento adecuado de la auditoría, de las responsabilidades del auditor o del propio informe, siendo en algunos casos obligatorio de acuerdo con lo que establezcan las normas de auditoría.

Asimismo, hay que destacar que la norma sometida a información pública no regula los criterios de actuación del auditor de cuentas sobre las cifras e información comparativa que figuran en las cuentas anuales a auditar, o en los casos en que se presente, a efectos comparativos, información completa de las cuentas anuales de ejercicios anteriores junto con las del ejercicio en curso, al tratarse específicamente en la Norma Técnica de Auditoría sobre información comparativa, que con esta fecha se somete igualmente al trámite de información pública.

Finalmente, hay que tener en cuenta que los cambios introducidos por esta Resolución de modificación de las Normas Técnicas de Auditoría sobre Informes afectarán al resto de Normas Técnicas de Auditoría vigentes en todo lo referido al nuevo tratamiento de los diferentes aspectos modificados, como: el principio de uniformidad, el de empresa en funcionamiento y las incertidumbres, así como el propio modelo de informe de auditoría, por lo que una vez que esta modificación de las Normas Técnicas de Auditoría sobre Informes entre en vigor, el tratamiento que sobre estas cuestiones se recoge en el resto de Normas Técnicas de Auditoría queda derogado en todo lo que sea contradictorio con lo previsto en esta nueva Norma Técnica.

En el trámite de información pública se han presentado alegaciones al texto publicado, si bien no de carácter sustancial, sino de precisión terminológica y coherencia normativa. Dichas alegaciones han sido sometidas al Comité de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el que se han aceptado algunas de ellas, por lo que se han incorporado al texto sometido a información pública, que se ha visto modificado de forma poco sustancial.

En consecuencia, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 5.4 de la Ley 19/1988 de Auditoría de cuentas, DISPONE lo siguiente:

**Primero.** La publicación de la modificación de la sección 3 “Normas Técnicas sobre Informes” de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución

de 19 de enero de 1991, incluyendo unas mínimas modificaciones al texto sometido a información pública, en el Boletín Oficial y la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y la inserción de la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado.

**Segundo.** La citada modificación de las Normas Técnicas sobre Informes será de aplicación obligatoria a los informes de auditoría de cuentas que se emitan a partir del 1 de enero de 2011.

**Tercero.** A partir de dicha fecha quedará derogado el tratamiento previsto en el resto de Normas Técnicas de Auditoría vigentes en todo lo referido a los aspectos modificados, particularmente, respecto de la aplicación del principio de uniformidad, de empresa en funcionamiento, incertidumbres y modelo de informe de auditoría a emitir, que resulte contradictorio con lo dispuesto en esta modificación de las Normas Técnicas de Auditoría.

**Madrid a 21 de diciembre de 2010**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**José Antonio Gonzalo Angulo**

## MODIFICACIÓN DE LA SECCIÓN 3 DE LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA, PUBLICADAS POR RESOLUCIÓN DE 19 DE ENERO DE 1991, RELATIVA A LAS NORMAS TÉCNICAS SOBRE INFORMES

### 3. Normas de Auditoría sobre Informes

#### 3.1. Introducción

**3.1.1.** El informe de auditoría de las cuentas anuales o de otros estados financieros o documentos contables es un documento en el que se describe el alcance del trabajo efectuado por el auditor y se expresa su opinión profesional sobre los mismos, de acuerdo con lo establecido en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, su Reglamento de desarrollo y las Normas de Auditoría de aplicación en España.

**3.1.2.** En la preparación de su informe el auditor ha de tener presente y cumplir las siguientes normas:

**Primera:** El auditor debe manifestar si las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y, en su caso, de los flujos de efectivo de la entidad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Se entiende por aspectos significativos todos aquellos que superen los niveles o cifras de importancia relativa aplicados en el trabajo, de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa. Los niveles o cifras de importancia relativa y las razones que los justifican y avalan deberán quedar determinados en los papeles de trabajo donde se consigne el plan global de auditoría.

**Segunda:** El auditor expresará en el informe su opinión en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto, o una afirmación de que no puede expresar una opinión, y en este caso, las causas que lo impidan. Cuando se exprese una opinión con salvedades o desfavorable sobre las cuentas anuales, se deberán exponer las razones que existan para ello.

Se entiende por opinión técnica sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, la que se deduce de una planificación y ejecución de los trabajos de auditoría dirigida a formarse y soportar una opinión sobre todos aquellos aspectos de las cuentas anuales que afectan significativamente a la imagen fiel que las mismas deben presentar y no sobre todos y cada uno de los conceptos o partidas de las cuentas anuales individualmente considerados, dado que ello requeriría un alcance del trabajo sustancialmente mayor que no es el objeto de una auditoría de cuentas anuales.

**Tercera:** El auditor indicará en su informe, en el caso de que las cuentas anuales estén acompañadas del informe de gestión, si la información contable que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales auditadas.

## **3.2. Elementos básicos del Informe de auditoría de cuentas anuales**

El informe de auditoría de las cuentas anuales deberá contener los elementos básicos que se detallan a continuación:

### **3.2.1. Título o identificación del informe.**

El informe deberá identificarse como "Informe de auditoría de cuentas anuales", con objeto de distinguirlo de los informes de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables regulados en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas y su Reglamento de desarrollo.

### **3.2.2. Identificación de los destinatarios y de las personas que efectuaron el encargo.**

El informe de auditoría deberá identificar a la persona o personas a quienes vaya dirigido (normalmente los accionistas o socios). También se hará mención de la persona que efectuó el nombramiento, cuando esta última no coincida con el destinatario.

### **3.2.3. Identificación de la entidad auditada.**

El informe del auditor contendrá el nombre o razón social completos de la entidad objeto de la auditoría.

### **3.2.4. Párrafo de alcance de la auditoría.**

Este párrafo, que será el primero del informe, incluirá los siguientes aspectos:

- a) Identificación de los documentos o estados que comprenden las cuentas anuales objeto de la auditoría que se adjuntan al informe e identificación del marco normativo de información financiera aplicable en la preparación de dichas cuentas, así como referencia a que la formulación de las cuentas anuales es responsabilidad del órgano de administración de la entidad auditada.
- b) Referencia sintetizada y general a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas aplicada en el trabajo realizado y a la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto. A estos efectos se entenderá como normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas las normas contenidas en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento que desarrolla la ley 19/1988, de 12 de julio, de

auditoría de cuentas, las normas de auditoría, de ética y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

- c) Una indicación de aquellos procedimientos previstos en las citadas Normas de Auditoría que no hubieran podido aplicarse como consecuencia de limitaciones al alcance del examen del auditor. Si el auditor no incluyera limitaciones en este párrafo, se entenderá que ha llevado a cabo los procedimientos de auditoría requeridos por las Normas de Auditoría.

### **3.2.5. Párrafo de opinión**

El auditor manifestará en este párrafo de forma clara y precisa su opinión sobre si las cuentas anuales consideradas en su conjunto expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a la fecha de cierre del ejercicio, así como de los resultados de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. En los apartados 3.3.1 a 3.3.16 siguientes se describen los distintos tipos de opinión en las circunstancias específicas de cada caso.

### **3.2.6. Párrafo sobre el Informe de gestión**

El auditor manifestará en este párrafo el alcance de su trabajo y si la información contable que contiene el citado Informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio.

### **3.2.7. Nombre, dirección y datos registrales del auditor**

Con independencia del nombre del auditor o de la sociedad de auditoría de cuentas, el informe debe mostrar la dirección de su domicilio y su número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

### **3.2.8. Firma del auditor**

El informe deberá ser firmado por el auditor de cuentas que hubiera dirigido el trabajo. En el caso de sociedades de auditoría, la firma deberá corresponder al auditor de cuentas designado para realizar el trabajo de auditoría de cuentas en su nombre.

### **3.2.9. Fecha del informe**

El informe de auditoría deberá estar fechado, a fin de determinar claramente hasta qué momento el auditor es responsable de realizar procedimientos de auditoría relativos a hechos posteriores que pudieran afectar a las cuentas auditadas. Esta fecha coincidirá con la de terminación de la etapa de ejecución del trabajo, que no podrá ser anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de audito-

ría adecuada y suficiente para formarse una opinión, ni a la fecha de formulación de dichas cuentas por los administradores.

La Norma Técnica de Auditoría sobre Hechos Posteriores regula el tratamiento que el auditor debe dar a los hechos que han ocurrido con posterioridad a la fecha de cierre del ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, en función de su naturaleza y sus potenciales impactos en el informe de auditoría.

### **3.3. Tipos de opinión en el informe de auditoría**

**3.3.1.** El informe de auditoría de cuentas anuales debe contener uno de los siguientes tipos de opinión:

- a) Favorable.
- b) Con salvedades.
- c) Desfavorable.
- d) Denegada.

**3.3.2.** Independientemente del tipo de opinión que contenga el informe de auditoría, en determinadas circunstancias, éste podrá contener párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones cuyo contenido no afecta a la opinión, conforme a lo indicado en el apartado 3.5 siguiente.

#### **Opinión favorable**

**3.3.3.** En una opinión favorable, el auditor manifiesta de forma clara y precisa que las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

**3.3.4.** El auditor sólo podrá expresar una opinión favorable cuando concurren las siguientes circunstancias:

- El auditor ha realizado su trabajo, sin limitaciones, de acuerdo con las Normas de Auditoría.
- Las cuentas anuales se han formulado, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

#### **Opinión con salvedades**

**3.3.5.** Este tipo de opinión es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias de las circunstancias que se relacionan en el apartado siguiente, siempre



que sean significativas en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Tratamiento distinto requieren aquellos casos en los que este tipo de circunstancias por ser muy significativas impidan que las cuentas anuales presenten la imagen fiel o no permitan al auditor formarse una opinión sobre las mismas, de conformidad con lo previsto en los párrafos 3.3.8 a 3.3.11 “Opinión desfavorable” y 3.3.12 a 3.3.15 “Opinión denegada”.

A tales efectos, para considerar una circunstancia como significativa se tendrá en cuenta lo establecido a este respecto en la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa.

**3.3.6.** Las circunstancias significativas que pueden dar lugar a una opinión con salvedades son las siguientes:

- Limitación al alcance del trabajo realizado.
- Incumplimientos de los principios y criterios contables, incluyendo omisiones de información necesaria, contenidos en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

**3.3.7.** Al emitir una opinión con salvedades, el auditor deberá utilizar en el párrafo de opinión la expresión "excepto por" para presentar las mismas y se hará referencia a otro párrafo intermedio entre el de alcance y el de opinión en el que se describirán claramente la naturaleza y las razones de la salvedad y, cuando ésta sea cuantificable, su efecto en las cuentas anuales.

### **Opinión desfavorable**

**3.3.8.** La opinión desfavorable supone manifestarse en el sentido de que las cuentas anuales tomadas en su conjunto no expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo de la entidad, que debe mostrarse de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

**3.3.9.** Para que el auditor llegue a expresar una opinión como la indicada, es preciso que haya identificado incumplimientos de principios y criterios contables que resulten de aplicación, incluyendo defectos de presentación o desglose de la información, que, a su juicio, afecten muy significativamente a las cuentas anuales, en la medida en que las incidencias detectadas:

- Afecten de forma generalizada a las cuentas anuales, no limitándose a partidas, cuentas o elementos concretos de dichas cuentas.
- En el caso de limitarse a partidas, cuentas o elementos concretos de las cuentas anuales, representen o puedan representar cuantitativamente una parte sustancial de dichas cuentas anuales.

- En el caso de referirse a defectos u omisiones de información cuantitativa o cualitativa en las cuentas anuales, se trate de información fundamental para su adecuada comprensión por parte de los usuarios.

**3.3.10.** Cuando un auditor emite una opinión desfavorable, debe exponer todas las razones que le obligan a emitirla en uno o varios párrafos intermedios de su informe, describiendo el efecto y los motivos por los que ha alcanzado este tipo de conclusión.

**3.3.11.** Si además de las circunstancias que originan la opinión desfavorable, existe cualquier otra cuestión que requiera una salvedad, el auditor la detallará en su informe.

### **Opinión denegada**

**3.3.12.** Cuando el auditor no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, debe manifestar en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre las mismas.

**3.3.13.** La necesidad de denegar la opinión puede originarse por la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría de importancia y magnitud muy significativas, en los términos a que se refiere el apartado 3.3.9 de la presente Norma, que impidan al auditor formarse una opinión.

Asimismo, en casos extremos, de existencia de múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo, en los términos a que se refiere el apartado 3.3.9 de la presente Norma, el auditor podría considerar apropiada la denegación de su opinión tal y como se menciona en el apartado 3.5.4.

**3.3.14.** Siempre que el auditor deniegue su opinión debido a una o varias limitaciones muy significativas al alcance de su auditoría, ya fueran impuestas por el cliente o por las circunstancias, deberá adoptar en su informe la redacción que se presenta en el epígrafe 3.4.6 de estas Normas.

Cuando la denegación se debiera a las situaciones excepcionales de incertidumbre citadas en el apartado 3.3.13 anterior, el párrafo de opinión denegada se podrá redactar como sigue: "Debido al efecto muy significativo de las incertidumbres descritas en este informe, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas".

**3.3.15.** Aunque por las razones apuntadas el auditor no pudiera expresar una opinión, habrá de mencionar, en párrafos distintos al de opinión, cualquier salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables de aplicación que hubiese observado durante la realización de su trabajo.

### **Opinión parcial no permitida**

**3.3.16.** En un informe de auditoría sobre cuentas anuales, no se permite la expresión de una opinión parcial sobre alguno o varios estados, epígrafes o partidas de

las cuentas anuales cuando se esté expresando una opinión desfavorable o se esté denegando ésta sobre dichas cuentas anuales en su conjunto.

No obstante, excepcionalmente, en el caso del primer ejercicio auditado, si el auditor no puede satisfacerse de la razonabilidad del importe de las existencias iniciales y, en general, del corte de operaciones al término del ejercicio anterior, esta circunstancia puede dar lugar a la inclusión en su informe de una salvedad por limitación al alcance y, dependiendo de la importancia del efecto de aquellos ajustes que se hubieran podido poner de manifiesto de no haber existido tal limitación, puede tener que emitir una opinión con salvedades o denegar, en su caso, la opinión sobre los resultados del ejercicio y, cuando proceda, sobre los flujos de efectivo. En este caso, si las circunstancias concretas lo permiten, en el mismo informe se podrá emitir una opinión distinta a la indicada anteriormente para el resto de los estados o documentos que componen las cuentas anuales. En este supuesto, la opinión no se expresará sobre las cuentas anuales en su conjunto sino que se referirá específicamente a los estados concretos que corresponda.

### **3.4. Circunstancias con posible efecto en el informe de auditoría**

#### **Limitación al alcance**

**3.4.1.** Existe una limitación al alcance cuando el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría requeridos por las Normas de Auditoría, o aquellos otros procedimientos adicionales que considera necesarios en cada caso concreto de acuerdo con su juicio profesional, a fin de satisfacerse de que las cuentas anuales presentan la imagen fiel de conformidad con el marco normativo de información financiera y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

**3.4.2.** Las limitaciones al alcance de la auditoría pueden provenir de la propia entidad auditada o venir impuestas por las circunstancias. A título de ejemplo, entre las primeras se contarían la negativa de la entidad auditada al envío de cartas de solicitud de confirmación de saldos o a permitir presenciar un recuento físico de existencias cuando el auditor los considere procedimientos necesarios en esa auditoría. Entre las limitaciones impuestas por las circunstancias, estarían la destrucción accidental de documentación o registros necesarios para la auditoría, o la imposibilidad de presenciar los recuentos físicos de existencias llevados a cabo por haber sido nombrado auditor con posterioridad al cierre del ejercicio.

**3.4.3.** Existe, en algunos casos, la posibilidad de aplicar métodos alternativos de auditoría que sean adecuados en las circunstancias para poder obtener evidencia suficiente que permita eliminar así la limitación inicialmente encontrada. En estos casos, es responsabilidad de la entidad auditada el facilitar la información alternati-

va, no estando el auditor obligado a elaborar por sí mismo la información de la que debería disponer la entidad.

**3.4.4.** Ante una limitación al alcance, la decisión del auditor de cuentas sobre denegar la opinión o emitirla con salvedades dependerá de la importancia de la limitación. Para decidir al respecto, el auditor de cuentas tendrá en consideración la naturaleza y magnitud del efecto potencial de los procedimientos omitidos y la importancia relativa del epígrafe afectado en las cuentas anuales, tanto cuantitativa como cualitativamente con el fin de determinar si dicho efecto pudiera ser significativo o muy significativo. Cuando las limitaciones al alcance son significativas e impuestas por la entidad, ésta no suministra razones válidas de tal imposición y el auditor de cuentas no puede obtener evidencia que elimine dichas limitaciones considerará denegar su opinión sobre las cuentas anuales, atendiendo a las circunstancias cualitativas de esta situación.

**3.4.5.** Al emitir una opinión con salvedades, se detallarán las limitaciones en uno o varios párrafos intermedios, y el párrafo de alcance deberá indicar: "...nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada a continuación, el trabajo ha sido realizado de acuerdo con..." y el párrafo de opinión se redactará: "En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos..., las cuentas anuales adjuntas expresan...".

**3.4.6.** En caso de denegar la opinión, además de lo mencionado en cuanto a salvedades para los otros párrafos, el de opinión indicará: "Dada la importancia de la(s) limitación(es) al alcance de nuestro trabajo descrita(s) en la(s) salvedad(es) anterior(es), no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas".

### **Incumplimientos de principios y criterios contables que resultan de aplicación**

**3.4.7.** Durante su trabajo, el auditor puede identificar una o varias de las circunstancias siguientes que suponen un incumplimiento de los principios y criterios contables que resultan de aplicación contenidos en el marco normativo de información financiera.

- a) Utilización de un marco normativo de información financiera distinto del aplicable a la entidad auditada o la utilización de principios y criterios contables contrarios a los establecidos en el mismo.
- b) Existencia de errores o irregularidades en la elaboración de las cuentas anuales, en los términos definidos en la Norma Técnica de Auditoría sobre errores e irregularidades.
- c) Omisión de información en las cuentas anuales, de forma que éstas no contienen toda la información necesaria y suficiente para la interpretación y com-

prensión adecuada. Esta circunstancia comprende, tanto el defecto en los desgloses requeridos en la memoria, como la presentación inadecuada de las cuentas en cuanto a su formato o clasificación.

- d) Hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio cuyo efecto no hubiera sido corregido en las cuentas anuales o adecuadamente desglosado en la memoria, según corresponda, conforme con los principios y criterios contables aplicables.

**3.4.8.** Cuando el auditor observe alguna de las circunstancias relacionadas en el párrafo 3.4.7 anterior, deberá evaluar y, en su caso, cuantificar, su efecto sobre las cuentas anuales. Si concluyera que el efecto es significativo, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades, o, en aquellos casos en los que el incumplimiento haga concluir al auditor que su efecto en las cuentas anuales es muy significativo no presentando éstas la imagen fiel de la entidad, una opinión desfavorable. En ambos casos el informe del auditor detallará las razones que llevan a la conclusión en uno o varios párrafos intermedios de salvedades, en los que, de acuerdo con lo indicado en el párrafo 3.4.10 siguiente se cuantificarán las desviaciones de los principios y criterios contables de aplicación y se identificará o incorporará la información omitida, siempre que sea factible, en función de su fiabilidad y volumen.

**3.4.9.** En el párrafo de opinión se hará referencia al párrafo intermedio mediante las fórmulas "excepto por" (opinión con salvedades) o "no expresan" (opinión desfavorable), como sigue:

- a) Si emite una opinión con salvedades, el auditor de cuentas ha de detallar en uno o varios párrafos intermedios los incumplimientos u omisiones de información y sus efectos en las cuentas anuales, y el párrafo de opinión indicará: "En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad anterior, las cuentas anuales adjuntas expresan...".
- b) Cuando la opinión sea desfavorable, todas las circunstancias que la provocan y sus efectos en las cuentas anuales deben ser expresados en párrafo(s) intermedio(s), y el párrafo de opinión indicará: "En nuestra opinión, dada la importancia del efecto de las salvedades anteriores, las cuentas anuales adjuntas no expresan...".

**3.4.10.** En ocasiones, el auditor podrá cuantificar el efecto del incumplimiento o conseguir la información omitida o incorrecta de forma fiable sin aumentar sustancialmente el trabajo de auditoría, en cuyo caso está obligado a realizar la cuantificación y a obtener la información. No obstante, el auditor no es responsable de preparar ni de procesar la información contable, por lo que si el asunto no fuera fácilmente cuantificable u obtenible, o el volumen de la información omitida fuese significativo, deberá requerir a los administradores de la entidad auditada para que

realicen la cuantificación y preparen la información necesaria y, en su caso, modifiquen las cuentas al objeto de incluir dicha información. En tal caso, si no se modifican las cuentas o al auditor no se le facilita dicha cuantificación o la información omitida, éste se encontrará ante un incumplimiento de principios y criterios contables y, en su caso, una limitación al alcance de su trabajo, según procediera, debiendo identificar la información omitida.

**3.4.11.** Las estimaciones normales que sobre hechos futuros ha de realizar toda entidad en la preparación de sus cuentas anuales, tales como estimaciones actuariales de los planes de pensiones, provisiones para clientes incobrables, provisiones para garantías o devoluciones, valor neto realizable de las existencias, etc., en términos generales, pueden realizarse de manera razonable, ya fuera a nivel específico o global, y, en consecuencia, en las cuentas se debe recoger el efecto monetario de dichas estimaciones, conforme a lo dispuesto en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, por lo que tales circunstancias no se deben calificar como incertidumbres en el sentido descrito en el párrafo 3.5.2 siguiente.

**3.4.12.** Si el auditor de cuentas concluye que el desenlace final de un asunto o situación puede ser estimado razonablemente por la entidad, pero ésta no lo hace así o realiza una estimación que, en opinión de dicho auditor de cuentas, no es razonable en base a la evidencia disponible, el informe de auditoría deberá redactarse con salvedad por incumplimiento de principios y criterios contables que resultan de aplicación, como se indica en el párrafo 3.4.9.

## 3.5 Otros elementos del informe de auditoría

### Párrafo de "énfasis"

**3.5.1.** En determinadas circunstancias, con independencia del tipo de opinión que se exprese en el informe de auditoría, el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis para destacar un hecho reflejado en las cuentas anuales y respecto del cual la memoria contiene la información necesaria de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. La inclusión de dicho párrafo de énfasis no afecta a la opinión del auditor. El párrafo de énfasis figurará inmediatamente a continuación del párrafo de opinión y generalmente hará referencia a que la opinión del auditor no contiene salvedades por este hecho y una clara referencia a la cuestión que se enfatiza. No obstante, en determinados supuestos la inclusión de un párrafo de énfasis puede ser requerida por las Normas de Auditoría.

**3.5.2.** Así, en ocasiones, el auditor al ejecutar su trabajo puede concluir que existen circunstancias cuyo desenlace depende de acciones o hechos futuros, que no están bajo el control directo de la entidad, pero que pueden afectar a las cuentas

anuales. Estas circunstancias se conocen como incertidumbres y el auditor deberá considerar la inclusión en su informe de auditoría de un párrafo de énfasis ante la existencia de una incertidumbre que pueda afectar a las cuentas anuales de manera significativa. No obstante, en el supuesto de que exista una incertidumbre significativa y la información correspondiente a dicha incertidumbre no se encuentre reflejada en las cuentas anuales de acuerdo con lo exigido por el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, el auditor deberá considerar el incumplimiento de principios y criterios contables que tal circunstancia origina, a efectos de la emisión de su informe, de conformidad con lo previsto en el apartado 3.4.8 de la presente Norma.

**3.5.3.** En el caso de que la incertidumbre significativa se refiera a cuestiones relativas a problemas de empresa en funcionamiento el auditor deberá incluir en su informe de auditoría un párrafo de énfasis para informar de dicha incertidumbre en relación con la aplicación del principio de continuidad de las operaciones, siempre que la información relativa a esta situación esté adecuadamente recogida en la memoria de las cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. En el supuesto de que la información relativa a esta situación no se encuentre recogida adecuadamente en la Memoria, el auditor deberá reflejar tal incumplimiento de principios y criterios contables de aplicación en su informe de auditoría en la forma prevista en el apartado 3.4.8 de la presente Norma.

**3.5.4.** En casos extremos, tales como aquellas situaciones en las que debido a la posible interacción entre múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo sobre las cuentas anuales, el auditor puede considerar apropiado denegar su opinión en lugar de incluir un párrafo de énfasis, tal y como se contempla en el párrafo 3.3.14 anterior.

#### **Párrafo sobre “otras cuestiones”**

3.5.5. En ocasiones el auditor puede considerar necesario poner de manifiesto algún asunto diferente a aquellos que están reflejados en las cuentas anuales que, a su juicio, sea relevante para el entendimiento de la auditoría, de las responsabilidades del auditor o de su informe por parte de los usuarios de las cuentas anuales. En este caso, el auditor puede utilizar un párrafo adicional en el informe, después del (de los) párrafo(s) de énfasis y por tanto después del párrafo de opinión. No obstante, en determinados supuestos la inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones podría ser requerida por las Normas de Auditoría.

#### **Párrafo sobre el informe de gestión**

**3.5.6.** Las entidades con carácter general presentan, bien por exigencia legal o voluntariamente, junto a las cuentas anuales, el informe de gestión con el conteni-

do establecido en cada caso por la normativa aplicable. El informe de gestión no forma parte de las cuentas anuales.

**3.5.7** La responsabilidad del auditor con respecto al citado informe de gestión consiste en comprobar que la información contable contenida en el mismo concuerda con los datos contables de la entidad que han servido de base para preparar las cuentas anuales auditadas. El auditor no tiene obligación de realizar procedimientos de auditoría adicionales para verificar información distinta de la obtenida a partir de los registros contables auditados de la entidad. No obstante, al analizar con el citado alcance el contenido del informe de gestión el auditor considerará si el mismo presenta contradicciones patentes con la información obtenida durante su auditoría de las cuentas anuales y si, en consecuencia, pudiera existir alguna contradicción entre la información económico-financiera del informe de gestión y la contenida en las cuentas anuales, si esta circunstancia fuera significativa.

**3.5.8** Cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión de la entidad auditada, el informe del auditor deberá incluir un párrafo adicional que describa que dicho informe no forma parte integrante de las cuentas anuales y donde el auditor concluya sobre la concordancia de la información contable del informe de gestión con la de las cuentas anuales. Si observara contradicciones o errores significativos entre ambos tipos de información, y tras las oportunas investigaciones el auditor concluyera que el informe de gestión es incorrecto pero los administradores se negaran a incluir las modificaciones oportunas, el auditor deberá describir en el párrafo mencionado las contradicciones o errores significativos observados.

### **Información y cifras comparativas**

**3.5.9.** De acuerdo con la legislación mercantil, las cuentas anuales de un ejercicio incluyen, como parte integrante de dichas cuentas, información y cifras comparativas correspondientes al ejercicio anterior, con el objetivo de que se interpreten en relación con las cifras e información del periodo actual. No obstante, las entidades pueden presentar, voluntariamente o por otros requerimientos normativos, las cuentas anuales de un ejercicio incorporando, a efectos comparativos, información completa (balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujos de efectivo y memoria) de las cuentas anuales de uno o varios ejercicios anteriores.

**3.5.10** La Norma Técnica sobre información comparativa regula los criterios de actuación del auditor en relación con la información y cifras comparativas que se incluyen como parte integrante de las cuentas anuales, así como en el caso en el que se presenten, a efectos comparativos, información completa de las cuentas anuales de dos o más ejercicios.



### **3.6 Publicidad del informe de auditoría de cuentas anuales**

**3.6.1.** Salvo aprobación expresa de la entidad auditada o en los supuestos contemplados en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, el auditor no podrá facilitar a tercero alguno copia de su informe de auditoría de cuentas anuales. Es responsabilidad de los Administradores de la entidad facilitar a los accionistas copias de las cuentas anuales y del informe de auditoría y, en su caso, depositar esta documentación en los registros legalmente establecidos.

**3.6.2.** En ningún caso el informe de auditoría de cuentas anuales podrá ser publicado parcialmente o en extracto, ni de forma separada a las cuentas anuales auditadas. Cuando el informe esté disponible públicamente podrá hacerse mención de su existencia, en cuyo caso, deberá hacerse referencia al tipo de opinión emitida.

**3.6.3.** Los auditores de cuentas no darán su autorización a que su nombre sea asociado con las cuentas anuales de una entidad de modo que implique la creencia de que han actuado como tales, salvo cuando hayan llevado a cabo la auditoría, mediante la aplicación de las Normas Técnicas de Auditoría.

### **3.7. Cuentas anuales consolidadas**

**3.7.1.** Cuando la auditoría se refiera a las cuentas anuales consolidadas de un grupo de sociedades, el informe del auditor deberá siempre utilizar la denominación "cuentas anuales consolidadas". El mismo adjetivo de "consolidado" deberá emplearse en relación con cada uno de los estados que componen las cuentas anuales consolidadas.

### **3.8. Ejemplos de modelos de informes de auditoría**

3.8.1. A continuación se presenta un anexo con modelos de informes de auditoría de cuentas anuales, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas. Dichos modelos tienen la finalidad de:

- a) Orientar al auditor de cuentas, y
- b) Conseguir la máxima uniformidad de redacción al objeto de facilitar la comprensión de dichos informes por los usuarios de cuentas anuales.

No obstante, los citados modelos de informe no recogen todas las circunstancias que pueden darse en un trabajo de auditoría de cuentas anuales y que el auditor habrá de tener en cuenta al emitir su informe. Por otra parte, la terminología de los citados modelos de informe deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte de aplicación a la entidad auditada, así como a la modalidad del trabajo realizado (auditoría de un solo estado financiero, de estados financieros intermedios, etc.). Es necesario recordar que el objetivo primordial en cualquier circunstancia es dar

al lector del informe una descripción clara y adecuada del alcance de la auditoría y de las conclusiones que ha alcanzado el auditor en base a su juicio profesional.

**3.8.2.** Los ejemplos de modelos de informes incluidos a continuación toman como referencia cuentas anuales auditadas que incorporan el estado de flujos de efectivo y el informe de gestión. Los modelos de informes son los siguientes:

- Informe sobre cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión favorable.
- Informes sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables que resultan de aplicación.
- Informes sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por limitación al alcance.
- Informe con opinión desfavorable sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
- Informe con opinión denegada sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
- Informe con párrafo de énfasis sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
- Informe sobre cuentas anuales consolidadas de un ejercicio.

## **Modelos de Informes**

- **Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión favorable**
- **Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables que resultan de aplicación**
- **Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por limitación al alcance**
- **Informe con opinión desfavorable sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio**
- **Informe con opinión denegada sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio**
- **Informe con párrafo de énfasis sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio**
- **Informe sobre cuentas anuales consolidadas auditadas de un ejercicio**

## **Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión favorable**

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20xx, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20xx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

**Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de cuentas.**

**Firma del Auditor de cuentas responsable de este Informe.**

Fecha.

## **Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables que resultan de aplicación**

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) razón(es) de la(s) salvedad(es) y la cuantificación del efecto(s) que el incumplimiento(s) de los principios y criterios contables haya(n) producido en las cuentas anuales o, en su caso, se identificará la información omitida en las cuentas anuales que sea necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20xx, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20xx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

**Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de cuentas.**

**Firma del Auditor de cuentas responsable de este Informe.**

Fecha.

## **Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por limitación al alcance**

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha,. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo x, el trabajo se ha realizado de acuerdo con normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) limitación(es) al alcance, mencionando los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos podido verificar ...(hacer una referencia explícita a la(s) limitación(es) expuesta(s) en el párrafo anterior)..., las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20xx y de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20xx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

**Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de cuentas.**

**Firma del Auditor de cuentas responsable de este Informe.**

Fecha.

## **Informe con opinión desfavorable sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio**

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) razón(es) de la(s) salvedad(es) y la cuantificación del efecto(s) que el incumplimiento(s) de los principios de criterios contables haya(n) producido en las cuentas anuales o, en su caso, se identificará la información omitida en las cuentas anuales que sea necesario para su interpretación y comprensión adecuada.

En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo de la salvedad(es) anterior(es), las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas no expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20xx ni de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, de los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20xx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

**Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de cuentas.**

**Firma del Auditor de cuentas responsable de este Informe.**

Fecha.

### **Informe con opinión denegada sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio**

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo x, el trabajo se ha realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) limitación(es) al alcance, mencionando los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar.

Debido al efecto muy significativo de la limitación al alcance de nuestra auditoría descrita en el párrafo(s) anterior(es), no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20xx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

**Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de cuentas.**

**Firma del Auditor de cuentas responsable de este Informe.**

Fecha.



## **Informe con párrafo de énfasis sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio**

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20xx, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la nota xx de la memoria adjunta, en la que se menciona... (descripción del hecho que quiere destacarse mediante el párrafo de énfasis)... (\*) (conforme a lo establecido en el apartado 3.6.1, el párrafo de énfasis se situará a continuación del párrafo de opinión).

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20xx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

**Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de cuentas.**

**Firma del Auditor de cuentas responsable de este Informe.**

Fecha.

(\*) A modo de ejemplo, se incluye a continuación párrafo de énfasis relativo a la existencia de una incertidumbre significativa en relación con la capacidad de la Sociedad para continuar con sus operaciones, estando adecuadamente desglosada esta circunstancia en las cuentas anuales:

*“Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la nota xx de la memoria adjunta, en la que se indica que la compañía ha incurrido en pérdidas de XXXXX durante el ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 20XX y, desde dicha fecha, el importe total del pasivo a corto plazo excede del total de activo circulante en XXXXXX. Estas condiciones, junto con otros factores mencionados en la nota xx, indican la existencia de una incertidumbre significativa sobre la capacidad de la compañía para continuar con sus operaciones”.*

**Informe sobre cuentas anuales consolidadas auditadas de un ejercicio**

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de XYZ, S.A. (la sociedad dominante) y sociedades dependientes (el Grupo) que comprenden el balance consolidado al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la Sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales consolidadas en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales consolidadas y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En nuestra opinión, las cuentas anuales consolidadas adjuntas del ejercicio 20xx expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio consolidado y de la situación financiera consolidada de XYZ, S.A. y sociedades dependientes al 31 de diciembre de 20xx, así como de los resultados consolidados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión consolidado adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los Administradores de la sociedad dominante consideran oportunas sobre la situación del Grupo, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales consolidadas. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión consolidado concuerda con la de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2008. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión consolidado con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de XYZ, S.A. y sociedades dependientes.

**Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de cuentas.**

**Firma del Auditor de cuentas responsable de este Informe.**

Fecha.

## **Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de “Importancia Relativa”**

### **Norma Técnica Provisional**

- 5 Diciembre 1997: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 31)
- 17 Diciembre 1997: Anuncio en el B.O.E.  
Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 14 Junio 1999: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 38)
- 7 Octubre 1999: Anuncio en el B.O.E. de su publicación.  
De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



## **Resolución de 14 de junio de 1999, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de “importancia relativa”**

En la Introducción a las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por Resolución de 15 de abril de 1991 (BOE), se señala en relación con el alcance de la auditoría de las cuentas anuales que “El auditor determinará el alcance de su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría. Al aplicar dichas Normas Técnicas y decidir los procedimientos de auditoría, así como su extensión, el auditor utilizará su juicio profesional teniendo en cuenta, muy especialmente, los conceptos de importancia y riesgos relativos”.

Con el objeto de desarrollar dicho concepto, así como de fijar unas pautas que sirvieran de guía al auditor en la realización de su trabajo, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de “importancia relativa”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 5 de diciembre de 1997 (BOE, 17-12-1997) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 31, de octubre de 1997, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, que modifican su redacción en algunos aspectos. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de “importancia relativa”, incluyendo determinadas modificaciones respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

**Madrid a 14 de junio de 1999**  
**El Presidente del Instituto**  
**de Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**Antonio Gómez Ciria**

## 1. Introducción

- 1.1. Una auditoría culmina con la emisión de una opinión sobre las cuentas anuales o sobre los documentos contables auditados. En concreto, el objetivo de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad, consideradas en su conjunto, es emitir una opinión sobre si éstas expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados por la entidad auditada, así como si aquéllas contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados, que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.
- 1.2. La emisión de una opinión favorable por el auditor supone que las cuentas anuales están, en todos sus aspectos significativos y consideradas en su conjunto libres de errores u omisiones importantes. El auditor no tiene obligación de examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la entidad auditada. Por tanto, es necesario recurrir al concepto de importancia relativa para determinar el alcance del trabajo a realizar por el auditor y para evaluar el efecto de las distintas circunstancias que pudieran incidir en su informe.
- 1.3. En España la *“Importancia Relativa”* es un principio contable de aplicación obligatoria y es un concepto que está presente en cualquier tratado o pronunciamiento profesional, tanto relativo a la contabilidad, como a la auditoría.
- 1.4. Importancia relativa contable. El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se refiere al principio de importancia relativa en los siguientes términos: “Podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables, siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa”.

La importancia relativa contable se refiere, por tanto, a aquellos aspectos que, bien individualmente o en su conjunto, son importantes, según el criterio de los administradores, para la presentación adecuada de la información financiera.

Debe tenerse en cuenta que una gran parte de la información financiero contable tiene componentes subjetivos, como fácilmente se demuestra por las numerosas estimaciones que es preciso realizar al elaborar dicha información (vida útil de los bienes de inmovilizado, provisiones para insolvencias, obso-

lescencia, etc.), y dista considerablemente de la idea de “*exactitud*” que pueden tener ciertos usuarios.

- 1.5. Importancia relativa de auditoría. Las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución del trabajo, en su apartado 2.5.16., definen la importancia relativa como sigue:

*“La magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión”.*

- 1.6. Los usuarios de la información financiera pueden tener diferentes expectativas sobre la misma y, por consiguiente, no pueden exigir que una auditoría realizada de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría satisfaga sus necesidades particulares. En consecuencia, para un auditor de cuentas, la importancia relativa se concibe en términos de un usuario razonable. En el caso de un informe de auditoría de cuentas, este usuario razonable puede identificarse como el conjunto de personas prudentes con una comprensión básica de las cuentas y de lo que éstas pueden representar.
- 1.7. En la Introducción a las Normas Técnicas de Auditoría con referencia al alcance de la Auditoría de Cuentas Anuales, podemos leer que el concepto de importancia relativa es inherente al trabajo del auditor y que el auditor de cuentas debe ejercitar su juicio profesional y tener presentes, muy particularmente, los conceptos de importancia y riesgos relativos.

El Auditor ha de tener en cuenta el concepto de importancia relativa a lo largo de su trabajo, tanto en la planificación, como en la ejecución y en la emisión de informe.

## 2. Objeto de esta Norma

- 2.1. El concepto de importancia relativa o significativa es inherente al trabajo del auditor de cuentas, quien ha de tenerlo presente, conforme requieran las Normas Técnicas de Auditoría, tanto durante las etapas de planificación y realización del trabajo, como de preparación de su informe.

Las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución de trabajo, en los apartados 2.5.17 y 2.5.18 establecen con respecto a la importancia relativa y riesgo probable lo siguiente:

*La consideración del “riesgo probable” supone la posibilidad de que el auditor no detecte un error significativo que pudiera existir en las cuentas, por la falta*

*de evidencia respecto a una determinada partida o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta sobre la misma.*

*Para la evaluación del “riesgo probable” debe considerarse el criterio de importancia relativa y viceversa, al ser interdependientes en cuanto al fin de la formación de juicio para la emisión de una opinión. Las decisiones a adoptar, basadas en tales evaluaciones, al ser también interdependientes, deben juzgarse y evaluarse en forma conjunta y acumulativa”.*

- 2.2. El objeto de esta Norma es establecer, en relación con el concepto de “importancia relativa”, unas bases que ayuden al auditor a planificar y evaluar el efecto que sobre su informe pueden tener las incidencias que, en su caso, resulten de sus comprobaciones.
- 2.3. Esta Norma no pretende sustituir el juicio profesional del auditor en cada caso concreto, aceptando como punto de partida básico que no existen criterios rígidos u objetivos que permitan definir con carácter general qué es o no significativo, por tratarse de un tema relativo que debe ser juzgado por cada auditor a la luz de las circunstancias de cada caso.
- 2.4. Si bien no existen unos criterios u objetivos determinantes y sin perjuicio del juicio profesional del auditor se pueden establecer unos parámetros, que como guías y a título orientativo, se incluyen en el apéndice de la presente Norma. El establecimiento de dichos parámetros puede resultar también de gran utilidad para los usuarios de los informes de auditoría.

### 3. Importancia relativa en la planificación

- 3.1. El apartado 2.3.12. de las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución del trabajo, requiere que el auditor desarrolle y documente en su plan global la determinación de los niveles o cifras de importancia relativa y su justificación, dejando evidencia en los papeles de trabajo.
- 3.2. En la planificación del trabajo, el auditor determina la naturaleza, alcance y momento de ejecución, a fin de identificar errores u omisiones que, individual o colectivamente, pudieran ser significativos respecto a las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Sin embargo, en la etapa de planificación, anterior al cierre de las cuentas, suele ser difícil determinar qué importe será significativo.
- 3.3. Por ello, el auditor ha de fijar la importancia relativa en la etapa de planificación de su auditoría en función de diferentes parámetros tales como, resultados de la entidad, volumen de negocio, fondos propios, total de activos y otros que puedan estar relacionados con el tamaño de la entidad.



- 3.4.** La importancia relativa de planificación ha de ser inferior a aquella que el auditor utiliza para formular su opinión, dado que su trabajo se realizará en base a pruebas selectivas y que debe identificar todos los aspectos significativos que, individualmente o en su conjunto, tengan un efecto importante en las cuentas anuales u otros documentos contables sometidos a auditoría.

## **4. Importancia relativa en la ejecución del trabajo**

- 4.1.** El concepto de importancia relativa es inherente al trabajo del auditor de cuentas. En consecuencia, el alcance de las pruebas diseñadas para soportar la opinión técnica en aquellas áreas o transacciones que requieren una atención especial o que el auditor considere más significativas de acuerdo con su Plan Global, o en las que se puedan producir errores que superen la importancia relativa fijada en la fase de planificación, debe ser más amplio y extenso que en aquellas otras en que no se den estas circunstancias.
- 4.2.** El alcance de las pruebas de auditoría está afectado por el error tolerable determinado por el auditor. El error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores con el que el auditor pueda concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo de auditoría. Este error tolerable nunca ha de ser mayor que la importancia relativa fijada en la fase de planificación, y por tanto será una fracción de aquella. En la determinación de la cuantía de la fracción habrán de considerarse factores genéricos tales como, entre otros:
- Las características del negocio y del área del trabajo involucrada.
  - La experiencia acumulada del auditor en el cliente y la industria.
  - El nivel de control interno existente.
  - Naturaleza, cantidad y magnitud de los errores esperados.
- 4.3.** Cuando de las comprobaciones realizadas por el auditor resulten diferencias que superen el error tolerable, o existan limitaciones al alcance o incertidumbres, el auditor habrá de plantearse si debe extender sus procedimientos de auditoría, así como su evaluación a efectos de su informe, considerándolas individualmente y en relación con el resto de las incidencias identificadas en las demás áreas.

## **5. Importancia relativa en la emisión de informe**

- 5.1.** La importancia relativa a efectos de la opinión de auditoría es una cuestión de juicio profesional en las circunstancias concretas de cada caso. No existen, por lo tanto, criterios objetivos ni rígidos para determinar una medida de la importancia relativa de las incidencias encontradas por el auditor. La impor-

tancia relativa de las incidencias resulta habitualmente de evaluar sus aspectos cualitativos y cuantitativos, como se indica a continuación.

**5.2.** Los aspectos cualitativos hacen referencia a la naturaleza de las incidencias, a la información necesaria y suficiente para obtener una interpretación y comprensión adecuadas de las cuentas anuales auditadas, así como a la corrección de dicha información, como por ejemplo:

- a) Transacciones con personas físicas o jurídicas vinculadas.
- b) Incumplimientos de la normativa aplicable.
- c) Cambios contables, partidas extraordinarias y otros factores cualitativos similares.
- d) Omisión de información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de las cuentas auditadas.

**5.3.** Los aspectos cuantitativos hacen referencia a la magnitud monetaria de las incidencias encontradas y a su efecto relativo sobre las cuentas anuales y documentos contables tomados en su conjunto.

En general deberán tomarse en cuenta las siguientes consideraciones para evaluar los aspectos cuantitativos:

- a) Las incidencias, tanto individualmente como agrupadas, han de considerarse en el contexto de las cuentas en su conjunto.
- b) Cuando las incidencias se evalúen considerando su efecto sobre resultados, se tendrán en cuenta las siguientes precisiones adicionales:
  - Normalmente la base de comparación serán los resultados de las actividades ordinarias, excluyendo el efecto de los resultados extraordinarios de naturaleza no repetitiva y de otras transacciones no usuales.
  - Si la entidad experimenta fluctuaciones anormales en los resultados de las actividades ordinarias, la comparación deberá realizarse con los márgenes normales para un volumen de operaciones también normal, determinado en base a la experiencia de los últimos ejercicios y a la tendencia del período considerado.
- c) Los resultados no son en todos los casos la base de comparación más adecuada para todo tipo de entidades. Ejemplo de los casos en que la importancia relativa deberá fijarse en base a los niveles de ingresos, activos o fondos propios son:
  - Entidades cuyos resultados arrojan tradicionalmente bajos márgenes de rentabilidad.

- Entidades con altas cifras de activos y baja rentabilidad (empresas con pérdidas, entidades no lucrativas o con precios controlados, etc.).
- Entidades con bajo volumen de operaciones (empresas en etapa de lanzamiento o desarrollo, empresas totales o parcialmente inactivas, etc.).

d) La importancia relativa de las incidencias que no afectan a los resultados de la entidad o a sus fondos propios (por ejemplo reclasificaciones), normalmente se fijará en una cuantía superior que cuando existe aquel efecto.

**5.4.** Al evaluar el efecto de una incidencia con posible peso en la opinión, el auditor analiza normalmente uno o varios de los siguientes factores:

a) La magnitud absoluta individualmente considerada de los errores, omisiones y efectos de cambios de principios y normas contables que hubieran podido ser cuantificados, así como de los eventuales efectos de las limitaciones al alcance e incertidumbres que, por su propia naturaleza, no pueden ser cuantificadas por el auditor en su informe.

b) Su relación con otras cifras de las cuentas que se vieran distorsionadas por algunas de las circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor. Por ejemplo, su efecto sobre:

- El epígrafe del activo, pasivo, ingreso o gasto al que pertenece.
- El activo o pasivo circulante.
- Activo total.
- Cifra de negocios.
- Resultados de actividades ordinarias.
- Resultados antes y después de impuestos.
- Fondos propios.

c) Su efecto sobre las tendencias de rentabilidad, y otros ratios financieros (liquidez, capital de trabajo, relación deuda patrimonio, etc.).

**5.5.** Como resultado de su trabajo, el auditor puede encontrarse ante alguna de las circunstancias con posible efecto en su opinión (limitación al alcance, error o incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados, incertidumbre o cambio en los principios y normas contables aplicados). En estos casos, las Normas Técnicas de Auditoría sobre emisión de informe requieren que el auditor evalúe si las mismas, consideradas en su conjunto, son "*significativas*" en relación con las cuentas anuales auditadas, en cuyo caso habrá de emitir una opinión con salvedades. Estas mismas Normas

requieren que, cuando estas circunstancias sean “*muy significativas*”, el auditor habrá de emitir una opinión desfavorable o denegada.

Para calificar las circunstancias de “*muy significativas*” es preciso que afecten de manera fundamental a la imagen fiel. En consecuencia, para que el auditor exprese una opinión desfavorable o denegada, normalmente será necesaria la concurrencia de más de una incidencia significativa con efecto en diversos epígrafes del balance y de la cuenta de resultados de forma que su efecto conjunto, distorsione (o pueda distorsionar en el caso de limitación al alcance e incertidumbres) radicalmente la imagen fiel.

En ocasiones puede resultar difícil discernir entre lo “*significativo*” y lo “*muy significativo*”. Dicha cuestión, determinante del sentido de la opinión del auditor, debe dilucidarse según su juicio profesional, razonablemente justificado, y explicado en sus papeles de trabajo de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en las Normas Técnicas de Auditoría.

## **6. Consideraciones orientativas sobre la cuantificación y el concepto de importancia relativa**

No es posible desarrollar guías orientativas que sirvan en todos los casos como parámetros válidos de referencia en cuanto a la consideración del concepto de importancia relativa, puesto que según lo comentado extensamente en la Norma, dichos parámetros pueden resultar condicionados por factores inherentes a las características de la entidad y su entorno.

No obstante, también es cierto que haciendo salvaguardia del carácter prioritario del juicio del auditor en la delimitación de su riesgo profesional, puede ser apropiado aportar ciertos parámetros orientativos que puedan ser consultados como guía en la evaluación de la importancia relativa.

Como Anexo a esta Norma se incluyen, a título exclusivamente orientativo, unos parámetros que puedan ayudar al auditor a formar su juicio profesional únicamente sobre la importancia relativa, en la emisión de su informe.

El auditor deberá tener en cuenta, en su caso, la naturaleza específica del sector al que se refiere su trabajo de auditoría, procediendo a justificar los parámetros utilizados para la fijación de la importancia relativa por referencia a las circunstancias especiales concurrentes en dicho sector.

Los parámetros propuestos suponen exclusivamente un punto de partida para ulteriores desarrollos teóricos o prácticos, que sirvan para perfilar y actualizar las magnitudes que se exponen en este apartado.

## ANEXO

### Parámetros orientativos de aspectos cuantitativos para la evaluación de la importancia relativa en la emisión del informe de auditoría

Situación	Importe-Base	Tramo
AJUSTES QUE AFECTAN A RESULTADOS:		
1. Empresas con beneficios normales	- Resultados de actividades ordinarias	5% - 10%
2. Empresas con pérdidas o en punto muerto o con bajo nivel de rentabilidad	- El más representativo de: a) Total del importe neto de cifra de negocios b) Total de los activos c) Fondos propios	0,5% - 1%
3. Empresas en desarrollo (sin haber alcanzado el volumen normal de operaciones)	- Fondos Propios	3% - 5%
4. Entidades no lucrativas	- El más representativo de: a) Ingresos o gastos totales b) Activos totales c) Fondos propios	0,5% - 1%
5. Pequeñas y Medianas Empresas	- El más representativo de: a) Resultado de actividades ordinarias b) Total del importe neto de cifra de negocios c) Total de activos	5% - 12% 1% - 3% 1% - 3%
RECLASIFICACIONES ENTRE PARTIDAS DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	- Total de la correspondiente clasificación de la cuenta de P. y G. (ingresos o gastos de explotación, financieros o extraordinarios)	5% - 10%
AJUSTES QUE AFECTAN A PARTIDAS DEL BALANCE Y NO AL RESULTADO DEL EJERCICIO	- El más representativo de: a) Total Fondos Propios b) Total de la correspondiente clasificación del balance (activo o pasivo circulante, activo o pasivo no circulante)	3% - 5%
RECLASIFICACIONES ENTRE PARTIDAS DEL BALANCE	- Total de la correspondiente clasificación del balance (activo o pasivo circulante, activo o pasivo no circulante)	5% - 10%

**Notas Comunes**

- a) Los porcentajes del “Tramo” se calcularán sobre los correspondientes “Importes-Base”.
- b) Cualquier importe igual o superior al que resulte de aplicar el porcentaje superior al tramo, se presumirá importante o significativo, salvo que se evidencie lo contrario.
- c) Cualquier importe igual o inferior al que resulte de aplicar el porcentaje inferior del tramo, se presumirá que no es importante o significativo, a menos que se evidencie lo contrario.
- d) La importancia relativa de un importe que se encuentre entre los que resultan de aplicar los dos extremos del tramo, es un tema de juicio profesional que dependerá de cada circunstancia.
- e) El alcance de ajustes a considerar en una auditoría, es decir aquellos que deban tener reflejo en los papeles de trabajo, variará de un trabajo a otro, pero en la mayoría de los casos estará entre un 10% y un 20% del importe que se considere material (normalmente desde la perspectiva de beneficios en operaciones continuadas) a los estados financieros considerados en su conjunto.
- f) Pequeña y Mediana Empresa es aquella que tiene la potestad legal para formular balance abreviado.
- g) Ajuste: Correcciones en los saldos de las cuentas que dan lugar a modificaciones en la situación patrimonial o financiera, o en los resultados del ejercicio o en los márgenes de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- h) Reclasificación: Transferencia de saldos entre distintos grupos y subgrupos de cuentas homogéneas de un mismo estado financiero, normalmente por razones de clasificación o de presentación.
- i) No será posible compensar el efecto y dejar de informar sobre hechos que individualmente considerados den lugar a la obligación de informar sobre los mismos en base a la importancia que cada uno de ellos tenga.

**Parámetros orientativos para la evaluación de la importancia relativa a la emisión del Informe de Auditoría ante cambios en principios contables, partidas extraordinarias o incidencias cualitativas similares**

Situación	Importe-Base	Tramo
1. Empresas con beneficios	- El más representativo de: a) Beneficio Neto b) Total de los activos c) Total del importe neto de cifra de negocios	10% - 20% 1% - 2% 1% - 2%
2. Empresas con pérdidas, en punto muerto, entidades no lucrativas, etc.	- El más representativo de: a) Total del importe neto de cifra de negocios b) Total de los activos c) Fondos Propios	1% - 2%

**Notas Comunes**

- a) La memoria debe contener información acerca de los cambio en principios contables, partidas extraordinarias o incidencias cualitativas similares no asociados con operaciones continuadas que supongan cambios en el beneficio neto, siempre que sean significativos.
- b) Los porcentajes del “Tramo” se calcularán sobre los correspondientes “Importes-Base”.
- c) Un efecto igual o superior al que resultaría de aplicar el porcentaje superior del tramo, se presumirá significativo.
- d) Un efecto igual o menor al que resultaría de aplicar el porcentaje inferior del tramo, se presumirá no significativo.
- e) Cuando el efecto se encuentre entre los que resultarían de aplicar los porcentajes superior e inferior del tramo, se requerirá del juicio profesional para determinar si es necesario o no informar acerca del hecho.
- f) Por su naturaleza, no será posible compensar el efecto y dejar de informar sobre hechos que individualmente considerados den lugar a la obligación de informar sobre los mismos en base a la importancia que cada uno de ellos tenga.





# **Norma Técnica de Auditoría sobre “Hechos Posteriores”**

## **Norma Técnica Provisional**

- 16 Enero 1992: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 8)
- 11 Marzo 1992: Anuncio en el B.O.E. Iniciación del período de seis meses de información pública

## **Norma Técnica Definitiva**

- 16 Diciembre 1992: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 11)
- 13 Febrero 1993: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.

## **Norma Técnica Provisional**

- 27 Marzo 2002: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 49)
- 26 Julio 2002: Anuncio en el B.O.E. Iniciación del período de seis meses de información pública

## **Norma Técnica Definitiva**

- 25 Febrero 2003: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 53)
- 6 Junio 2003: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



## **Resolución de 26 de febrero de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “Hechos posteriores”**

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 19 de enero de 1991, en su apartado 3.3, contempla la posibilidad de que pueden producirse hechos- ya sean acontecimientos o transacciones- con posterioridad a la fecha de cierre, pero antes de la fecha de emisión del informe, que tengan, o pudieran tener, un efecto significativo sobre las cuentas anuales y que, en consecuencia, precisen en ciertos casos ser incorporados a éstas, mediante la modificación de sus distintos estados, y en otros únicamente ser mencionados en la Memoria, previendo la actuación del auditor en dichas situaciones. Asimismo, en el apartado 3.4 de las citadas Normas Técnicas se recoge la actuación del auditor en los casos en que se produzcan “hechos posteriores” entre la fecha de emisión del informe y antes de su entrega.

Con posterioridad, y en desarrollo de dichos apartados, se publicó la Norma Técnica de Auditoría sobre “hechos posteriores”, mediante la Resolución de 16 de diciembre de 1992.

Sin embargo, en las Normas Técnicas de Auditoría vigentes no se contempla la actuación del auditor en los casos en los que se produzcan “hechos posteriores” a la fecha de entrega del informe, que, por el contrario, sí viene recogida en las Normas Internacionales de Auditoría (IFAC). En este sentido, las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas han considerado necesario elaborar una nueva norma técnica de auditoría sobre “hechos posteriores”, sustitutiva de la norma anterior, en la que se incluya la actuación del auditor en todos los supuestos en los que se produzcan hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio de la entidad auditada, completándose así la normativa de auditoría vigente en esta materia y adecuándose, al mismo tiempo, a la normativa internacional en esta materia.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 27 de marzo de 2002 (B.O.E., 26-7-2002) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 49, de marzo de 2002, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite no se han presentado alegaciones al texto sometido a información pública, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley

19/1988 de Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto **DISPONE** lo siguiente:

**Primero:** Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “hechos posteriores”, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas” y la inserción de la oportuna reseña en el “Boletín Oficial del Estado”.

**Segundo:** A partir del día siguiente a la fecha de esta última publicación, la citada Norma Técnica de Auditoría sobre “hechos posteriores” entrará en vigor, quedando derogada, desde ese momento, la Norma Técnica de Auditoría sobre “hechos posteriores”, publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 16 de diciembre de 1992.

**Madrid, 26 de Febrero de 2003**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**José Luis López Combarros**

## Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría sobre informes, en su apartado 3.3.1, establecen lo siguiente:

*“El auditor está obligado a emitir su informe sobre las cuentas anuales con referencia a la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, pueden producirse hechos -ya sean acontecimientos o transacciones- con posterioridad a la fecha de cierre, pero antes de la fecha de emisión del informe, que tengan, o pudieran tener, un efecto significativo sobre las cuentas anuales y que, en consecuencia, precisen en ciertos casos ser incorporados a las mismas y en otros ser mencionados en la Memoria.*

*Existen dos grandes tipos de hechos posteriores:*

- a) *Aquellos que proporcionan una evidencia adicional con respecto a condiciones que ya existían a la fecha de cierre de las cuentas anuales y que, por suponer diferencias con las estimaciones de los administradores inherentes al proceso de formulación de las cuentas anuales originalmente realizadas, deberían suponer una modificación de las mismas.*
- b) *Los que evidencian condiciones que no existían a la fecha de cierre del ejercicio, por lo que no deberían suponer una modificación de las cuentas, pero que por su importancia deberían ser comunicadas al destinatario de las cuentas anuales para evitar una interpretación errónea o incompleta de las mismas”.*

2. La clasificación o tipificación de hechos posteriores requiere el conocimiento y evaluación de los mismos y de las circunstancias que los produjeron. Por ejemplo, una pérdida por la incobrabilidad de una cuenta con un cliente como resultado del deterioro gradual de su situación financiera, que hubiera dado lugar a su insolvencia en fecha posterior a la del balance, puede ser indicativa de condiciones que ya existían a esa fecha y por tanto requerir el ajuste por la entidad auditada de sus cuentas anuales. En cambio, una pérdida similar en la realización de una cuenta a cobrar, pero ocasionada por un siniestro no asegurado acaecido al cliente, como puede ser en el caso de un incendio o inundación que ocurriera después de la fecha del balance, no sería indicativa de condiciones existentes a esa fecha y por ello el ajuste de las cuentas anuales no sería apropiado, pero si dicha pérdida fuera muy significativa, la entidad tendría que desglosarlo en la Memoria de las cuentas anuales.

3. Por otra parte, el apartado 3.4 de las Normas Técnicas de Auditoría sobre informes regula la actuación del auditor ante hechos posteriores a la fecha de emisión del informe de auditoría y antes de su entrega.

*“3.4.1. La fecha del informe representa la fecha en que el auditor ha completado sus procedimientos de auditoría para formarse una opinión sobre las cuentas anuales. Por lo tanto, el auditor no tiene obligación alguna de extender sus procedimientos para identificar hechos que pudieran haber acaecido con posterioridad a la fecha de emisión del informe de auditoría. No obstante, si en el intervalo entre la fecha de emisión del informe y la entrega al destinatario llegase a conocimiento del auditor, alguna información significativa y fiable, a su buen criterio, referida a hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de terminación de su trabajo en las oficinas de la entidad, que hubiera analizado de encontrarse aún realizando la auditoría, deberá investigar el hecho, y en el caso de que requiera ajuste o desglose en las cuentas anuales y éstas no fueran oportunamente rectificadas por la entidad auditada, el auditor deberá incluir una salvedad en su informe de auditoría.*

*3.4.2. En estos casos, el auditor deberá modificar la fecha original de su informe mediante una de las dos siguientes alternativas:*

*a) Usar dos fechas para el informe. La primera fecha correspondería a la fecha de terminación del trabajo de auditoría, mientras que la segunda haría referencia específica al hecho concreto posterior desglosado en la nota explicativa de la Memoria o el párrafo de salvedad donde se explica el hecho y la falta de ajuste de las cuentas o su desglose en la Memoria, según fuera procedente. De esta forma, el auditor limitaría expresamente su responsabilidad en cuanto a hechos posteriores a aquél o aquéllos incorporados en la Memoria o considerados en su informe.*

*b) Fechar su informe en la última de las fechas, es decir, la que corresponde al hecho posterior. En este segundo caso, la responsabilidad del auditor incluye el extender sus procedimientos de auditoría sobre hechos posteriores ocurridos hasta esta última fecha”.*

4. El término “hechos posteriores” se refiere, a lo largo de esta norma, a hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de cierre de las cuentas anuales de la entidad auditada. Dichos hechos posteriores incluyen tanto hechos ocurridos entre el cierre de las cuentas anuales y la fecha del informe de auditoría, como hechos que llegan al conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría y hayan ocurrido antes o después de la entrega del informe de auditoría.

## Objeto

5. El objeto de la norma es:
  - a) Establecer los procedimientos que, en general, ha de realizar el auditor en relación con los hechos significativos que pudieran haber acaecido con posterioridad a la fecha de cierre de las cuentas anuales y que por su importancia requieran su inclusión en la Memoria y, en su caso, el ajuste de las cuentas anuales.
  - b) Determinar el efecto que tendría en el informe de auditoría la negativa por parte de la entidad auditada a reflejar los hechos posteriores en las cuentas anuales.
  - c) Delimitar la responsabilidad del auditor en relación con los hechos posteriores al cierre de las cuentas anuales.

## Hechos posteriores ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría

6. El trabajo de auditoría ha de incluir procedimientos dirigidos a obtener evidencia adecuada y suficiente de que se han identificado todos aquellos hechos significativos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría que pudieran requerir ajuste o desglose en las cuentas anuales.
7. En la revisión de los hechos posteriores el auditor aplicará generalmente, entre otros, los procedimientos que se indican a continuación:
  - a) Revisión de los procedimientos establecidos por la dirección para asegurar que los hechos posteriores son identificados adecuadamente.
  - b) Lectura de los últimos estados financieros intermedios disponibles posteriores al cierre y, si se considera apropiado, de los presupuestos, proyecciones financieras y económicas y otros informes de la dirección de la entidad.
  - c) Lectura de las actas de las Juntas Generales de Accionistas, de reuniones del Consejo de Administración, comités ejecutivos y de auditoría o cualquier otro comité pertinente, llevadas a cabo en el periodo posterior al cierre e investigación acerca de los asuntos discutidos de importancia significativa. En lo que se refiere a las reuniones celebradas para las que no existan actas disponibles, preguntar acerca de los asuntos tratados en tales reuniones.

- d) Indagación y comentarios con el personal y directivos de la entidad sobre la existencia de hechos posteriores que pudieran tener un efecto significativo en las cuentas anuales mediante consultas relativas a:
- i) La evolución de las áreas de riesgo y pasivos contingentes o compromisos importantes que existían a la fecha de las cuentas anuales objeto del informe.
  - ii) La existencia en la fecha en que se hace la averiguación de nuevos pasivos contingentes o compromisos importantes..
  - iii) Modificaciones en el capital social o estructura legal de la entidad o cambios importantes en el endeudamiento a largo plazo.
  - iv) La situación actual de partidas reflejadas en las cuentas anuales objeto de auditoría que hubieren sido determinadas sobre la base de datos provisionales, preliminares o no definitivos.
  - v) Si se ha producido o está prevista la enajenación de inmovilizados o actividades importantes de la entidad.
  - vi) Si se han producido daños y pérdidas significativas en los activos del negocio.
  - vii) Si se han hecho o se prevé realizar ajustes inusuales que hubieran afectado o llegaran a afectar a las cuentas anuales.
  - viii) Si han ocurrido o es probable que ocurran otros hechos que cuestionen la aplicación del principio de empresa en funcionamiento y/o de otros principios contables empleados en la elaboración de las cuentas anuales.
  - ix) Si se han producido adquisiciones o transmisiones importantes de participaciones en capital de otras empresas, así como adquisiciones de porcentajes significativos de acciones propias o de la entidad dominante.
- e) Comprobación de que la fecha de la carta con las manifestaciones de la Dirección de la entidad auditada coincide con la fecha del informe de auditoría, de forma que la misma cubra todos los hechos posteriores que pudieran producirse hasta dicha fecha.
- f) Obtención de confirmaciones de los asesores legales de la entidad auditada sobre litigios y reclamaciones, que deberán cubrir el máximo periodo posterior posible.



8. Cuando el auditor conozca hechos posteriores que afecten significativamente a las cuentas anuales, deberá evaluar si están adecuadamente contabilizados y, en su caso, desglosados en la memoria de las cuentas anuales.

### **Efecto en el informe de auditoría**

9. Si la entidad auditada no modifica sus cuentas anuales como consecuencia de un hecho posterior significativo del primer tipo (véase párrafo 1.a) anterior) que haya ocurrido antes de la fecha del informe del auditor de cuentas, dicho informe deberá incluir una opinión con salvedad, o en su caso desfavorable, por incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados.

Si la entidad auditada decide no desglosar adecuadamente en la memoria un hecho posterior significativo del segundo tipo (véase párrafo 1.b) anterior) ocurrido antes de la fecha del informe del auditor, el mencionado informe deberá incluir una opinión con salvedad, o en su caso desfavorable, por presentación incompleta.

## **HECHOS DESCUBIERTOS CON POSTERIORIDAD A LA FECHA DEL INFORME DE AUDITORÍA**

10. De acuerdo con lo establecido en el párrafo 3.4.1. de las Normas Técnicas de Auditoría sobre Informes, la fecha del informe representa la fecha en que el auditor ha completado sus procedimientos de auditoría para formarse su opinión sobre las cuentas anuales. Por lo tanto, el auditor no tiene obligación alguna de extender sus procedimientos para identificar hechos que pudieran haber acaecido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría. En cualquier caso la responsabilidad de informar al auditor de estos hechos recae en el órgano de administración.

### **Hechos descubiertos después de la fecha del informe pero antes de su entrega**

11. Si en el periodo comprendido entre la fecha del informe y la de entrega a la sociedad llegase a conocimiento del auditor alguna información fiable, referida a hechos significativos ocurridos con posterioridad a la fecha de terminación de su trabajo en las oficinas de la entidad, que hubiera analizado de encontrarse aún realizando la auditoría, deberá investigar el hecho y comentarlo con la Dirección de la entidad auditada.

**Efecto en el informe de auditoría**

12. Si como resultado de este hecho los Administradores modificasen las cuentas anuales, el auditor podrá optar por emitir su informe de auditoría con la fecha del hecho posterior, en cuyo caso deberá ampliar hasta ella el periodo de realización de los procedimientos de auditoría contemplados en los párrafos 6 y 7 anteriores, o emitir su informe con doble fecha.
13. En el supuesto de utilizar doble fecha, el auditor utilizará una redacción similar a la siguiente:

*"X (día) del XX (mes) de 20..., a excepción de la nota X de la Memoria cuya fecha es el Y (día) de YY (mes) de 20..".*

La primera fecha correspondería a la fecha de terminación del trabajo de auditoría, mientras que la segunda haría referencia específica al hecho concreto posterior desglosado en la memoria. De esta forma, el auditor limitaría expresamente su responsabilidad en cuanto a hechos posteriores a aquél o a aquellos incorporados en la Memoria

14. En el supuesto de que los Administradores de la entidad auditada se negaran a modificar sus cuentas anuales, deberá incluir una salvedad en su informe de auditoría. En el caso que usara doble fecha utilizará una redacción similar a la siguiente:

*"X (día) del XX (mes) de 20.. a excepción del párrafo a) (referencia al párrafo explicativo intermedio) cuya fecha es el Y (día) de YY (mes) de 20...".*

**Hechos descubiertos después de la entrega del informe**

15. Tras la entrega del informe de auditoría, el auditor no tiene obligación de realizar procedimiento alguno para identificar hechos que pudieran afectar a las cuentas anuales.
16. No obstante, en el supuesto de que en el periodo entre la fecha de entrega del informe y la de aprobación por parte de la Junta General de Accionistas u órgano equivalente, llegase a conocimiento del auditor alguna información significativa y fiable, a su buen criterio, referida a hechos que ya existían a la fecha de su informe y que, si hubieran sido conocidos en dicha fecha, habrían supuesto una modificación en el contenido del mismo, el auditor deberá considerar si las cuentas anuales necesitan ser corregidas y discutir la situación con la dirección de la entidad a fin de actuar en consecuencia.

17. Si los Administradores decidieran reformular las cuentas anuales, para recoger en ellas los efectos del mencionado hecho posterior, el auditor obtendrá información de las medidas adoptadas por los Administradores para informar de esta situación a los receptores del anterior informe.

### **Efecto en el informe de auditoría**

18. Asimismo, el auditor deberá realizar los procedimientos que considere necesarios para emitir un nuevo informe de auditoría relativo a las cuentas anuales reformuladas. El nuevo informe de auditoría incluirá un párrafo de énfasis que haga referencia a las razones de la reformulación e indicará que el nuevo informe sustituye al previamente emitido sobre las cuentas anuales antes de su modificación.
19. La fecha del nuevo informe de auditoría no puede ser anterior a la reformulación de las cuentas y, consecuentemente, los procedimientos referidos en los párrafos 6 y 7 deberán extenderse hasta la fecha del nuevo informe o, en su caso, utilizar la doble fecha de acuerdo con lo expuesto en los párrafos 11 a 13 de esta norma técnica.
20. Si por el contrario los Administradores decidieran no reformular las cuentas anuales el auditor deberá comunicar a la entidad auditada que tomará las acciones que considere oportunas para evitar que terceros confíen o puedan seguir confiando en el informe de auditoría emitido. A estos efectos, deberá considerar la posibilidad de comunicar dicha situación a los registros públicos pertinentes.
21. Las acciones a tomar a las que se hace referencia en el párrafo anterior dependerán de las circunstancias específicas, de la importancia de los efectos que se pudieran derivar del hecho posterior, así como de las recomendaciones que el auditor hubiera podido recibir de sus abogados y asesores legales ante las eventuales repercusiones legales de estas situaciones.
22. Si tras la aprobación de las cuentas anuales por parte de la Junta General de Accionistas u órgano similar y/o después de su depósito legal, los Administradores hubiesen de reformular las cuentas anuales por un hecho posterior de los descritos en el párrafo 16, será de aplicación para el auditor lo establecido en los párrafos 17 a 21 anteriores.
23. Sin perjuicio de lo anterior, si la emisión de las cuentas anuales del período siguiente, así como el informe de auditoría correspondiente, fuesen inminentes y siempre y cuando dichas cuentas anuales del período siguiente contengan el desglose adecuado del hecho posterior, no será necesario modificar las cuentas anuales inicialmente emitidas ni el informe de auditoría correspondiente.



# **Norma Técnica de Auditoría sobre “Relación entre Auditores”**

## **Norma Técnica Provisional**

- 16 Enero 1992: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 8)
- 11 Marzo 1992: Anuncio en el B.O.E. Iniciación del período de seis meses de información pública

## **Norma Técnica Definitiva**

- 16 Diciembre 1992: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 11)
- 13 Febrero 1993: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.

## **Norma Técnica Provisional**

- 27 Marzo 2002: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 49)
- 26 Julio 2002: Anuncio en el B.O.E. Iniciación del período de seis meses de información pública

## **Norma Técnica Definitiva**

- 25 Febrero 2003: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 53)
- 9 Junio 2003: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.

## **Norma Técnica Provisional**

- 22 Diciembre 2010: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 84)
- 7 Marzo 2011: Anuncio en el B.O.E. Iniciación del período de dos meses de información pública

## **Norma Técnica Definitiva**

- 27 Junio 2011 : Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 86)
- 14 Julio 2011: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



## **Resolución de 27 de junio de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “Relación entre Auditores”**

En el desarrollo de un trabajo de auditoría de cuentas puede darse el caso de que el auditor encargado de su realización deba relacionarse con otros auditores por diferentes motivos: porque sea necesario para el auditor utilizar el trabajo de otros auditores, al realizar éstos trabajos de auditoría sobre las cuentas de entidades participadas por aquella cuyas cuentas anuales está auditando; porque se produzca un cambio de auditores; porque el trabajo de auditoría se realice conjuntamente por varios auditores o porque se requiera la colaboración de otro auditor en determinadas partes de su trabajo. A estos efectos, se publicó, mediante Resolución de 25 de febrero de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”, por la que se regula la actuación de los auditores en los citados supuestos.

Sin embargo, la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria, ha supuesto una regulación diferente de determinadas cuestiones relativas a lo previsto en la citada Norma Técnica. En particular, el artículo 4.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas no permite la posibilidad de delimitación de responsabilidad en el informe de auditoría, contemplada en dicha norma técnica, en los casos en que determinadas cuentas anuales individuales de entidades integrantes de un grupo de sociedades hayan sido auditadas por un auditor distinto al auditor de las cuentas anuales consolidadas. Asimismo en el artículo 14.2.f) se establece, en los casos de sustitución de auditor, que el auditor predecesor debe permitir el acceso a sus papeles de trabajo al auditor sucesor, sin que sea necesaria una autorización expresa de la entidad auditada, tal y como se preveía en la mencionada norma técnica. En este sentido, resulta necesario elaborar una nueva norma técnica de auditoría sobre “relación entre auditores”, sustitutiva de la norma anterior, en la que se incluya la nueva regulación en relación con la actuación del auditor en los supuestos anteriormente mencionados y se adapte, al mismo tiempo, a lo que se prevé, sobre estas cuestiones, en las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC (International Federation of Accountants).

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto una nueva Norma Técnica de Auditoría de “Relación entre auditores”, en sustitución de la publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 25 de febrero de 2003, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.4 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 22 de diciembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría fue sometida a información pública el texto de esta nueva Norma Técnica, publicándose en el Boletín de dicho Instituto número 84, de diciembre de 2010, y el oportuno anuncio en el Boletín Oficial del Estado de 7 de marzo de 2011. Una vez transcurrido el plazo de dos meses de información pública y habiéndose presentado alegaciones al texto publicado, se ha revisado la citada norma técnica por el Comité de

Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, incorporando alguna modificación si bien no sustancial, sino de precisión terminológica y coherencia normativa.

Por todo lo anterior, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 5.4 de la Ley 19/1988 de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, **DISPONE** lo siguiente:

**Primero.-** La publicación de la Norma Técnica de Auditoría sobre “Relación entre auditores”, incluyendo unas mínimas modificaciones no sustanciales al texto sometido a información pública, en el Boletín Oficial y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como la inserción de la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado.

**Segundo.-** La citada Norma Técnica será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas a partir de 31 de julio de 2011, excepto lo referente a los trabajos sobre auditoría de cuentas consolidadas que, de acuerdo con el régimen transitorio previsto en la disposición transitoria incorporada en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas por el apartado 23 del artículo único de la Ley 12/2010, de 30 de julio, sobre el cumplimiento de las obligaciones del auditor de cuentas consolidadas, será de aplicación obligatoria a los trabajos de



auditoría de cuentas consolidadas correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de 2 de julio de 2010.

**Madrid, 27 de junio de 2011**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**José Antonio Gonzalo Angulo**

## Introducción

1. Cuando un auditor efectúa una auditoría de cuentas anuales puede encontrarse con que concurren algunas de las circunstancias siguientes:
  - a) Que otros auditores habilitados por la legislación del país donde desarrollen su actividad realicen trabajos de auditoría sobre las cuentas anuales de entidades participadas por aquella cuyas cuentas anuales individuales o consolidadas son objeto de examen.
  - b) Que se produzca un cambio de auditores y que por tanto la auditoría de las cuentas anuales anteriores haya sido efectuada por otros auditores independientes.
  - c) Que el trabajo se realice conjuntamente por más de un auditor independiente, emitiendo un informe conjuntamente firmado por todos.
  - d) Que requiera la colaboración de otro auditor para que le preste su ayuda temporal para la realización de procedimientos concretos en orden a obtener un mejor aprovechamiento de recursos técnicos, humanos, económicos o combinaciones de los mismos.
2. A efectos de esta norma técnica se entiende por:
  - a) "Auditor principal" (también denominado "auditor del grupo" en el caso de cuentas consolidadas), el auditor sobre el que recae la responsabilidad de emitir un informe de auditoría sobre las cuentas anuales individuales o consolidadas de una entidad, cuando incluyen información financiera de uno o más componentes auditados por otro auditor.
  - b) "Auditor de un componente" (también denominado "otro auditor"), un auditor diferente del principal, sobre el que recae la responsabilidad de emitir un informe profesional e independiente sobre la información financiera de un componente que se incluye en las cuentas anuales auditadas por el auditor principal o que, a petición del auditor principal del grupo, realiza un trabajo específico sobre la información financiera de un componente con la finalidad de que el auditor principal lo utilice como parte de su evidencia en la auditoría de las cuentas anuales consolidadas. En el concepto de "auditor de un componente" se incluyen las sociedades de auditoría pertenecientes a una misma organización (utilicen o no el mismo nombre), los corresponsales y los auditores con los que no se tenga relación alguna.
  - c) "Componentes", una sociedad del grupo, multigrupo o asociada, o cualquier otra unidad económica con personalidad jurídica, así como la unión temporal de empresas u otras unidades económicas, cuya información

- financiera se incluye en las cuentas anuales auditadas por el auditor principal.
- d) “Importancia relativa o materialidad del componente de un grupo”, la importancia relativa o materialidad determinada por el auditor principal para un componente determinado.
  - e) “Componente significativo”, componente identificado por el auditor principal que, considerado de manera individual, es significativo para las cuentas anuales consolidadas o, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, incorpora un riesgo elevado de que existan errores o irregularidades significativas en relación con las cuentas anuales consolidadas tomadas en su conjunto.
3. Cuando el auditor principal concluye que un componente no es significativo en relación con las cuentas anuales consolidadas, el auditor puede estimar que no es necesario aplicar todos los procedimientos previstos en esta Norma Técnica, pudiendo limitarse, en ese caso, a realizar lo previsto en el apartado 21.
  4. Tanto en el caso de cuentas anuales consolidadas, como en el de cuentas anuales individuales, el auditor principal y el auditor del componente han de prestarse colaboración mutua en el desarrollo de sus respectivas auditorías. Así, el auditor del componente, una vez informado del contexto en el que ha de utilizarse su trabajo, debe cooperar con el auditor principal; por ejemplo, pondrá en su conocimiento cualquier aspecto del trabajo que no pueda realizarse de la manera requerida. De igual modo, el auditor principal solicitará a la Dirección de la entidad o del grupo que informe a la Dirección del componente de cualquier cuestión que pueda ser significativa para los estados financieros de éste, pero que la Dirección de éste último pueda desconocer. Si la Dirección del grupo rehusara comunicar el asunto a la Dirección del componente, el auditor principal comentará el asunto con los responsables del gobierno de la entidad o grupo auditado.

## Objeto

5. La presente norma establece los criterios de actuación del auditor en las circunstancias mencionadas en el párrafo 1.
6. La presente norma no tiene por objeto regular situaciones en que el auditor, en uso de su criterio profesional, pueda estimar conveniente utilizar como parte de su evidencia trabajos realizados por otros expertos no auditores.

## Auditoría de Cuentas Anuales Consolidadas cuando se utiliza el trabajo de otro auditor

7. En la auditoría de un grupo, el riesgo de auditoría incluye el riesgo de que el auditor de un componente pueda no detectar un error o irregularidad en la información financiera del componente que pudiera dar lugar a un error o irregularidad significativos en las cuentas anuales consolidadas, y el riesgo de que el auditor principal pueda, a su vez, no detectar dicho error o irregularidad.

Los apartados siguientes establecen las cuestiones que el auditor del grupo debe tener en cuenta para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de su participación en los procedimientos de evaluación del riesgo y en los procedimientos de auditoría aplicados por los auditores de los componentes a la información financiera de los mismos. El propósito de estas actuaciones ha de ser la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de la información financiera de los componentes y sobre el proceso de consolidación para expresar una opinión sobre si las cuentas anuales consolidadas presentan la imagen fiel, de acuerdo con el marco de información financiera que resulte de aplicación.

### **Responsabilidad**

8. El auditor principal es responsable de la dirección, supervisión y ejecución del encargo de auditoría del grupo de conformidad con las normas de auditoría y demás requerimientos normativos aplicables, y de que el informe de auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias. Por ello, el informe de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas no hará referencia al auditor de un componente. En este sentido, el informe de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas se adaptará a los modelos normalizados.

A su vez, si un componente es objeto de auditoría, el auditor del componente es responsable de la dirección, supervisión y ejecución de dicha auditoría de conformidad con las normas de auditoría y demás requerimientos normativos aplicables y de que el informe de auditoría que emita sea adecuado a las circunstancias.

Los auditores de los componentes que realicen, para la auditoría del grupo, un trabajo de auditoría, de revisión o de otro tipo sobre la información financiera de los componentes, de acuerdo con lo establecido por el auditor principal, a través de la emisión y aceptación de las instrucciones del trabajo a realizar, conforme a lo previsto en el apartado 23, son responsables tanto de la ejecución de su trabajo, como de sus resultados. Esta responsabilidad no se ve alterada por el hecho de que el auditor principal utilice el trabajo realizado

sobre el componente como evidencia en el proceso de auditoría de las cuentas anuales consolidadas.

### **Aceptación del encargo, estrategia y plan global del trabajo de auditoría de las cuentas anuales consolidadas**

9. En su evaluación de la aceptación del encargo, entre otras cuestiones, el auditor principal tendrá en cuenta si puede esperar, razonablemente, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en relación con el proceso de consolidación y la información financiera de los componentes, sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo. A estos efectos, el auditor principal obtendrá un conocimiento del grupo, de sus componentes, y del entorno de los mismos que sea suficiente para identificar los componentes que puedan ser significativos en relación con las cuentas anuales consolidadas.
10. El auditor principal debe evaluar si su propia participación es suficiente para permitirle actuar como auditor principal, de forma que su trabajo abarque una parte significativa de las cuentas anuales. En todo caso, se entenderá que su participación es significativa cuando su trabajo cubra la mayor parte de los activos, resultados y/o cifra de negocio de las cuentas anuales.

A tal objeto debería considerar en su conjunto:

- a) La importancia de la parte de las cuentas anuales que él mismo audita.
- b) Su nivel de conocimiento, como auditor principal, de la entidad, del grupo, de sus componentes y de su entorno, de manera que sea capaz de identificar aquellos que posean relevancia financiera o que sea probable que incluyan un riesgo de error o irregularidad significativo en los estados financieros, a nivel de la entidad o en su caso del grupo.

En el análisis del entorno de los componentes el auditor considerará, al menos qué actividades son significativas para el grupo, su sistema general de control interno sobre la información financiera y la complejidad del proceso de consolidación de la misma, incluidas las instrucciones emitidas por la Dirección del grupo a los componentes.

- c) El riesgo de errores o irregularidades significativos en la información financiera de los componentes sometidos a verificación por el auditor de dichos componentes.
- d) La posibilidad de participar en las auditorías de los componentes, en la medida que lo estime necesario para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente para expresar una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas, tomadas en su conjunto. En todo caso, el auditor deberá implicarse en el proceso de evaluación del riesgo del componente para determinar si éste es significativo en relación con la existencia de errores o irregularidades significativos en las cuentas anuales consolidadas.

11. El auditor principal establecerá una estrategia global de auditoría y desarrollará un plan global de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas.

### **Importancia relativa**

12. El auditor principal determinará lo siguiente:
  - a) La importancia relativa para las cuentas anuales consolidadas en su conjunto, en el momento en el que establezca la estrategia global de auditoría del grupo.
  - b) El nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, para los que, teniendo en cuenta las circunstancias específicas del grupo, puede razonablemente esperarse que la existencia de errores o irregularidades por importes inferiores a la importancia relativa determinada para las cuentas anuales consolidadas en su conjunto pudiera, no obstante, influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de las cuentas anuales consolidadas.
  - c) La importancia relativa o materialidad del componente, para aquéllos sobre los que los auditores del componente vayan a realizar una auditoría a efectos de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas. En este sentido, dicha importancia relativa será inferior a la de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto con objeto de reducir, a un nivel lo suficientemente bajo, la probabilidad de que la suma de errores o irregularidades detectados no corregidos y no detectados en las cuentas anuales consolidadas supere la importancia relativa determinada para las mismas en su conjunto.
  - d) El umbral por encima del cual los errores o irregularidades identificados en los componentes no pueden considerarse claramente insignificantes para las cuentas anuales consolidadas.
13. Si un componente es objeto de auditoría de cuentas y el auditor principal decide utilizar esa auditoría como evidencia para la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, el auditor principal determinará si la importancia relativa aplicada en la citada auditoría, y correspondiente a la información financiera del componente en su conjunto, cumple los requerimientos de esta norma de auditoría. Dicha importancia relativa no podrá ser superior a la importancia relativa del componente, determinada por el auditor principal. Si se diese ese caso, el informe de auditoría emitido por el auditor del componente no sería suficiente a los efectos de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, siendo necesaria la realización de trabajo adicional.

### **Conocimiento del auditor de un componente**

14. Si el auditor principal tiene planificado solicitar al auditor de un componente que realice trabajo sobre la información financiera de dicho componente, deberá obtener un conocimiento sobre las siguientes cuestiones:
  - a) Si el auditor del componente conoce y cumple los requerimientos de objetividad e independencia que sean aplicables para la auditoría de las cuentas anuales consolidadas y, en particular, si dicho auditor es independiente.
  - b) La competencia profesional del auditor del componente.
  - c) Si el auditor del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
15. Cuando se planifique la utilización del trabajo del auditor de un componente, el auditor principal deberá considerar la competencia profesional del otro auditor en el contexto de su auditoría de las cuentas anuales consolidadas. En función de su evaluación del nivel de competencia profesional del auditor del componente, el auditor principal determinará su grado de participación en el proceso de evaluación del riesgo de dicho componente.

A los efectos de conocer la competencia profesional del otro auditor, el auditor principal podrá realizar averiguaciones, en su caso, a través de otros auditores, corporaciones profesionales, etc., así como a través del contacto directo con el otro auditor, lo que incluirá, en su caso, el acceso a sus papeles de trabajo.
16. En el caso de que el auditor de un componente no cumpla los requerimientos de independencia aplicables para la auditoría del grupo, o el auditor principal tenga serias dudas sobre las cuestiones señaladas en el párrafo anterior, el auditor principal deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera del componente sin solicitar a dicho auditor la realización de trabajo alguno sobre la misma.

### **Determinación del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes**

17. El auditor principal debe diseñar y ejecutar procedimientos adecuados para abordar los riesgos identificados de error o irregularidad significativa en las cuentas anuales consolidadas.

El auditor principal determinará el tipo de trabajo a realizar, bien por él mismo, o bien por los auditores de los componentes en su nombre, sobre la información financiera de éstos. El auditor principal determinará también la

naturaleza, momento de realización y extensión de su participación en el trabajo de los auditores de los componentes.

18. Si la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar sobre el proceso de consolidación o sobre la información financiera de los componentes se basan en la expectativa de que los controles del grupo funcionan de forma eficaz, o si los procedimientos sustantivos por sí solos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor del grupo comprobará, o solicitará al auditor del componente que compruebe, la eficacia operativa de dichos controles, para lo cual se atenderá a lo previsto sobre esta cuestión en la Norma Técnica de Auditoría sobre Ejecución del Trabajo.

### **Componentes significativos**

19. En el caso de un componente que, considerado de manera individual, sea financieramente significativo para el grupo, el auditor principal, o el auditor del componente en su nombre, realizará una auditoría de la información financiera del componente utilizando la importancia relativa del mismo.
20. En el caso de un componente que sea significativo porque es probable que incorpore riesgos significativos de error o irregularidad significativos a las cuentas anuales consolidadas debido a su naturaleza o circunstancias específicas, el auditor principal, o el auditor del componente en su nombre, realizará una o más de las actuaciones siguientes:
  - a) Una auditoría de la información financiera del componente utilizando la importancia relativa de éste.
  - b) Un trabajo de revisión de uno, varios o todos los saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar relacionados con los riesgos significativos de error o irregularidad significativa en las cuentas anuales consolidadas.
  - c) Procedimientos específicos relacionados con los riesgos significativos de error o irregularidad significativa en las cuentas anuales consolidadas.

### **Componentes no significativos**

21. Para los componentes no significativos el auditor principal realizará procedimientos analíticos a nivel de grupo.

Si el auditor principal considera que no se va a obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría de las cuentas anuales consolidadas, tomadas en su conjunto, a partir de:

- a) el trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes significativos;



- b) el trabajo realizado sobre los controles del grupo y sobre el proceso de consolidación; y
- c) los procedimientos analíticos realizados a nivel de grupo sobre la información financiera de los componentes no significativos,

seleccionará algunos componentes que inicialmente no hayan sido calificados como componentes significativos y, bien de forma directa o a través del auditor del componente en su nombre, llevará a cabo uno o más de los procedimientos descritos en el apartado 20 anterior.

En estas circunstancias, se deberá modificar la selección de los componentes no significativos a lo largo del tiempo.

### **Participación en el trabajo realizado por los auditores de los componentes**

22. En todo caso el auditor principal participará en la evaluación del riesgo realizada por el auditor de un componente significativo para identificar riesgos significativos de error o irregularidad significativos en las cuentas anuales consolidadas. La naturaleza, momento de realización y extensión de esta participación estarán condicionados por el conocimiento que tenga el auditor principal del auditor del componente, pero al menos incluirá las siguientes actuaciones:
- a) discusión con el auditor del componente sobre aquellas actividades de negocio del componente que sean significativas para el grupo;
  - b) discusión con el auditor del componente sobre la susceptibilidad o exposición de dicho componente a un error o irregularidad significativo en su información financiera; y
  - c) revisión de la documentación del auditor del componente, en particular de la relativa a los riesgos significativos identificados de error o irregularidad significativos. Dicha documentación puede consistir en un memorándum que refleje las conclusiones del auditor del componente con respecto a los riesgos significativos identificados.

### **Comunicación con el auditor de un componente**

23. El auditor principal comunicará por escrito al otro auditor sus requerimientos. La comunicación expondrá el trabajo a realizar, el uso que se va a hacer de ese trabajo, y la forma y contenido de la comunicación del auditor del componente con el auditor del grupo. También incluirá lo siguiente:
- a) El nombre de la entidad en la que actúa como auditor principal.
  - b) El uso que tiene previsto dar al trabajo e informe sobre la información financiera del componente.

- c) Una solicitud de que el auditor del componente, conociendo el contexto en el cual el auditor del grupo va a utilizar su trabajo, confirme que colaborará con éste en los términos que a tal efecto se establezcan.
  - d) Los principios y normas de contabilidad y presentación de cuentas aplicables a la información financiera del componente. En su caso, la existencia de políticas y criterios contables propios del grupo y las normas de consolidación aplicables.
  - e) Las normas de auditoría aplicables a su trabajo, solicitando confirmación de su independencia con respecto a la entidad auditada, al componente y, en su caso, al resto de entidades incluidas en las cuentas anuales consolidadas.
  - f) El tipo de informe requerido del otro auditor y fechas a cumplir.
  - g) En el caso de una auditoría de la información financiera del componente a efectos de las cuentas anuales consolidadas, la importancia relativa del componente determinada por el auditor principal (y, si fuera aplicable, el nivel o niveles de importancia relativa establecida para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) y el umbral por encima del cual los errores o irregularidades no pueden considerarse claramente insignificantes para las cuentas anuales consolidadas.
  - h) Los riesgos de error o irregularidad significativos, identificados en las cuentas anuales consolidadas que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente. El auditor principal solicitará al auditor del componente que comunique, en el momento oportuno, cualquier otro riesgo importante de error o irregularidad significativo para las cuentas anuales consolidadas identificado en dicho componente, y las respuestas del auditor del componente ante dichos riesgos.
  - i) Una relación de las partes vinculadas preparada por la Dirección del grupo y, en su caso, de cualquier otra de la que el auditor principal haya tenido conocimiento. El auditor principal solicitará al auditor del componente que comunique, en su caso, las partes vinculadas no identificadas por la Dirección del grupo y determinará si se deberá comunicar dichas partes vinculadas adicionales a los auditores de otros componentes.
24. El auditor principal solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para poder alcanzar una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Esta comunicación incluirá lo siguiente:
- a) una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos de independencia y competencia profesional aplicables a la auditoría del grupo;

- b) una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos del auditor del grupo;
  - c) la identificación de la información financiera del componente sobre la que el auditor del componente está informando;
  - d) la información sobre los incumplimientos de la normativa aplicable al componente que pudieran dar lugar a algún error o irregularidad significativo del componente en las cuentas anuales consolidadas;
  - e) una relación con los errores o irregularidades no corregidos en la información financiera del componente (no es necesario que la lista incluya aquellos que estén por debajo del umbral de los claramente insignificantes comunicado por el auditor principal, según lo contemplado en el párrafo 12.d) anterior);
  - f) los indicadores de posible sesgo de la dirección, conforme a lo previsto a este respecto en la Norma Técnica de “estimaciones contables” y sobre “el valor razonable”;
  - g) una descripción de cualquier deficiencia significativa del control interno a nivel del componente que haya sido identificada;
  - h) asuntos significativos que el auditor del componente haya comunicado o tenga previsto comunicar a los administradores o cargos equivalentes del componente, incluido el fraude o la sospecha de fraude que involucre a la Dirección del componente, a empleados que desempeñen un papel significativo en el control interno a nivel del componente o a otros, cuando el fraude haya dado lugar a un error o irregularidad significativo en la información financiera del componente;
  - i) cualquier otro asunto que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o sobre el que el auditor del componente desee llamar la atención del auditor principal, incluyendo las incidencias y otras cuestiones relativas a las manifestaciones escritas que el auditor del componente solicitó a la Dirección del componente; y
  - j) los resultados del trabajo realizado por el auditor del componente (hallazgos, conclusiones u opiniones, según la naturaleza del mismo).
25. Cuando el auditor del componente no ejerza su actividad en España, el auditor principal también deberá evaluar si existen diferencias significativas entre las normas contables y de auditoría que resulten de aplicación en España y las utilizadas por el otro auditor, a fin de asegurarse de que se utilizan criterios y normas homogéneos.
26. El auditor del grupo evaluará la comunicación del auditor del componente y:

- a) discutirá las cuestiones significativas que surjan de dicha evaluación con el auditor del componente, con la Dirección del componente o con la Dirección del grupo, según corresponda; y
  - b) determinará si es necesario revisar otra documentación relevante de la auditoría del auditor del componente.
27. Si el auditor del grupo concluye que el trabajo del auditor del componente es insuficiente, el auditor del grupo determinará los procedimientos adicionales a aplicar, y si deben ser aplicados por el auditor del componente o por el equipo del encargo del grupo.

### **Proceso de consolidación**

28. De acuerdo con lo previsto en los párrafos 9 a 11, el auditor principal obtendrá un conocimiento de los controles del grupo y del proceso de consolidación, incluidas las instrucciones proporcionadas por la Dirección del grupo a los componentes. Asimismo, y de acuerdo con lo establecido en el párrafo 18, el auditor del grupo verificará la eficacia operativa de los controles del grupo si la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar sobre el proceso de consolidación se basan en una expectativa de que los controles del grupo funcionen eficazmente, o si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría adecuada y suficiente.
29. El auditor del grupo diseñará y realizará procedimientos de auditoría en relación con el proceso de consolidación para responder a los riesgos de error o irregularidad significativos en las cuentas anuales consolidadas surgidos en el proceso de consolidación. Esto incluirá una evaluación sobre si todos los componentes han sido incluidos en las cuentas anuales consolidadas.
30. El auditor del grupo evaluará la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y de las reclasificaciones de consolidación significativos, y evaluará si existen factores de riesgo de fraude o indicadores de posible sesgo por parte de la Dirección.
31. Si la información financiera de un componente no ha sido preparada de acuerdo con las mismas políticas contables que las aplicadas a las cuentas anuales consolidadas, el auditor del grupo evaluará si la información financiera de dicho componente ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con la normativa contable que resulte de aplicación.
32. El auditor del grupo determinará si la información financiera identificada en la comunicación del auditor de un componente, en aplicación de lo previsto en

el párrafo 24.c), es la información financiera que se ha incorporado a las cuentas anuales consolidadas.

33. Si las cuentas anuales consolidadas incluyen los estados financieros de un componente con una fecha de cierre distinta de la fecha de cierre del grupo, el auditor del grupo evaluará si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

### **Hechos posteriores**

34. Cuando el auditor del grupo o los auditores de los componentes auditen la información financiera de éstos, realizarán procedimientos diseñados para la identificación de hechos ocurridos entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas, que podrán hacer necesario ajustar las cuentas anuales consolidadas o revelar información en las mismas.
35. Cuando los auditores de los componentes realicen trabajos distintos a una auditoría de la información financiera de los componentes, el auditor del grupo solicitará a los auditores de dichos componentes que le notifiquen si tienen conocimiento de hechos posteriores al cierre que pudieran hacer necesario ajustar las cuentas anuales consolidadas o revelar información en las mismas.

### **Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría**

36. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel suficientemente bajo que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión de auditoría. El auditor principal evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sirva de base a la opinión de auditoría del grupo, a partir de los procedimientos de auditoría aplicados al proceso de consolidación y del trabajo realizado tanto por el auditor del grupo como por los auditores de los componentes sobre la información financiera de los mismos. Sin perjuicio de los procedimientos descritos en los apartados anteriores, el auditor principal podría considerar oportuno realizar, en su caso, algún otro procedimiento adicional, cuya naturaleza, momento de realización y alcance dependerán de las circunstancias del trabajo y del grado de conocimiento que el auditor principal tenga acerca de la competencia profesional del auditor de un componente.
37. El auditor del grupo evaluará el efecto en la opinión de auditoría de las cuentas consolidadas de cualquier error o irregularidad identificado por el equipo del encargo del grupo o comunicado por los auditores de un componente y

de cualquier situación en la que no se haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Cuando el auditor principal concluya que no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de un componente como consecuencia de:

- a) no poder ejecutar los procedimientos de auditoría que inicialmente tenía previsto realizar de forma directa;
- b) no poder depositar confianza en el trabajo del auditor del componente o no disponer del informe final con los resultados del trabajo realizado por éste;

y no pueda aplicar procedimientos adicionales suficientes relativos a dicho componente, debido a restricciones impuestas por la dirección del grupo o por las circunstancias, y su efecto sea significativo para las cuentas anuales consolidadas, deberá emitir una opinión con salvedades o denegar su opinión, según el grado de importancia que supusiera esta limitación al alcance de su auditoría.

## **Auditoría de Cuentas Anuales Individuales cuando se utiliza el trabajo de otro auditor**

38. En ciertos supuestos, un auditor, al expresar su opinión sobre las cuentas anuales de una entidad, puede utilizar, entre otras fuentes de evidencia, el informe de auditoría emitido por otros auditores relativo a las cuentas anuales de otra entidad participada por la entidad que audita. Tal es el caso de componentes integrados (uniones temporales de empresas) y participaciones financieras significativas, entre otros.
39. En el caso de componentes integrados en las cuentas anuales individuales (uniones temporales de empresas y similares) en el que el proceso de integración en las cuentas anuales individuales de la sociedad partícipe puede asimilarse en la práctica al proceso de consolidación, el auditor de la sociedad partícipe podrá utilizar los procedimientos previstos en el apartado anterior para cuentas consolidadas en la medida en que resulten de aplicación a las circunstancias concurrentes en el encargo correspondiente.
40. Para el resto de los supuestos, el auditor deberá aplicar los procedimientos que le permitan obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que el informe del auditor del componente es apropiado como evidencia de auditoría para sus objetivos en el contexto de su auditoría de la entidad, y normalmente, complementará dicha evidencia con la ejecución de forma directa de otros procedimientos destinados a poder concluir sobre aspectos como la valoración de la participación, la necesidad de deterioro de la misma, etc.

41. Si las circunstancias del caso lo permiten, los procedimientos a aplicar por el auditor, en relación con el informe de auditoría del componente, podrían limitarse a la obtención del mismo, a constatar la habilitación profesional e independencia del auditor del componente, considerando su formación mediante la aplicación, en su caso, de los aspectos que se indican en el párrafo 14 anterior. En el caso de auditores de otros países, asimismo se evaluarán las potenciales diferencias de normas contables y de auditoría, de manera análoga a lo expuesto en el párrafo 25.
42. Además, el auditor principal podría considerar oportuno realizar en relación con el citado informe de auditoría del componente, en su caso, algún otro procedimiento, cuya naturaleza, momento de realización y alcance dependerán de las circunstancias del trabajo y del grado de conocimiento que el auditor principal tenga acerca de la competencia profesional del auditor de un componente. A título orientativo, se describen los siguientes procedimientos:
  - a) Comentar con el auditor del componente los procedimientos de auditoría que éste ha aplicado.
  - b) Leer un resumen de los procedimientos aplicados (programa de auditoría, listado de procedimientos o cuestionario de puntos revisados).
  - c) Revisar los papeles de trabajo del auditor del componente.

## **Cambio de Auditores**

43. Cuando se produce un cambio de auditores, el nuevo auditor (en adelante “auditor sucesor”) podrá basar una parte de su trabajo en las pruebas realizadas en años anteriores por el otro auditor (en adelante “auditor predecesor”). Tal será el caso en relación con saldos del activo procedentes de ejercicios anteriores, inventarios iniciales, pasivos a largo plazo, aspectos fiscales y legales, fondos propios, criterios de valoración y uniformidad en su aplicación, etc.
44. El eventual auditor sucesor, antes de aceptar el encargo, deberá evaluar a lo largo del proceso de aceptación del mismo las circunstancias del cambio de auditor, así como de la propia entidad a auditar y encargo. Para ello, entre otros factores considerará:
  - a) Obtener información que le ayude en la decisión de aceptar o no el encargo. Asimismo, deberá considerar la posibilidad de que el auditor predecesor y la entidad a auditar puedan haber tenido desacuerdos acerca de la aplicación de principios de contabilidad, procedimientos de auditoría u otros asuntos de importancia. En este sentido y sujeto a las circunstancias, el eventual auditor sucesor, tras hacer saber a la entidad a auditar la

necesidad de entrevistarse con el auditor predecesor, se comunicará con éste para conocer las circunstancias del cambio y averiguar si existen razones éticas o técnicas que le aconsejen no aceptar el encargo.

- b) El eventual auditor sucesor deberá preguntar al auditor predecesor acerca de los asuntos que aquél crea que le ayudarán en la decisión de aceptar o no el encargo. Sus preguntas deberán incluir, entre otros: aspectos específicos relacionados con lo mencionado en el apartado a) anterior, así como sobre el punto de vista del auditor predecesor en cuanto a las circunstancias éticas o técnicas existentes, a su entender, en relación con el cambio de auditores. El auditor predecesor y el sucesor deberán mantener, con la confidencialidad que el caso requiere, la información que intercambien entre sí. Esta obligación es aplicable independientemente de que el eventual auditor sucesor acepte o no finalmente el encargo.
  - c) Si el cliente no permite o limita las respuestas del auditor predecesor, el eventual auditor sucesor deberá preguntar las causas y considerar las implicaciones que éstas pueden tener en su decisión de aceptar el encargo.
45. Cuando un auditor sucede a otro, una vez aceptado finalmente el encargo, el auditor sucesor deberá evaluar y fundamentar si podrá, en base al trabajo del auditor predecesor, expresar una opinión sobre las cuentas anuales del primer ejercicio que examina y obtener evidencia adecuada y suficiente sobre la uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables en dicho ejercicio en relación con el precedente o, por el contrario, planificar el trabajo que considere necesario a tal objeto.
46. En ese caso, el alcance del trabajo deberá incluir procedimientos de auditoría sobre los saldos iniciales de las cuentas del balance del ejercicio sujeto a auditoría y, en algunos casos, sobre las operaciones de ejercicios anteriores.
47. Cuando el auditor sucesor hubiera decidido consultar con el auditor predecesor y revisar sus papeles de trabajo, el auditor predecesor deberá, salvo en las circunstancias expuestas en el párrafo 48 siguiente, ponerse a disposición del auditor sucesor para consultas y permitirle el acceso a sus papeles de trabajo para su revisión, así como a toda aquella información relevante que pueda afectar a su auditoría. No obstante, el auditor sucesor, al emitir su informe, no deberá hacer referencia al informe o trabajo del auditor predecesor como base de su propia opinión, sin perjuicio de que el auditor sucesor indique, en su caso, que las cuentas anuales del ejercicio anterior fueron auditadas por otros auditores, la fecha del informe y el tipo de opinión emitida.
48. Si el auditor sucesor, por circunstancias especiales (causas de fuerza mayor o negativa del auditor predecesor en contra de la normativa en vigor), no pudie-



ra acceder a los papeles de trabajo del auditor predecesor, o si decidiera no basarse en el trabajo efectuado por éste, deberá comentar con la entidad a auditar las limitaciones que existirían en el alcance de su trabajo en el caso en que no pudiera realizar otros procedimientos de auditoría que fueran aplicables en las circunstancias.

49. Cuando el auditor sucesor no pueda satisfacerse respecto a los saldos iniciales del ejercicio sobre el cual está emitiendo su informe, conforme a lo previsto en el párrafo anterior, tendrá una limitación al alcance y procederá de acuerdo con lo establecido al respecto en las Normas de Auditoría.

### **Auditorías conjuntas**

50. Se denomina trabajo de auditoría conjunto a aquél que se efectúa por dos o más auditores en el que todos ellos tienen la condición común de actuar como auditores principales.
51. Para que el trabajo tenga la condición de conjunto, deberán concurrir las siguientes consideraciones:
  - a) Designación o nombramiento conjunto por el órgano competente de dos o más auditores con el mismo objeto y referido a la misma fecha, mediando la aceptación conjunta por ambos.
  - b) Que los auditores intervinientes tengan comunicación fehaciente de que actúan con carácter conjunto.
  - c) Que se espere de ellos la emisión de un informe único.
  - d) Que el informe emitido sea firmado por todos los auditores principales.
52. Como consecuencia de lo anterior, aunque a efectos operativos pueda existir una división del trabajo, todos los auditores que actúan conjuntamente podrán y deberán acceder a los papeles de trabajo y demás documentación preparada por los restantes auditores.
53. La planificación y programas de trabajo de auditoría serán aprobados por todos los auditores. Asimismo, las modificaciones posteriores a la planificación inicial del trabajo han de ser aprobadas por todos los citados auditores.
54. Si el criterio profesional de los auditores que actúan conjuntamente no fuera coincidente, el informe deberá expresar claramente cuál es la opinión emitida por cada uno de los auditores actuantes.
55. Todo informe firmado por más de un auditor tendrá la consideración de conjunto a todos los efectos.

## Colaboración con otro auditor

56. Cuando para la ejecución de procedimientos de auditoría concretos un auditor solicite a otro auditor su colaboración temporal y este último acepte actuar como colaborador del primero, el carácter de auditor principal recaerá únicamente en el que haya sido nombrado como tal.
57. En tal caso, el trabajo que realice el otro auditor no dará origen a la emisión de un informe de auditoría y la responsabilidad del informe emitido recaerá, únicamente, en el auditor principal, y el informe de este último no deberá referirse a la labor realizada por el otro auditor.
58. A efectos de delimitación interna de responsabilidades, el otro auditor emitirá un informe de uso restringido dirigido al auditor principal en el que indique el trabajo efectuado y las conclusiones alcanzadas.
59. El auditor principal dirigirá el trabajo del otro auditor e incorporará como suyos los papeles de trabajo de éste y determinará si son adecuados conforme a los objetivos del encargo recibido del cliente.

# **Norma Técnica de Auditoría sobre “Control de Calidad Interno de los Auditores y Sociedades de Auditoría”**

## **Norma Técnica Provisional**

- 10 Abril 1992: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 8)
- 17 Junio 1992: Anuncio en el B.O.E.  
Iniciación del período de seis meses de información pública

## **Norma Técnica Definitiva**

- 16 Marzo 1993: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 12)
- 7 Mayo 1993: Anuncio en el B.O.E. de su publicación.  
De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.

## **Norma Técnica Provisional**

- 22 Diciembre 2010: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 84)
- 7 Marzo 2011: Anuncio en el B.O.E.  
Iniciación del período de seis meses de información pública

## **Norma Técnica Definitiva**

- 26 Octubre 2011: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 87)
- Corrección de errores (BOICAC nº 88)
- 1 Diciembre 2011: Anuncio en el B.O.E. de su publicación.  
De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.

## **Modificación de la resolución del 26 de octubre de 2011**

- 30 Julio 2013: Anuncio en el BOE de la Resolución de 19 de julio de 2013, del ICAC, por la que se publica la modificación de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.



## **Resolución de 26 de octubre de 2011, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría**

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, establecen como una de las normas técnicas de carácter general el deber de diligencia profesional del auditor. Ese deber de diligencia profesional se manifiesta en el mantenimiento de un nivel de calidad en el desempeño de su trabajo. Para lograr dicho objetivo, los apartados 1.4.6 a 1.4.10 de dichas Normas Técnicas establecen la obligatoriedad para todo auditor de cuentas, con independencia de su tamaño y estructura, de realizar el control de calidad de sus trabajos, configurándose dicho control a través de la estructura organizativa y de los procedimientos establecidos por el auditor para asegurarse de forma razonable que los servicios profesionales de auditoría de cuentas que proporciona a sus clientes cumplen las Normas de Auditoría.

Con el fin de lograr la consecución de los objetivos que debe cumplir el sistema de control de calidad interno de todo auditor de cuentas, este Instituto publicó, mediante Resolución de 16 de marzo de 1993, la Norma Técnica sobre Control de Calidad.

Aun cuando dicha norma contiene la mayor parte de los principios fundamentales del control de calidad interno de la actividad de auditoría, desde su aprobación se han producido, en el ámbito de la Unión Europea y a escala internacional, determinadas iniciativas que suponen un gran avance en la normativa relacionada con el control de calidad de la actividad de la auditoría de cuentas, en relación con el sistema de control de calidad en su conjunto y en su aplicación concreta a los trabajos de auditoría, tanto desde el punto de vista de la organización interna del auditor como de la revisión externa de dicho sistema.

A este respecto, deben citarse la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, la Recomendación de la Comisión sobre Control de Calidad de 15 de noviembre de 2000 y la Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de las entidades de interés público. Estas disposiciones normativas contienen los principios de organización de los sistemas del control de calidad externo de los auditores en el ámbito de la Unión Europea. Por otra parte, la Norma Internacional de Control de Calidad número 1 (ISQC 1, en sus siglas en inglés), emitida por la International Federation of Accountants (IFAC), constituye el referente a escala internacional de

la normativa reguladora del control de calidad interno de los auditores, cuya incorporación al ordenamiento jurídico se persigue con la presente Resolución. De esta forma se pretende que nuestras prácticas de auditoría converjan con las corrientes internacionales en esta materia, considerando, como no puede ser de otra forma, el contenido de la normativa que en materia de auditoría de cuentas, así como otras normas de carácter mercantil, se encuentra actualmente en vigor en nuestro país.

En este contexto, los apartados 1 y 4 del artículo 6 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, refuerzan el papel de las Normas de Control de Calidad Interno de los Auditores de Cuentas y Sociedades de Auditoría, configurándolas con sustantividad propia dentro de la normativa reguladora de la Auditoría de Cuentas.

La norma que se publica es una traducción de la ISQC 1, en la que se han suprimido las referencias a las organizaciones de auditoría del sector público, así como a otros servicios distintos de la auditoría de cuentas, en la medida en que dichas organizaciones y servicios no están dentro del ámbito de aplicación de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Asimismo, se ha suprimido la fecha de entrada en vigor de la norma, que se sustituye por la establecida en la presente resolución. Para su aplicación a nuestro ordenamiento jurídico se incluyen los criterios de interpretación.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la presente Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría, en sustitución de la actualmente en vigor, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 22 de diciembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría fue sometida a información pública el texto de esta nueva Norma de Control de Calidad Interno, publicándose en el Boletín de dicho Instituto número 84, de diciembre de 2010, y el oportuno anuncio en el Boletín Oficial del Estado de 7 de marzo de 2011. Una vez transcurrido el plazo de seis meses de información pública y habiéndose presentado alegaciones al texto publicado, se ha revisado la citada norma técnica por el Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, incorporando alguna modificación.

Estas modificaciones afectan, fundamentalmente, a los criterios interpretativos de la norma para su aplicación en España y se refieren a los contenidos en las letras b) y g), que contemplan el cumplimiento de la Norma de Control de Calidad por los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión y por los auditores y

sociedades de auditoría que auditen entidades de interés público. Además, a efectos de la finalización de la revisión del control de calidad, se añade la letra h), para indicar que la referencia a la fecha de informe se considerará realizada a la fecha de entrega del informe.

Por todo lo anterior, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, **DISPONE** lo siguiente:

**Primero:** La publicación de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, incluyendo unas mínimas modificaciones no sustanciales al texto sometido a información pública, en el Boletín Oficial y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como la inserción de la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado.

**Segundo:** La Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, quienes deberán haber implementado sistemas de control de calidad internos en cumplimiento de lo dispuesto en esta Norma antes del **1 de enero de 2013**.

**Madrid, 26 de octubre de 2011**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**José Antonio Gonzalo Angulo**

## **Criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España**

El texto de la Norma Internacional de Control de Calidad 1, que seguidamente se publica, es el acordado por el Grupo de Trabajo para la traducción de las Normas Internacionales de Auditoría, constituido por Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 31 de octubre de 2008, habiéndose suprimido las menciones relativas a organizaciones de auditoría del sector público, así como a otros servicios distintos de la auditoría de cuentas, en la medida en que dichas organizaciones y servicios no están dentro del ámbito de aplicación del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Esta norma debe interpretarse conjuntamente con los criterios que seguidamente se exponen:

- a) El ámbito de aplicación de la norma ha de entenderse referido, exclusivamente, al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas por auditores y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en los términos establecidos en el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- b) La aplicación de los requerimientos incluidos en la Norma de Control de Calidad debe tener en cuenta las consideraciones específicas para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión en relación con determinados aspectos del sistema de control de calidad. En este sentido el Material de aplicación y otro material explicativo, que se presenta como anexo, incluye consideraciones específicas para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión, las cuales facilitan la aplicación de los requerimientos previstos en la norma, sin que se reduzca o limite la responsabilidad de cumplir con los objetivos definidos y los requerimientos establecidos en ésta. Dichas consideraciones, en ningún caso, podrán ser aplicadas por los auditores y las sociedades de auditoría que auditen entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales u otras entidades que tengan la consideración de interés público de conformidad con lo establecido en el artículo 2.5 a) y c) del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. Lo indicado para las entidades contenidas en el artículo 2.5 a) podrá ser extendido, en su caso, a entidades contenidas en la letra b) del citado artículo mediante Resolución de la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría Cuentas.
- c) El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España podrán elaborar conjuntamente una guía



orientativa sobre las consideraciones específicas previstas en la norma para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión, a que se refiere el apartado b) anterior.

- d) Las referencias a la IFAC, a sus distintos comités, a las Normas Internacionales de Auditoría y a otras normas y pronunciamientos internacionales sólo resultarán de aplicación en España en la medida en que se acuerde su incorporación a nuestra normativa interna.
- e) Las menciones a las fuentes normativas deben entenderse referidas a las fuentes del derecho español, en particular a las establecidas en el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, su Reglamento de desarrollo y demás normativa de auditoría en vigor.
- f) La terminología, las definiciones y las obligaciones incluidas en esta norma se interpretarán conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación y, en particular, en el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en su normativa de desarrollo. A tal efecto, se han insertado en los párrafos correspondientes, referencias a la legislación española básica, sin que éstas tengan carácter exhaustivo.
- g) Las actuaciones y los procedimientos establecidos para quienes auditen entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales será igualmente de aplicación para quienes auditen entidades de crédito y sociedades de seguros y los grupos en que éstas se integren, es decir las entidades a las que se refieren las letras a) y c) del artículo 2.5 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y, mediante Resolución de la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dichos procedimientos y actuaciones podrán extenderse, en su caso, a entidades recogidas en la letra b) de dicho artículo.
- h) El requerimiento 36 establece que el informe del encargo no se feche hasta la finalización de la revisión de control de calidad del mismo. Por su parte, la letra b) del requerimiento 42, señala que la revisión de control de calidad habrá de realizarse en una fecha anterior a la fecha del informe de auditoría. A estos efectos, se considerará las referencias realizadas a la fecha del informe como fecha de entrega del informe. En el caso de que no exista documentación acreditativa de la fecha de entrega, se considerará que ésta es la fecha que consta en el informe de auditoría.

## Norma Internacional de Control de Calidad 1 Control de Calidad en las firmas de auditoría que realizan Auditoría de Cuentas

---

**El ámbito de aplicación de esta norma queda definido por el art. 1 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante, el TRLAC) y su normativa de desarrollo**

---

Contenido	Apartado
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta NICC.....	1-3
Aplicabilidad de esta NICC.....	4-9
Fecha de entrada en vigor .....	10
<b>Objetivo</b> .....	11
<b>Definiciones</b> .....	12
<b>Requerimientos</b>	
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables.....	13-15
Elementos de un sistema de control de calidad .....	16-17
Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría...	18-19
Requerimientos de ética aplicables .....	20-25
Acceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos.....	26-28
Recursos Humanos .....	29-31
Realización de los encargos .....	32-47
Seguimiento .....	48-56
Documentación del sistema de control de calidad.....	57-59
<b>Material de aplicación y otro material explicativo</b>	
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables .....	A1
Elementos de un sistema de control de calidad .....	A2-A3
Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría...	A4-A6
Requerimientos de ética aplicables.....	A7-A17
Acceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos .....	A18-A23
Recursos Humanos .....	A24-A31
Realización de los encargos .....	A32-A63
Seguimiento.....	A64-A72
Documentación del sistema de control de calidad.....	A73-A75

La Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1 “Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditoría de cuentas”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”..

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, en tanto la NIA 200 no esté adoptada en España, la norma internacional de control de calidad se habrá de interpretar conjuntamente con el contenido de las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general en vigor.

## Introducción

### Alcance de esta NICC

1. Esta Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría en relación con su sistema de control de calidad de auditorías de cuentas. Esta NICC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de ética aplicables se considerarán los definidos por la TRLAC y su normativa de desarrollo.

2. Otros pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Encargos de Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) establecen normas y guías adicionales, en relación con las responsabilidades del personal de la firma de auditoría relativas a los procedimientos de control de calidad para tipos de encargos específicos. Por ejemplo, la NIA 220 trata de los procedimientos de control de calidad de las auditorías de estados financieros.
3. Un sistema de control de calidad se compone de políticas diseñadas para alcanzar el objetivo establecido en el apartado 11 y de los procedimientos necesarios para implementar y realizar un seguimiento del cumplimiento de dichas políticas.

### Aplicabilidad de esta NICC

4. Esta NICC se aplica a todas las firmas de profesionales de la contabilidad con respecto a la auditoría de cuentas. La naturaleza y extensión de las políticas y de los procedimientos desarrollados por cada firma de auditoría para cumplir esta NICC dependerán de diversos factores tales como la dimensión y las

características del funcionamiento de la firma de auditoría, así como de su pertenencia o no a una red.

---

El ámbito de aplicación de esta norma queda definido por el artículo 1 de la TRLAC y su normativa de desarrollo.

---

5. Esta NICC contiene tanto el objetivo que persigue la firma de auditoría al aplicarla, como los requerimientos diseñados con la finalidad de permitir a la firma de auditoría cumplir dicho objetivo. Adicionalmente, contiene las correspondientes guías, bajo la forma de material de aplicación y otro material explicativo, como se expone con más detalle en el apartado 8, así como el material introductorio, que proporciona el contexto necesario para una adecuada comprensión de la NICC, y de las definiciones.
6. El objetivo proporciona el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta NICC y tiene como finalidad facilitar a la firma de auditoría:
  - La comprensión de lo que necesita conseguir; y
  - La decisión acerca de la necesidad de hacer algo más para alcanzar el objetivo.
7. Los requerimientos de esta NICC se expresan utilizando el tiempo verbal futuro.
8. Cuando resulte necesario, el material de aplicación y otro material explicativo proporcionan una explicación más detallada de los requerimientos y guías para cumplir con ellos. En concreto, pueden:
  - Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación; e
  - Incluir ejemplos de políticas y de procedimientos que pueden resultar adecuados a las circunstancias.

Si bien dichas guías, por sí mismas, no imponen un requerimiento, son relevantes para la adecuada aplicación de los requerimientos. El material de aplicación y otro material explicativo también pueden proporcionar información sobre los antecedentes de las cuestiones tratadas en esta NICC. Cuando resulte adecuado, en el material de aplicación y otro material explicativo se incluyen consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión. Dichas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de esta NICC. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene la firma de auditoría de aplicar y cumplir los requerimientos de esta NICC.

9. Esta NICC incluye, bajo el encabezamiento “Definiciones”, una descripción, a efectos de esta norma, del significado atribuido a determinados términos. Las

definiciones se proporcionan para facilitar la aplicación e interpretación congruentes de esta NICC y no tienen como finalidad invalidar las definiciones que puedan haberse establecido con otros propósitos, bien sea en la normativa, legal o regulatoria, o en otras disposiciones. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Encargos de Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board) en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales sobre Auditoría, Encargos de Aseguramiento y Ética (Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements)* publicado por la IFAC incluye los términos definidos en esta NICC. Asimismo, incluye descripciones de otros términos que aparecen en esta NICC, con el fin de facilitar una interpretación y traducción comunes y consistentes.

### Fecha de entrada en vigor

10. Apartado suprimido

### Objetivo

11. El objetivo de la firma de auditoría es el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:
  - (a) La firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables; y
  - (b) Los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias.

### Definiciones

12. En esta NICC, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
  - (a) Fecha del informe - La fecha elegida por el profesional ejerciente para fechar el informe.

---

A efectos de interpretación de la definición anterior es necesario atender a la definición incluida en el TRLAC, artículo 3.1.e): “La fecha del informe de auditoría será aquella en que el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría han completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre la cuentas anuales”

---

- (b) Documentación del encargo- El registro del trabajo realizado, los resultados obtenidos y las conclusiones alcanzadas por el profesional ejerciente (a veces se emplea el término de “papeles de trabajo”).

- (c) Socio del encargo– El socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría, y que, dónde se requiera, tiene la autoridad apropiada otorgada por un organismo regulador, profesional o legal.

---

A efectos de la interpretación de la definición anterior es necesario atender a la definición incluida en el artículo 10.3 de la TRLAC (Sociedades de auditoría); “La dirección y firma de los trabajos de auditoría realizados por una sociedad de auditoría de cuentas corresponderá, en todo caso, a uno o varios de los socios auditores de cuentas o a auditores de cuentas que pueden ejercer la actividad de auditoría en España y que estén designados por la sociedad de auditoría para realizar la auditoría y firmas en informe en nombre de dicha sociedad.”.

---

- (d) Revisión de control de calidad del encargo - Proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. El proceso de revisión de control de calidad del encargo es aplicable a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, a aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo.
- (e) Revisor de control de calidad del encargo - Un socio, otra persona de la firma de auditoría, una persona externa debidamente cualificada o un equipo formado por estas personas, ninguna de las cuales forma parte del equipo del encargo, con experiencia y con la autoridad suficientes y adecuadas para evaluar objetivamente los juicios significativos que el equipo del encargo ha realizado y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe.
- (f) Equipo del encargo - Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma de auditoría o por una firma de la red, que realizan procedimientos sobre el encargo. Se excluyen los expertos externos contratados por la firma de auditoría o por una firma de la red.
- (g) Firma de auditoría - Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad.

---

A efectos de la interpretación de la definición anterior se entiende que el concepto de Firma de auditoría a efectos de la aplicación práctica de esta

norma incluye las definiciones contenidas en el artículo 2, apartados 3 y 4 del TRLAC, es decir:

*...3) Auditor de cuentas: persona física autorizada para realizar auditorías de cuentas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, figurando inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, o por la autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.*

*4) Sociedad de auditoría: persona jurídica, independientemente de la forma societaria adoptada, autorizada para realizar auditorías por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, figurando inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, o por la autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país”.*

---

- (h) Inspección - En el contexto de los encargos finalizados, se refiere a los procedimientos diseñados para proporcionar evidencia del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, por parte de los equipos del encargo.
- (i) Entidad cotizada - Entidad cuyas acciones, capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.
- (j) Seguimiento - Proceso que comprende la consideración y evaluación continua del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. Este proceso incluye una inspección periódica de una selección de encargos finalizados y está diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que su sistema de control de calidad opera eficazmente.
- (k) Firma de la red - Firma de auditoría o entidad que pertenece a una red.  

---

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior se considerará el contenido de los artículos 17 y 18 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---
- (m) Socio - Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.
- (n) Personal - Socios y empleados.
- (o) Normas profesionales - Las Normas sobre Encargos del IAASB tal y como se definen en el Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Ser-

vicios Relacionados del IAASB (IAASB s Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services) y los requerimientos de ética aplicables.

En tanto, las Normas Internacionales de Auditoría no se encuentren adoptadas en nuestro país, a efectos de la interpretación de la definición anterior se entenderá que las normas profesionales aplicables son las establecidas en el artículo 6 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

- (p) Seguridad razonable - En el contexto de esta NICC, un nivel de seguridad alto, aunque no absoluto.
- (q) Requerimientos de ética aplicables - Requerimientos de ética a los que están sujetos tanto el equipo del encargo como el revisor de control de calidad del encargo, los cuales habitualmente comprenden las partes A y B del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad de la Federación Internacional de Contadores (Código de la IFAC) [(International Federation of Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants (IFAC Code)], junto con aquellas normas nacionales que sean más restrictivas.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de ética aplicable se considerarán los definidos por el artículo 6.3 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

- (r) Empleados - Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.
- (s) Persona externa debidamente cualificada - Persona ajena a la firma de auditoría con la capacidad y la competencia necesarias para actuar como socio del encargo. Por ejemplo, un socio de otra firma de auditoría, o un empleado (con experiencia adecuada) perteneciente a una organización de profesionales de la contabilidad, cuyos miembros puedan realizar auditorías, o a una organización que presta servicios pertinentes de control de calidad.

## Requerimientos

### Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

13. El personal de la firma de auditoría que sea responsable del establecimiento y del mantenimiento del sistema de control de calidad de la misma tendrá conocimiento del texto íntegro de esta NICC, incluido el material de aplicación y otro material explicativo, con el fin de comprender sus objetivos y de aplicar sus requerimientos adecuadamente.



14. La firma de auditoría cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NICC salvo que, teniendo en cuenta las circunstancias de la firma de auditoría, el requerimiento no sea aplicable a los servicios prestados relativos a auditorías. (Ref: Apartado A1)
15. Los requerimientos están diseñados con el fin de permitir a la firma de auditoría alcanzar el objetivo establecido en esta NICC. Se espera, por lo tanto, que una adecuada aplicación de los requerimientos proporcione una base suficiente para alcanzar el objetivo. Sin embargo, debido a que las circunstancias varían mucho y a que no se pueden prever todas, la firma de auditoría considerará si existen cuestiones o circunstancias específicas que hacen necesario establecer políticas y procedimientos adicionales a los que se requieren en esta NICC para alcanzar el objetivo mencionado.

### **Elementos de un sistema de control de calidad**

16. La firma de auditoría establecerá y mantendrá un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen cada uno de los elementos siguientes:
  - (a) Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría.
  - (b) Requerimientos de ética aplicables.
  - (c) Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos.
  - (d) Recursos humanos.
  - (e) Realización de los encargos.
  - (f) Seguimiento.
17. La firma de auditoría documentará sus políticas y procedimientos y los comunicará al personal de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A2-A3)

### **Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría**

18. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna, donde se reconozca que la calidad en la realización de los encargos es esencial. Dichas políticas y procedimientos requerirán que el presidente ejecutivo (o equivalente) de la firma de auditoría o, si es adecuado, que el consejo directivo de socios (o equivalente) de la firma de auditoría, asuman la responsabilidad última del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A4-A5)
19. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos de modo que cualquier persona o personas a las que el presidente ejecutivo o el consejo directi-

vo de socios de la firma de auditoría asignen la responsabilidad del funcionamiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, tengan la experiencia y capacidad suficientes y adecuadas, así como la autoridad necesaria para asumir dicha responsabilidad. (Ref: Apartado A6)

### Requerimientos de ética aplicables

20. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A7-A10)

#### *Independencia*

21. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal, y, en su caso, otras personas sujetas a requerimientos de independencia (incluido el personal de las firmas de la red) mantienen la independencia cuando lo exigen los requerimientos de ética aplicables. Dichas políticas y procedimientos permitirán a la firma de auditoría: (Ref: Apartado A10)

- (a) Comunicar al personal sus requerimientos de independencia y, en su caso, a otras personas sujetas a los mismos; e
- (b) Identificar y evaluar las circunstancias y relaciones que originan amenazas a la independencia, y adoptar las medidas adecuadas con el fin de eliminar dichas amenazas o de reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas o, si se considera apropiado, renunciar al encargo si la normativa legal o regulatoria aplicable lo permite.

---

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de independencia, así como a la documentación relativa a amenazas y salvaguardas se considerará el contenido en el artículo 12.1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Asimismo, en la evaluación de la posibilidad de renunciar el encargo o la no emisión del informe de auditoría se atenderá al contenido del artículo 3.2.b) del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---

22. Dichas políticas y procedimientos requerirán: (Ref: Apartado A10)
- (a) Que los socios de los encargos proporcionen a la firma de auditoría la información relevante sobre los encargos de clientes, incluido el alcance de los servicios, con el fin de permitirle evaluar el impacto global, si lo tuviera, sobre los requerimientos de independencia;
  - (b) Que el personal notifique con prontitud a la firma de auditoría las circunstancias y relaciones que originen una amenaza a la independencia, para que puedan adoptarse las medidas adecuadas; y

- (c) Que se recoja y se comunique la información relevante al personal apropiado de forma que:
    - (i) La firma de auditoría y su personal puedan determinar fácilmente si satisfacen los requerimientos de independencia;
    - (ii) La firma de auditoría pueda mantener y actualizar sus registros en relación con la independencia; y
    - (iii) La firma de auditoría pueda adoptar las medidas adecuadas con respecto a las amenazas a la independencia identificadas que no estén a un nivel aceptable.
23. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que se le notifican los incumplimientos de los requerimientos de independencia, así como para permitirle adoptar las medidas adecuadas para resolver dichas situaciones.
- Dichas políticas y procedimientos incluirán requerimientos para que: (Ref: Apartado A10)
- (a) El personal notifique con prontitud a la firma de auditoría los incumplimientos de la independencia que lleguen a su conocimiento;
  - (b) La firma de auditoría comunique con prontitud los incumplimientos identificados de dichas políticas y procedimientos:
    - (i) Al socio del encargo que, conjuntamente con la firma de auditoría, debe resolver dicho incumplimiento; y
    - (ii) A otro personal relevante de la firma de auditoría y, en su caso, de la red, y a aquellas personas sujetas a los requerimientos de independencia que deban adoptar medidas adecuadas; y
  - (c) El socio del encargo y las demás personas mencionadas en el apartado 23(b)(ii) comuniquen con prontitud a la firma de auditoría, en caso necesario, las medidas adoptadas para solucionar la cuestión, de forma que la firma de auditoría pueda determinar si es necesario adoptar medidas adicionales.
24. Al menos una vez al año, la firma de auditoría obtendrá una confirmación escrita del cumplimiento de sus políticas y procedimientos relativos a la independencia de todo el personal de la firma de auditoría que deba ser independiente, de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A10-A11)
25. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos: (Ref: Apartado A10)
- (a) En los que se fijen los criterios para determinar la necesidad de salvaguardas para reducir la amenaza de familiaridad a un nivel aceptable cuando

se emplee al mismo personal de categoría superior, en un encargo que proporciona un nivel de seguridad, durante un periodo prolongado; y

- (b) En los que se requiera, para el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, la rotación, después de un determinado periodo, del socio del encargo y de las personas responsables de la revisión de control de calidad del encargo y, en su caso, de otras personas que estén sujetas a requerimientos de rotación en cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A12-A17)

---

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de rotación aplicable se considerarán los definidos por el artículo 19 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Adicionalmente, en cuanto a la consideración y documentación de amenazas y salvaguardas, será de aplicación, asimismo, el contenido del artículo 12 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---

### **Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos**

26. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para la aceptación y la continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos, diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que la firma de auditoría:

- (a) Tenga la competencia para realizar el encargo y la capacidad, incluidos el tiempo y los recursos, para hacerlo; (Ref: Apartados A18, A23)
- (b) Pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables; y
- (c) Haya considerado la integridad del cliente y no disponga de información que le llevara a concluir que el cliente carece de integridad. (Ref: Apartados A19-A20, A23)

---

A los efectos de evaluar la continuidad de las relaciones con clientes y en particular en relación con la evaluación de la posibilidad de renunciar a un encargo para el que existe un nombramiento plurianual en vigor se atenderá al contenido del artículo 3.2.b del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---

27. Dichas políticas y procedimientos requerirán:

- (a) Que la firma de auditoría obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente, y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente. (Ref: Apartados A21, A23)

- (b) Que, si se identifica un posible conflicto de intereses para la aceptación de un encargo de un cliente nuevo o existente, la firma de auditoría determine si es adecuado aceptar el encargo.
  - (c) Que, si se han identificado cuestiones problemáticas y la firma de auditoría decide aceptar o continuar la relación con el cliente o un encargo específico, la firma de auditoría documente el modo en que fueron resueltas dichas cuestiones.
28. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos, relativos a la decisión de continuar con un encargo y a la relación con el cliente, que cubran las situaciones en las que la firma de auditoría obtiene información que, de haber estado disponible con anterioridad, le hubiesen llevado a rechazar dicho encargo. Dichas políticas y procedimientos incluirán la consideración de:
- (a) Las responsabilidades profesionales y legales que son aplicables en las circunstancias, incluido si existe un requerimiento de que la firma de auditoría informe a la persona o las personas que realizaron el nombramiento o, en algunos casos, al regulador; y
  - (b) La posibilidad de renunciar al encargo o bien al encargo y a la relación con el cliente. (Ref: Apartados A22-23)

---

A los efectos de evaluar la posibilidad de no emisión del informe o la renunciar a un encargo para el que existe un nombramiento plurianual en vigor se atenderá al contenido del artículo 3.2.b del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---

### **Recursos Humanos**

29. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que dispone de suficiente personal con la competencia, capacidad y compromiso con los principios de ética necesarios para:
- (a) Realizar los encargos de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos normativos aplicables; y
  - (b) Permitir a la firma de auditoría o a los socios de los encargos la emisión de informes adecuados a las circunstancias. (Ref: Apartados A24-A29)

#### *Asignación de equipos del encargo*

30. La firma de auditoría asignará la responsabilidad de cada encargo a un socio del encargo y establecerá políticas y procedimientos que requieran que:
- (a) Se comuniquen la identidad y la función del socio del encargo a los miembros clave de la dirección del cliente y a los responsables del gobierno de la entidad;

- (b) El socio del encargo tenga la competencia, capacidad y autoridad necesarias para desempeñar su función; y
  - (c) Se definan claramente las responsabilidades del socio del encargo y se le comuniquen. (Ref: Apartado A30)
31. La firma de auditoría también establecerá políticas y procedimientos para asignar el personal apropiado con la competencia y la capacidad necesarias para:
- (a) Realizar los encargos de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables; y
  - (b) Permitir a la firma de auditoría o a los socios de los encargos emitir informes adecuados a las circunstancias. (Ref: Apartado A31)

### **Realización de los encargos**

32. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle 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. Dichas políticas y procedimientos incluirán:
- (a) Cuestiones relativas a la promoción de la consistencia en la calidad de la realización de los encargos (Ref: Apartados A32-A33)
  - (b) Responsabilidades de supervisión; y (Ref: Apartado 34)
  - (c) Responsabilidades de revisión. (Ref: Apartado A35)
33. Las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a las responsabilidades de revisión se establecerán sobre la base de que el trabajo de los miembros del equipo con menos experiencia sea revisado por los miembros del equipo del encargo con más experiencia.

### *Consultas*

34. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que:
- (a) Se realizan las consultas adecuadas sobre cuestiones difíciles o controvertidas;
  - (b) Se dispone de recursos suficientes para permitir que se realicen consultas adecuadas;
  - (c) Se documentan la naturaleza y el alcance de dichas consultas, así como las conclusiones resultantes de las mismas, y éstas se aceptan tanto por la persona que realiza la consulta como por la persona a quien se consulta; y

- (d) Se implementan las conclusiones resultantes de las consultas. (Ref: Apartados A36-A40)

*Revisión de control de calidad de los encargos*

35. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran, para los encargos para los que resulte adecuado, una revisión de control de calidad del encargo que proporcione una evaluación objetiva de los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado, así como de las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. Dichas políticas y procedimientos:
- (a) Requerirán una revisión de control de calidad del encargo para todas las auditorías de estados financieros de las entidades cotizadas;
  - (b) Establecerán los criterios con los que evaluar todas las demás auditorías y revisiones de información financiera histórica, con el fin de determinar si debería realizarse una revisión de control de calidad del encargo; y (Ref: Apartado A41)
  - c) Requerirán una revisión de control de calidad del encargo referida a todos los encargos que, en su caso, cumplan los criterios establecidos en cumplimiento de lo dispuesto en el subapartado 35(b).

---

A efectos de la aplicación del requerimiento contenido en el párrafo 35 anterior es necesario atender al contenido del punto g) de los criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España.

---

36. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que establezcan la naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de control de calidad de un encargo. Dichas políticas y procedimientos requerirán que el informe del encargo no se fecha hasta la finalización de la revisión de control de calidad del mismo. (Ref: Apartados A42-A43)
37. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que la revisión de control de calidad de un encargo incluya:
- (a) La discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo;
  - (b) La revisión de los estados financieros o de otra información sobre la materia objeto del encargo y del informe propuesto;
  - (c) La revisión de la documentación del encargo seleccionada relativa a los juicios significativos que el equipo del encargo ha formulado y a las conclusiones alcanzadas; y

- d) La evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe y la consideración de si el informe propuesto es adecuado. (Ref: Apartado A44)
38. En el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, la firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que la revisión de control de calidad del encargo incluya también la consideración de lo siguiente:
- (a) La evaluación realizada por el equipo del encargo respecto a la independencia de la firma de auditoría, en relación con el encargo específico;
  - (b) Si se han realizado las consultas adecuadas sobre cuestiones en las que existen diferencias de opinión u otras cuestiones difíciles o controvertidas, y las conclusiones alcanzadas en dichas consultas; y
  - (c) Si la documentación seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si soporta las conclusiones alcanzadas. (Ref: Apartados A45-A46)

---

A efectos de la aplicación del requerimiento es necesario atender al contenido del punto g) de los criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España

---

Crterios para la selección de revisores de control de calidad de los encargos

39. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que establezcan el nombramiento de los revisores de control de calidad de los encargos y su elegibilidad, teniendo en cuenta:
- (a) Las cualificaciones técnicas necesarias para desempeñar la función, incluidas la experiencia y autoridad necesarias; y (Ref: Apartado A47)
  - (b) La medida en que se puede consultar a un revisor de control de calidad del encargo, en relación con el mismo, sin comprometer su objetividad. (Ref: Apartado A48)
40. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para preservar la objetividad del revisor de control de calidad del encargo. (Ref: Apartados A49- A51)
41. Las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría preverán la sustitución del revisor de control de calidad del encargo cuando su capacidad para realizar una revisión objetiva pueda verse afectada.

Documentación de la revisión de control de calidad del encargo

42. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos relativos a la documentación de la revisión de control de calidad de un encargo que requie-



ran documentar que:

- (a) Se han realizado los procedimientos requeridos por las políticas de la firma de auditoría sobre revisión de control de calidad de encargos;
- (b) La revisión de control de calidad se ha terminado en la fecha del informe o con anterioridad; y
- (c) El revisor no tiene conocimiento de que existan cuestiones no resueltas que le hicieran considerar que los juicios significativos, formulados por el equipo del encargo, y las conclusiones alcanzadas por éste no fueran adecuados.

#### *Diferencias de opinión*

- 43. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para tratar y resolver las diferencias de opinión en el seno del equipo del encargo, con las personas consultadas y, en su caso, entre el socio del encargo y el revisor de control de calidad del encargo. (Ref: Apartados A52-A53)
- 44. Dichas políticas y procedimientos requerirán que:
  - (a) Se documenten e implementen las conclusiones alcanzadas; y
  - (b) No se feche el informe hasta que no se resuelva la cuestión.

#### *Documentación del encargo*

Finalización de la compilación del archivo final del encargo

- 45. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para que los equipos de los encargos finalicen oportunamente la compilación de los archivos finales del encargo, una vez se hayan terminado los informes del encargo. (Ref: Apartados A54-A55)

Confidencialidad, custodia segura, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación de los encargos

- 46. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para preservar la confidencialidad, la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos. (Ref: Apartados A56-A59)

---

A los efectos de la aplicación del requerimiento anterior se atenderá al contenido del artículo 25 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---

### Conservación de la documentación del encargo

47. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para la conservación de la documentación de los encargos durante un plazo suficiente para satisfacer las necesidades de la firma de auditoría o lo requerido por la normativa legal o regulatoria. (Ref: Apartados A60-A63)

---

A los efectos de la aplicación del requerimiento anterior se atenderá al contenido del artículo 24 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---

### Seguimiento

#### *Seguimiento de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría*

48. La firma de auditoría establecerá un proceso de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. Dicho proceso:
- (a) Incluirá la consideración y evaluación continuadas del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, incluida, de manera cíclica, la inspección de al menos un encargo terminado por cada socio del encargo;
  - (b) Requerirá que se asigne la responsabilidad del proceso de seguimiento a uno o varios socios u otras personas con experiencia y autoridad en la firma de auditoría que sean suficientes y adecuadas para asumir dicha responsabilidad; y
  - (c) Requerirá que quienes realicen el encargo o la revisión de control de calidad del encargo no participen en la inspección de los encargos. (Ref: Apartados A64-A68)

#### *Evaluación, comunicación y corrección de las deficiencias identificadas*

49. La firma de auditoría evaluará el efecto de las deficiencias identificadas como resultado del proceso de seguimiento y determinará si son:
- (a) Casos que no indican necesariamente que el sistema de control de calidad de la firma de auditoría es insuficiente para proporcionarle una seguridad razonable de que cumple las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables, y de que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias; o bien
  - (b) Deficiencias sistémicas, repetitivas u otras deficiencias significativas que requieren una pronta acción correctiva.

50. La firma de auditoría comunicará a los correspondientes socios de los encargos y a otro personal implicado, las deficiencias identificadas como resultado del proceso de seguimiento y las recomendaciones de medidas correctoras adecuadas. (Ref: Apartado A69)
51. Las recomendaciones de medidas correctoras adecuadas para las deficiencias identificadas incluirán una o más de las siguientes:
  - (a) Adopción de medidas correctoras adecuadas en relación con un encargo o con un miembro del personal en concreto.
  - (b) Comunicación de los hallazgos a los responsables de formación y del desarrollo profesional;
  - (c) Cambios en las políticas y procedimientos de control de calidad; y
  - (d) Medidas disciplinarias contra quienes incumplen las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, especialmente contra los que reinciden.
52. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para tratar los casos en los que los resultados de los procedimientos de seguimiento indican que un informe puede ser inadecuado o que se omitieron procedimientos durante la ejecución del encargo. Dichas políticas y procedimientos requerirán que la firma de auditoría determine las actuaciones subsiguientes que resulten necesarias para cumplir las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables, así como que considere la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.
53. Por lo menos una vez al año, la firma de auditoría comunicará los resultados del seguimiento de su sistema de control de calidad a los socios de los encargos y a otras personas implicadas de la firma de auditoría, incluyendo al presidente ejecutivo de la firma de auditoría o, en su caso, al consejo directivo de socios. Dicha comunicación será suficiente para permitir a la firma de auditoría y a dichas personas adoptar, con prontitud, las medidas adecuadas, cuando resulte necesario, de acuerdo con las funciones y las responsabilidades definidas para los mismos. La información que se comunique incluirá lo siguiente:
  - (a) Una descripción de los procedimientos de seguimiento realizados.
  - (b) Las conclusiones obtenidas de los procedimientos de seguimiento.
  - (c) Cuando corresponda, una descripción de las deficiencias sistémicas o repetitivas, o de otras deficiencias significativas, así como de las medidas adoptadas para solucionar o para corregir dichas deficiencias.
54. Algunas firmas de auditoría funcionan como parte de una red y, por congruencia, pueden implementar sus procedimientos de seguimiento para toda la red. Cuando las firmas de auditoría pertenecientes a una red funcionen bajo políti-

cas y procedimientos de seguimiento comunes diseñados con el propósito de cumplir esta NICC, y confíen en dicho sistema de seguimiento, las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría requerirán que:

- (a) Por lo menos una vez al año, la red comunique el alcance global, la extensión y los resultados del proceso de seguimiento a las personas apropiadas de las firmas de la red; y
- (b) La red comunique con prontitud cualquier deficiencia del sistema de control de calidad que se haya identificado a las personas apropiadas de la o las correspondientes firma o firmas de la red, de forma que se puedan adoptar las medidas necesarias, con el fin de que los socios de los encargos de las firmas de la red puedan confiar en los resultados del proceso de seguimiento implementado en la red, salvo que las firmas de auditoría o la red aconsejen otra cosa.

#### *Quejas y denuncias*

55. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que trata de manera adecuada:
  - (a) Las quejas y las denuncias de que el trabajo realizado por la firma de auditoría no cumple las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables; y
  - (b) Las denuncias de incumplimiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría.

Como parte de este proceso, la firma de auditoría establecerá vías claramente definidas para que el personal de la firma de auditoría pueda manifestar cualquier reserva de un modo que le permita hacerlo sin temor a represalias. (Ref: Apartado A70)

56. Si durante las investigaciones de las quejas y denuncias, se identifican deficiencias en el diseño o en el funcionamiento de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, o bien el incumplimiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría por parte de una o de varias personas, la firma de auditoría adoptará las medidas adecuadas según lo establecido en el apartado 51. (Ref: Apartados A71-A72)

#### **Documentación del sistema de control de calidad**

57. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran una documentación adecuada para proporcionar evidencia del funcionamiento de cada elemento de su sistema de control de calidad. (Ref: Apartados A73-A75)

58. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran la conservación de la documentación durante un periodo suficiente para permitir, a quienes realizan los procedimientos de seguimiento, evaluar el cumplimiento por parte de la firma de auditoría de su sistema de control de calidad, o durante un periodo más largo si lo requiere la normativa legal o regulatoria.
59. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que se documenten las quejas y denuncias, así como las respuestas a las mismas.

## ANEXO

### Material de aplicación y otro material explicativo

#### Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

*Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión (Ref: Apartado 14)*

- A1. Esta NICC no exige el cumplimiento de aquellos requerimientos que no sean aplicables, por ejemplo, el caso de un profesional ejerciente individual que no tenga empleados. Los requerimientos de esta NICC, como los que se refieren a políticas y procedimientos para la asignación del personal apropiado al equipo del encargo (véase el apartado 31), a las responsabilidades de revisión (véase el apartado 33) y a la comunicación anual de los resultados del seguimiento a los socios de los encargos de la firma de auditoría (véase el apartado 53), no son aplicables si se carece de personal.

---

Tal y como se indica en los puntos b) y c) de los Criterios de Interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad para su aplicación en España, la aplicación de los requerimientos incluidos en la Norma de Control de Calidad debe tener en cuenta las consideraciones específicas para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión, en relación con determinados aspectos del sistema de control de calidad. En este sentido, el Material de aplicación y otro material explicativo incluye consideraciones específicas para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión, las cuales facilitan la aplicación de los requerimientos previstos en la norma, sin que se reduzca o limite la responsabilidad de cumplir con los objetivos definidos y los requerimientos establecidos en ésta.

Dichas consideraciones, en ningún caso podrán ser aplicadas por los auditores y las sociedades de auditoría que auditen entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales u otras entidades que tengan la consideración de interés público de conformidad con lo establecido en el artículo 2.5 a) y c) del TRLAC. Lo indicado para las entidades contenidas en el artículo 2.5 a) podrá ser extendido, en su caso, a entidades contenidas en la letra b) del citado artículo mediante Resolución de la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas..

El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España podrán elaborar conjuntamente una guía orientativa sobre las consideraciones específicas previstas en la norma para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión.

---

### **Elementos de un sistema de control de calidad (Ref: Apartado 17)**

- A2. Por lo general, la comunicación de las políticas y los procedimientos de control de calidad al personal de la firma de auditoría incluye una descripción de las políticas y los procedimientos de control de calidad, de los objetivos que se pretenden alcanzar, así como el mensaje de que cada persona tiene una responsabilidad personal en relación con la calidad y que se espera que cumpla dichas políticas y procedimientos. Fomentar que el personal de la firma de auditoría comunique sus puntos de vista o sus reservas sobre cuestiones de control de calidad, demuestra que se reconoce la importancia de obtener una retroalimentación sobre el sistema de control de calidad de la firma.

#### *Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión*

- A3. Las políticas y los procedimientos de documentación y de comunicación en las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden ser menos formales y exhaustivos que en las firmas de auditoría de mayor dimensión.

### **Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría**

#### *Promoción de una cultura interna orientada a la calidad (Ref: Apartado 18)*

- A4. Los dirigentes de la firma de auditoría y el ejemplo que dan influyen de manera significativa en la cultura interna de dicha firma de auditoría. La promoción de una cultura interna orientada a la calidad depende de actuaciones claras, congruentes y frecuentes, de mensajes procedentes de todos los niveles de la dirección de la firma de auditoría que enfatizen las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, así como del requerimiento de:

- (a) Realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables; y
- (b) Emitir informes que sean adecuados a las circunstancias.

Dichas actuaciones y mensajes fomentan una cultura en la que se reconoce y recompensa el trabajo de alta calidad. Estas actuaciones y mensajes pueden comunicarse, entre otros medios, a través de seminarios de formación, reuniones, diálogo formal o informal, declaraciones de intenciones, boletines o circulares informativas. Pueden incluirse en la documentación interna y en el material de formación de la firma de auditoría y en los procedimientos de evaluación de socios y de empleados, con el objetivo de apoyar y reforzar el punto de vista de la firma de auditoría sobre la importancia de la calidad y el modo en que, desde un punto de vista práctico, debe alcanzarse.

- A5. Para promocionar una cultura interna basada en la calidad, resulta especialmente importante la necesidad de que los dirigentes de la firma de auditoría reconozcan que la estrategia de negocios de la firma de auditoría está sujeta al requerimiento primordial de alcanzar la calidad en todos los encargos que la firma de auditoría realiza. La promoción de dicha cultura interna incluye:
- (a) El establecimiento de políticas y procedimientos que aborden la evaluación del desempeño, la remuneración y la promoción (incluyendo los sistemas de incentivos) relativos a su personal, con el fin de demostrar el compromiso primordial de la firma de auditoría con la calidad;
  - (b) La asignación de responsabilidades de dirección de tal forma que las consideraciones comerciales no se antepongan a la calidad del trabajo realizado; y
  - (c) Proporcionar los recursos suficientes para el desarrollo, la documentación y el apoyo de sus políticas y procedimientos de control de calidad.

*Asignación de la responsabilidad relativa al funcionamiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 19)*

- A6. La experiencia y la capacidad suficientes y adecuadas permiten, a la persona o a las personas responsables del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, identificar y comprender las cuestiones relacionadas con el control de calidad, así como desarrollar políticas y procedimientos adecuados. Poseer la autoridad necesaria les permite implementar dichas políticas y procedimientos.

### **Requerimientos de ética aplicables**

*Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 20)*

- A7. El Código de la IFAC establece los principios fundamentales de ética profesional que incluyen:
- (a) La integridad;
  - (b) La objetividad;
  - (c) La competencia y diligencia profesionales;
  - (d) La confidencialidad; y
  - (e) El comportamiento profesional.

---

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de ética aplicable se considerarán los definidos por el artículo 6 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---



- A8. La parte B del Código de la IFAC ilustra el modo en que el marco conceptual se aplica en situaciones específicas. Proporciona ejemplos de salvaguardas que pueden resultar adecuadas para hacer frente a las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales, a la vez que proporciona ejemplos de situaciones en las que no se dispone de salvaguardas para hacer frente a las amenazas.

---

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de ética e independencia aplicable se considerarán los definidos por el artículo 6 y los artículos 12 al 19 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---

- A9. Los principios fundamentales se ven reforzados, en especial, por:
- Los dirigentes de la firma de auditoría;
  - La formación teórica y práctica;
  - El seguimiento; y
  - Un proceso para el tratamiento de los incumplimientos.

Definición de “Firma de auditoría”, “Red” y “Firma de la red” (Ref: Apartados 20-25)

- A10. Las definiciones de “firma de auditoría”, “red” o “firma de la red” en los requerimientos de ética aplicables pueden diferir de las que se establecen en esta NICC. Por ejemplo, el Código de la IFAC define “firma de auditoría” como:
- (i) Un profesional ejerciente individual o una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, de profesionales de la contabilidad.
  - (ii) Una entidad que controla a dichas partes, mediante la propiedad, la gestión u otros medios; y
  - (iii) Una entidad controlada por dichas partes, mediante la propiedad, la gestión u otros medios.

El Código de la IFAC también proporciona guías, en relación con los términos “red” y “firma de la red”.

En el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 20-25, las definiciones utilizadas en los requerimientos de ética aplicables son de aplicación, siempre que resulte necesario interpretar dichos requerimientos de ética.

---

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia las definiciones relativas a firma de auditoría, red y firma de la red, así como a los requerimientos de independencia y requerimientos de ética se considerará el contenido de los artículos 17 y 18 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---

## Confirmaciones escritas (Ref: Apartado 24)

A11. Las confirmaciones escritas pueden hacerse en papel o en formato electrónico. Mediante la obtención de una confirmación y la adopción de medidas adecuadas, ante información indicativa de un incumplimiento, la firma de auditoría, demuestra la importancia que otorga a la independencia y convierte la cuestión en habitual y manifiesta para su personal.

## Amenaza de familiaridad (Ref: Apartado 25)

A12. El Código de la IFAC trata la amenaza de familiaridad que se puede originar por la asignación del mismo personal, de categoría superior, a un encargo durante un periodo de tiempo prolongado, así como las salvaguardas que pueden resultar adecuadas para hacer frente a dicha amenaza..

---

En relación con la consideración y documentación de amenazas y salvaguardas, será de aplicación el contenido de los artículos 12.1 y 19 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---

A13. El establecimiento de criterios adecuados para tratar la amenaza de familiaridad puede incluir cuestiones tales como:

- La naturaleza del encargo, incluida la medida en que implique una cuestión de interés público; y
- La duración de la vinculación del personal de categoría superior con el encargo.

Como ejemplos de salvaguardas se incluyen la rotación del personal de categoría superior o la exigencia de una revisión de control de calidad del encargo.

---

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de rotación aplicable se considerarán los definidos en el artículo 9 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Adicionalmente, en cuanto a la consideración y documentación de amenazas y salvaguardas, será de aplicación, asimismo, el contenido del artículo 12.1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---

A14. El Código de la IFAC reconoce que la amenaza de familiaridad es especialmente relevante en el contexto de la auditoría de estados financieros de entidades cotizadas. En dichas auditorías, el Código de la IFAC requiere la rotación del socio clave de auditoría transcurrido un periodo predeterminado, normalmente no superior a siete años, y proporciona normas y guías relacio-

nadas con esta cuestión. Los requerimientos nacionales pueden establecer periodos de rotación más cortos.

---

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de rotación aplicable se considerarán los definidos por el artículo 19 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Adicionalmente, en cuanto a la consideración y documentación de amenazas y salvaguardas, será de aplicación, asimismo, el contenido del artículo 12.1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---

Consideraciones específicas para organizaciones de auditoría del sector público

A15. Apartado suprimido.

A16. Apartado suprimido.

A17. Apartado suprimido.

### **Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos**

*Competencia, capacidad y recursos (Ref: Apartado 26(a))*

A18. La consideración de que la firma de auditoría tiene la competencia, la capacidad y los recursos para realizar un nuevo encargo de un cliente nuevo o de un cliente existente implica revisar los requerimientos específicos del encargo y los perfiles de los socios y empleados a todos los niveles relevantes, teniendo en cuenta si:

- El personal de la firma de auditoría tiene conocimiento de los correspondientes sectores o materias objeto de análisis;
- El personal de la firma de auditoría tiene experiencia en relación con los requerimientos normativos o de información aplicables, o la capacidad de adquirir la aptitud y conocimiento necesario de manera eficaz;
- La firma de auditoría tiene suficiente personal con la competencia y la capacidad necesarias;
- Existen expertos disponibles, en caso necesario;
- Se dispone de personas que cumplen los criterios y los requisitos de elegibilidad para realizar la revisión de control de calidad del encargo, cuando sea aplicable; y
- La firma de auditoría es capaz de terminar el encargo en la fecha límite en la que se requiere el informe.

*Integridad del cliente (Ref: Apartado 26(c))*

A19. Con respecto a la integridad de un cliente, las cuestiones a considerar incluyen, por ejemplo:

- La identidad y la reputación empresarial de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
- La naturaleza de las actividades del cliente, incluidas sus prácticas empresariales.
- Información acerca de la actitud de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad con respecto a cuestiones tales como una interpretación agresiva de las normas contables y el entorno de control interno.
- Si el cliente muestra una gran preocupación por mantener los honorarios de la firma de auditoría tan bajos como sea posible.
- Indicios de una inadecuada limitación del alcance del trabajo.
- Indicios de que el cliente pueda estar involucrado en blanqueo de capitales u otras actividades delictivas.
- Los motivos para proponer el nombramiento de la firma de auditoría y para no renovar a la firma de auditoría predecesora.
- La identidad de las partes vinculadas con la entidad y su reputación empresarial.

El grado del conocimiento que tenga la firma de auditoría de la integridad de un cliente aumentará, por lo general, en el contexto de una relación continuada con el mismo.

A20. Las fuentes de la información obtenida por la firma de auditoría sobre tales cuestiones pueden incluir las siguientes:

- Comunicaciones, de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, con personas o entidades que presten o hayan prestado servicios profesionales de contabilidad y auditoría al cliente, y discusiones con otros terceros.
- Indagación sobre otro personal de la firma de auditoría o sobre terceros, tales como banqueros, asesores jurídicos y otras empresas similares del mismo sector.
- Búsqueda de antecedentes en bases de datos relevantes.

*Continuidad de la relación con el cliente (Ref: Apartado 27(a))*

A21 La decisión de continuar o no la relación con un cliente incluye la consideración de cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo actual o en encargos anteriores, así como de sus implicaciones sobre la continuidad de la relación. Por ejemplo, el cliente puede haber empezado a ampliar sus actividades empresariales en un área en la que la firma de auditoría no tiene la especialización necesaria.

---

A los efectos de evaluar la continuidad de las relaciones con clientes y en particular en relación con la evaluación de la posibilidad de renunciar a un encargo para el que existe un nombramiento plurianual en vigor, se atenderá al contenido del artículo 3.2.b del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---

*Renuncia (Ref: Apartado 28)*

A22. Las políticas y los procedimientos relativos a la renuncia a un encargo o al encargo y a la relación con el cliente, abordan cuestiones entre las que se encuentran:

- La discusión con el nivel adecuado de la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre las medidas que la firma de auditoría podría adoptar basándose en los hechos y las circunstancias relevantes.
- Si la firma de auditoría determina que es adecuado renunciar, la discusión con el nivel adecuado de la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre la renuncia al encargo o al encargo y a la relación con el cliente, así como sobre los motivos de dicha renuncia.
- La consideración de la posible existencia de requerimientos normativos o profesionales que obliguen a la firma de auditoría a permanecer o a informar al regulador sobre su renuncia al encargo, o sobre su renuncia al encargo y a la relación con el cliente, junto con los motivos de la renuncia.
- La documentación de las cuestiones significativas, de las consultas, de las conclusiones y del fundamento de las mismas.

---

A los efectos de evaluar la continuidad de las relaciones con clientes y en particular en relación con la evaluación de la posibilidad de renunciar a un encargo para el que existe un nombramiento plurianual en vigor, se atenderá al contenido del artículo 3.2.b del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---

*Consideraciones específicas para organizaciones de auditoría del sector público (Ref: Apartados 26-28)*

A23. Apartado suprimido

**Recursos Humanos** (Ref: Apartado 29)

A24. Las cuestiones de personal relacionadas con las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a los recursos humanos incluyen, por ejemplo:

- Selección de personal.
- Evaluación del desempeño.
- Capacidad, incluido el tiempo para realizar el trabajo asignado.
- Competencia.
- Desarrollo de la carrera profesional.
- Promoción.
- Remuneración.
- Estimación de las necesidades de personal.

Unos procesos y procedimientos de selección de personal efectivos permiten a la firma de auditoría seleccionar personas íntegras, que puedan desarrollar la competencia y la capacidad necesarias para realizar el trabajo de la firma de auditoría y que posean las características adecuadas que les permitan desempeñarlo de manera competente.

A25. La competencia se puede desarrollar a través de una variedad de métodos, entre los que se incluyen:

- La formación profesional.
- El desarrollo profesional continuo, incluida la formación práctica.
- La experiencia laboral.
- La tutela por empleados más experimentados, como por ejemplo, otros miembros del equipo del encargo.
- La formación en cuestiones de independencia para el personal obligado a ser independiente.

A26. El mantenimiento de la competencia del personal de la firma de auditoría depende de forma significativa de un nivel adecuado de desarrollo profesional continuo, que permita al personal mantener sus conocimientos y sus capacidades. Unas políticas y procedimientos efectivos enfatizan la necesidad de una formación continuada a todos los niveles del personal de la firma de auditoría, a la vez que proporcionan los recursos y la asistencia necesarios para la formación con el fin de permitir al personal que desarrolle y mantenga la competencia y las capacidades requeridas.

- A27. La firma de auditoría puede recurrir a una persona externa adecuadamente cualificada, por ejemplo, cuando no se dispone internamente de los recursos técnicos y de formación.
- A28. Los procedimientos de evaluación del desempeño, de remuneración y de promoción reconocen y recompensan debidamente el desarrollo y mantenimiento de la competencia y del compromiso con los principios de ética. Las medidas que puede adoptar una firma de auditoría para el desarrollo y el mantenimiento de la competencia y del compromiso con los principios de ética incluyen:
- Dar a conocer al personal las expectativas de la firma de auditoría con respecto al desempeño y a los principios de ética;
  - Proporcionar al personal una evaluación y tutoría del desempeño, del progreso y del desarrollo de la carrera profesional; y
  - Ayudar al personal a comprender que la promoción a puestos de mayor responsabilidad depende, entre otros, de la calidad en el desempeño del trabajo y del cumplimiento de los principios de ética, así como que el incumplimiento de las políticas y procedimientos de la firma de auditoría puede tener como resultado una medida disciplinaria.

*Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión*

- A29. El tamaño y las circunstancias de la firma de auditoría influyen en la estructura de su proceso de evaluación del desempeño. En particular, las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden emplear métodos de evaluación del desempeño de su personal menos formales.

*Asignación de equipos a los encargos*

Socios de los encargos (Ref: Apartado 30)

- A30. Las políticas y los procedimientos pueden contemplar sistemas para el seguimiento de la carga de trabajo y de la disponibilidad de los socios de los encargos, con el fin de permitirles disponer del tiempo suficiente para cumplir adecuadamente sus responsabilidades.

Equipos de los encargos (Ref: Apartado 31)

- A31. La asignación por la firma de auditoría de equipos de los encargos y la determinación del nivel de supervisión que se requiere incluyen, por ejemplo, que se considere:
- El conocimiento y la experiencia práctica en encargos de naturaleza y complejidad similares que el equipo del encargo haya adquirido, mediante una formación y participación adecuadas;

- El conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos normativos aplicables que tenga el equipo del encargo;
- El conocimiento técnico y la especialización del equipo del encargo, incluido el conocimiento de la tecnología de la información relevante;
- El conocimiento que tenga el equipo del encargo de los sectores en los que el cliente opera;
- La capacidad del equipo del encargo para aplicar el juicio profesional; y
- El conocimiento que tenga el equipo del encargo de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

### **Realización de los encargos**

*Consistencia de la calidad en la realización de los encargos* (Ref: Apartado 32(a))

A32. A través de sus políticas y procedimientos la firma de auditoría promueve la consistencia de la calidad en la realización de los encargos. Esto se logra, a menudo, mediante manuales escritos o electrónicos, herramientas informáticas u otras formas de documentación estandarizada y material de guía específico para sectores o materias objeto de análisis.

Las cuestiones tratadas pueden incluir:

- El modo en que se informa a los equipos de los encargos sobre el encargo para que obtengan conocimiento de los objetivos de su trabajo.
- Los procesos para el cumplimiento de las normas sobre encargos que sean aplicables.
- Los procesos de supervisión de encargos, de formación de empleados y de tutorías.
- Los métodos para la revisión del trabajo realizado, de los juicios significativos formulados y del tipo de informe que se emite.
- Una documentación adecuada del trabajo realizado, así como del momento de realización y de la amplitud de la revisión.
- Los procesos para mantener actualizadas todas las políticas y los procedimientos.

A33. Un trabajo en equipo y una formación adecuados facilitan a los miembros del equipo del encargo con menos experiencia la comprensión clara de los objetivos del trabajo que se les ha asignado.

*Supervisión* (Ref: Apartado 32(b))

A34. La supervisión de un encargo comprende lo siguiente:

- El seguimiento del progreso del encargo.



- La consideración de la competencia y de la capacidad individuales de los miembros del equipo del encargo, de la suficiencia del tiempo disponible para ejecutar su trabajo, de su comprensión de las instrucciones, así como de la ejecución del trabajo de acuerdo con el enfoque planificado para el encargo;
- El tratamiento de las cuestiones significativas que surjan durante el encargo, la consideración de su significatividad y la modificación adecuada del enfoque planificado; y
- La identificación de las cuestiones que deben ser objeto de consulta o consideración por miembros del equipo del encargo con mayor experiencia.

*Revisión* (Ref: Apartado 32(c))

A35. Una revisión consiste en considerar si:

- El trabajo se ha realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables;
- Se han planteado las cuestiones significativas para una consideración más detallada;
- Se han realizado las consultas adecuadas y las conclusiones resultantes se han documentado e implementado;
- Es necesario revisar la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo realizado;
- El trabajo realizado soporta las conclusiones alcanzadas y está adecuadamente documentado;
- Se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para soportar el informe; y
- Se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo.

*Consultas* (Ref: Apartado 34)

A36. Las consultas comprenden la discusión, al nivel profesional adecuado, con personas de dentro o fuera de la firma de auditoría que tienen una experiencia y conocimientos especializados.

A37. En las consultas se hace uso de los recursos de investigación adecuados así como de la experiencia y de la especialización técnica colectivas de la firma de auditoría. Las consultas contribuyen a promover la calidad y mejoran la aplicación del juicio profesional. Otorgar un adecuado reconocimiento a las consultas en las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, contribuye a promover una cultura en la que el hecho de consultar se considera

una fortaleza y en la que se fomenta que el personal consulte sobre cuestiones difíciles o controvertidas.

- A38. Se puede lograr un proceso eficaz de consultas sobre cuestiones significativas de carácter técnico, de ética u otras dentro de la firma de auditoría o, en su caso, fuera de la firma de auditoría, cuando las conclusiones resultantes de las consultas se documentan e implementan adecuadamente y las personas consultadas:
- Tienen a su disposición todos los hechos relevantes que les permitirán proporcionar un asesoramiento informado; y
  - Tienen conocimientos, antigüedad y experiencia adecuados.
- A39. La documentación suficientemente completa y detallada de las consultas realizadas a otros profesionales, que impliquen cuestiones difíciles o controvertidas, contribuye al conocimiento de:
- La cuestión que fue objeto de la consulta; y
  - Los resultados de la consulta, incluida cualquier decisión que se haya tomado, su fundamento y el modo en que se implementó.

#### Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

- A40. Una firma de auditoría que necesite realizar consultas al exterior, por ejemplo una firma de auditoría que carezca de los recursos internos adecuados, puede beneficiarse de los servicios de asesoramiento proporcionados por:
- Otras firmas de auditoría;
  - Organismos profesionales y reguladores; u
  - Organizaciones comerciales que proporcionan servicios de control de calidad pertinentes.

Antes de contratar dichos servicios, la consideración de la competencia y de las capacidades del proveedor externo ayuda a la firma de auditoría a determinar si dicho proveedor está adecuadamente cualificado para dicho propósito.

#### *Revisión de control de calidad de los encargos*

Criterios para una revisión de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 35(b))

- A41. Los criterios para la determinación de los encargos distintos a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, que han de ser sometidos a una revisión de control de calidad, pueden incluir, por ejemplo:
- La naturaleza del encargo, incluida la medida en que está relacionado con una cuestión de interés público.

- La identificación de circunstancias o de riesgos inusuales en un encargo o en un tipo de encargos.
- Si la normativa legal o regulatoria requiere que se realice una revisión de control de calidad.

---

A efectos de la aplicación del requerimiento contenido en el párrafo 35 es necesario atender al contenido del punto g) de los criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España.

---

Naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de control de calidad del encargo (Ref: Apartados 36-37)

- A42. El informe del encargo no se fecha antes de la finalización de la revisión de control de calidad del encargo. Sin embargo, la documentación de la revisión de control de calidad del encargo se puede completar después de la fecha del informe.
- A43. La realización oportuna de la revisión de control de calidad en las etapas adecuadas durante el encargo, permite que las cuestiones significativas se resuelvan con prontitud y de un modo satisfactorio para el revisor de control de calidad del encargo en la fecha del informe o con anterioridad a la misma.
- A44. La extensión de la revisión de control de calidad puede depender, entre otros, de la complejidad del encargo, de si se trata de una entidad cotizada y del riesgo de que el informe pueda no ser adecuado a las circunstancias. La realización de una revisión de control de calidad del encargo no reduce las responsabilidades del socio del encargo.

Revisión de control de calidad de un encargo de una entidad cotizada (Ref: Apartado 38)

- A45. Otras cuestiones relevantes para la evaluación de los juicios significativos formuladas por el equipo del encargo que pueden considerarse en la revisión del control de calidad de una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada, incluyen:
- Los riesgos significativos identificados durante el encargo y las respuestas a dichos riesgos.
  - Los juicios formulados, en especial por lo que respecta a la importancia relativa y a los riesgos significativos.
  - La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.

- Las cuestiones que han de comunicarse a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad y, en su caso, a otras partes tales como los organismos reguladores.

Estas otras cuestiones, dependiendo de las circunstancias, también pueden resultar aplicables en el caso de revisiones de control de calidad de encargos de auditoría de estados financieros de otras entidades, así como de revisiones de estados financieros.

---

A efectos de la aplicación del requerimiento contenido en el párrafo 38 es necesario atender al contenido del punto g) de los criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España

---

Consideraciones específicas para las entidades de auditoría del sector público

A46. Apartado suprimido.

*Criterios para la selección de revisores de control de calidad de los encargos*

Especialización técnica, experiencia y autoridad suficientes y adecuadas (Ref: Apartado 39(a))

A47. Lo que se entiende por especialización técnica, experiencia y autoridad suficientes y adecuadas depende de las circunstancias del encargo. Por ejemplo, el revisor de control de calidad del encargo para una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada, probablemente es una persona con la experiencia y autoridad suficientes y adecuadas para actuar como socio del encargo en una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada.

Consultas al revisor de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 39(b))

A48. El socio del encargo puede consultar al revisor de control de calidad del encargo durante el desarrollo del mismo, por ejemplo, con el fin de establecer que un juicio realizado por el socio del encargo será aceptable para el revisor de control de calidad del encargo. La realización de dichas consultas evita que surjan diferencias de opinión en la etapa final del encargo y no compromete, necesariamente, la elegibilidad del revisor de control de calidad del encargo para desempeñar dicha función. Cuando la naturaleza y extensión de las consultas se convierten en significativas, la objetividad del revisor puede verse comprometida salvo que tanto el equipo del encargo como el revisor tomen precauciones para preservar la objetividad del revisor. Cuando no sea posible, puede nombrarse a otra persona de la firma de auditoría o a una persona externa debidamente cualificada para desempeñar la función bien de revisor de control de calidad del encargo, bien de la persona a la que se consulta en relación con el encargo.

Objetividad del revisor de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 40)

A49. Se requiere que la firma de auditoría establezca políticas y procedimientos diseñados para preservar la objetividad del revisor de control de calidad del encargo. En consecuencia, dichas políticas y procedimientos aseguran que el revisor de control de calidad del encargo:

- No es seleccionado, cuando ello sea factible, por el propio socio del encargo;
- No participa de ninguna otra forma en el encargo, durante el periodo sometido a revisión;
- No toma decisiones que corresponden al equipo del encargo; y
- No está sometido a otras consideraciones que pudieran amenazar la objetividad del revisor.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A50. Cabe la posibilidad de que no resulte factible, en el caso de firmas de auditoría que cuentan con un número reducido de socios, que el socio del encargo no participe en la selección del revisor de control de calidad. Cuando un profesional ejerciente individual o una firma de auditoría de pequeña dimensión identifiquen encargos que requieren una revisión de control de calidad, se pueden contratar personas externas debidamente cualificadas. Como alternativa, algunos profesionales ejercientes individuales o las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden considerar adecuado recurrir a otras firmas de auditoría para facilitar las revisiones de control de calidad de los encargos. Cuando la firma de auditoría contrata a personas externas debidamente cualificadas, se aplican los requerimientos de los apartados 39-41 y las guías de los apartados A47-A48.

Consideraciones específicas para las organizaciones de auditoría del sector público

A51. Apartado suprimido.

*Diferencias de opinión* (Ref: Apartado 43)

A52. Los procedimientos eficaces fomentan la identificación de diferencias de opinión en una fase temprana, proporcionan guías claras, en relación con los pasos que deben seguirse a partir de ese momento, y requieren documentación con respecto a la resolución de las diferencias y a la implementación de las conclusiones alcanzadas.

A53. Los procedimientos para resolver dichas diferencias pueden incluir consultas a otro profesional ejerciente u a otra firma de auditoría, o a un organismo profesional o regulador.

*Documentación del encargo*

Finalización de la compilación del archivo final del encargo (Ref: Apartado 45)

- A54. La normativa legal o regulatoria puede prescribir el plazo en el que debe estar terminada la compilación del archivo final del encargo para determinados tipos de encargos. En el caso de que la normativa legal o regulatoria no prescriba dicho plazo, el apartado 45 requiere que la firma de auditoría establezca un plazo que refleje la necesidad de terminar oportunamente la compilación del archivo final del encargo. Tratándose de una auditoría, por ejemplo, el plazo no debería ser superior a 60 días después de la fecha del informe de auditoría.
- A55. Cuando se emiten dos o más informes con respecto a la misma información sobre la materia objeto de análisis de una entidad, las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a los plazos para la terminación de la compilación del archivo final del encargo consideran cada informe como si se tratara de un encargo diferente. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando la firma de auditoría emite un informe de auditoría sobre la información financiera de un componente para la consolidación del grupo y, en una fecha posterior, un informe de auditoría sobre la misma información financiera para una auditoría obligatoria.

Confidencialidad, custodia segura, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación de los encargos (Ref: Apartado 46)

- A56. Los requerimientos de ética aplicables obligan al personal de la firma de auditoría a preservar en todo momento la confidencialidad de la información contenida en la documentación de los encargos, salvo que se haya recibido una autorización específica por parte del cliente para revelar la información, o exista un deber legal o profesional de hacerlo. La normativa legal o regulatoria específica puede imponer obligaciones adicionales al personal de la firma de auditoría de preservar la confidencialidad del cliente, en especial cuando se trata de datos de naturaleza personal.

---

A los efectos de la aplicación de párrafo anterior se atenderá al contenido del artículo 25 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---

- A57. Independientemente de si la documentación del encargo está en papel, formato electrónico o en otro medio, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de los datos subyacentes pueden verse comprometidas si la documentación se puede modificar, añadir o borrar sin el conocimiento de la firma de auditoría, o si se puede extraviar o dañar de manera definitiva. En con-

secuencia, la firma de auditoría, al diseñar e implementar los controles para impedir una modificación no autorizada o la pérdida de la documentación de un encargo, puede incluir aquellos que:

- Permitan la determinación de la fecha en la que se creó, modificó o revisó la documentación del encargo, así como la persona que lo hizo;
- Protejan la integridad de la información en todas las etapas del encargo, en especial cuando la información se comparta dentro del equipo del encargo o se transmita a otras partes a través de internet;
- Impidan los cambios no autorizados en la documentación del encargo; y
- Permitan el acceso a la documentación del encargo por parte del equipo del encargo, así como de otras personas autorizadas cuando resulte necesario para que puedan cumplir adecuadamente sus responsabilidades.

A58. Los controles que la firma de auditoría diseñe e implemente para preservar la confidencialidad, la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos pueden incluir los siguientes:

- La utilización de una clave de acceso por parte de los miembros del equipo del encargo para restringir a los usuarios autorizados el acceso a la documentación electrónica de un encargo.
- Rutinas adecuadas de realización de copias de seguridad de la documentación electrónica del encargo en las etapas que resulten apropiadas durante el encargo.
- Procedimientos para distribuir adecuadamente la documentación del encargo a los miembros del equipo al inicio del encargo, para procesarla durante el encargo y para recopilarla al final del encargo.
- Procedimientos para restringir el acceso a la documentación del encargo en formato impreso, así como para permitir su adecuada distribución y la confidencialidad del archivo de la misma.

A59. Por razones prácticas, la documentación original en formato papel puede ser escaneada electrónicamente para su inclusión en los archivos del encargo. En tal caso, los procedimientos de la firma de auditoría diseñados para preservar la confidencialidad, la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación pueden incluir requerir al equipo del encargo que:

- Genere copias escaneadas que reflejen el contenido íntegro de la documentación original en papel, incluidas las firmas autógrafas, las referencias cruzadas y las anotaciones;
- Integre las copias escaneadas en los archivos del encargo, incluidas la referenciación y la firma de las copias escaneadas, según corresponda; y
- Permita que las copias escaneadas sean recuperadas y se puedan imprimir, cuando sea necesario.

Pueden existir razones normativas u otros motivos para que la firma de auditoría conserve en papel la documentación original que haya sido escaneada.

Conservación de la documentación del encargo (Ref: Apartado 47)

A60. Las necesidades de conservación de la documentación de los encargos por parte de la firma de auditoría y el plazo de la misma, variarán según la naturaleza del encargo y las circunstancias de la firma de auditoría, por ejemplo, cuando la documentación del encargo sea necesaria para proporcionar un registro de las cuestiones de significatividad permanente para los encargos futuros. El periodo de conservación también puede depender de otros factores, como por ejemplo, si la normativa legal o regulatoria local prescribe periodos de conservación específicos para determinados tipos de encargos, o si, en ausencia de requerimientos normativos específicos, existen periodos de conservación generalmente aceptados.

---

A los efectos de la aplicación del párrafo anterior se atenderá al contenido del artículo 2 y 25 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---

A61. En el caso específico de los encargos de auditoría, por lo general el periodo de conservación no debería ser inferior a cinco años desde la fecha del informe de auditoría o, en caso de que tenga una fecha posterior, desde la fecha del informe de auditoría del grupo.

---

A los efectos de la aplicación del párrafo anterior se atenderá al contenido del artículo 24 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

---

A62. Entre los procedimientos adoptados por una firma de auditoría para la conservación de la documentación de los encargos, se incluyen los que permiten cumplir los requerimientos del apartado 47 durante el periodo de conservación, por ejemplo, para:

- Permitir la recuperación y el acceso a la documentación de los encargos durante el periodo de conservación, en especial en el caso de la documentación electrónica, ya que la tecnología utilizada puede cambiar con el paso del tiempo.



- Proporcionar, en su caso, un registro de los cambios efectuados en la documentación de los encargos después de que hayan sido terminados los archivos de los mismos; y
- Permitir el acceso y la revisión, por parte de terceros externos autorizados, de la documentación de los encargos específicos con fines de control de calidad o con otros propósitos.

Propiedad de la documentación de los encargos

A63. Salvo disposición normativa legal o regulatoria en contrario, la documentación de los encargos es propiedad de la firma de auditoría. La firma de auditoría puede, de manera discrecional, poner a disposición de los clientes partes de la documentación de un encargo, o resúmenes de la misma, siempre que dicha revelación no menoscabe la validez del trabajo realizado o la independencia de la firma de auditoría o de su personal.

## **Seguimiento**

Seguimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 48)

- A64. El propósito de la realización de un seguimiento del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad consiste en proporcionar una evaluación:
- Del cumplimiento de las normas profesionales y de los requerimientos normativos aplicables.
  - De que el sistema de control de calidad ha sido adecuadamente diseñado e implementado eficazmente; y
  - De que se han aplicado adecuadamente las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, de tal forma que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos sean adecuados a las circunstancias.
- A65. La consideración y la evaluación continuados del sistema de control de calidad incluye cuestiones como las siguientes:
- Análisis de:
    - Los nuevos desarrollos de las normas profesionales y de los requerimientos normativos aplicables, así como, en su caso, del modo en el que se reflejan en las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría.
    - La confirmación escrita del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos sobre la independencia;
    - La formación profesional continua, incluida la formación práctica; y

- Las decisiones relacionadas con la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos.
  - Determinación de las medidas correctoras que se han de tomar y de mejoras al sistema que se han de realizar, incluida la retroalimentación de las políticas y de los procedimientos de la firma de auditoría en relación con la formación teórica y práctica.
  - Comunicación, al personal de la firma de auditoría competente, de las debilidades identificadas en el sistema, en el grado de conocimiento del sistema o en el cumplimiento del mismo.
  - Seguimiento por parte del personal de la firma de auditoría competente, con el fin de que se realicen con prontitud las modificaciones necesarias de las políticas y de los procedimientos de control de calidad.
- A66. Las políticas y los procedimientos relativos a los ciclos de inspección pueden, por ejemplo, establecer un ciclo que cubra tres años. El modo en que se organiza el ciclo de inspección, incluido el momento de realización de la selección de los encargos individuales, depende de muchos factores, tales como:
- La dimensión de la firma de auditoría;
  - El número y la localización geográfica de las oficinas.
  - Los resultados de anteriores procedimientos de seguimiento.
  - El nivel de autoridad tanto del personal como de las oficinas (por ejemplo, si las oficinas están autorizadas para realizar sus propias inspecciones o si sólo puede hacerlo la oficina principal).
  - La naturaleza y la complejidad de las actividades y de la organización de la firma de auditoría.
  - Los riesgos asociados de los clientes de la firma de auditoría y de encargos concretos.
- A67. El proceso de inspección incluye la selección de los encargos individuales, algunos de los cuales pueden ser seleccionados sin notificación previa al equipo del encargo. Para determinar la extensión de las inspecciones, la firma de auditoría puede tener en cuenta el alcance o las conclusiones de un programa de inspección externa independiente. Sin embargo, un programa de inspección externa independiente no sustituye al programa interno de seguimiento propio de la firma de auditoría.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

- A68. En el caso de firmas de auditoría de pequeña dimensión, los procedimientos de seguimiento pueden tener que ser realizados por las personas responsa-

bles del diseño e implementación de las políticas y procedimientos de control interno de la firma de auditoría, o que participen en la revisión de control de calidad de los encargos. Una firma de auditoría que cuente con un número de personas limitado puede elegir recurrir a una persona externa debidamente cualificada, o a otra firma de auditoría, para llevar a cabo las inspecciones de los encargos y otros procedimientos de seguimiento. Como alternativa, la firma de auditoría puede llegar a acuerdos para compartir recursos con otras organizaciones adecuadas para facilitar las actividades de seguimiento.

*Comunicación de las deficiencias* (Ref: Apartado 50)

A69. No es necesario que, al informar sobre deficiencias identificadas a personas distintas de los correspondientes socios de los encargos, se incluya una identificación de los encargos específicos de los que se trata, aunque, en algunos casos, dicha identificación puede resultar necesaria para el correcto cumplimiento de las responsabilidades de las personas que no sean los socios de los encargos.

*Quejas y denuncias*

Fuentes de las quejas y denuncias (Ref: Apartado 55)

A70. Las quejas y denuncias (excluidas las que son claramente insustanciales) pueden provenir de dentro o de fuera de la firma de auditoría. Pueden ser realizadas por personal de la firma de auditoría, por clientes o por otros terceros. Pueden ser recibidas por miembros de los equipos de los encargos o por otro personal de la firma de auditoría.

Políticas y procedimientos de investigación (Ref: Apartado 56)

A71. Las políticas y procedimientos establecidos en relación con la investigación de las quejas y denuncias pueden incluir, por ejemplo, que el socio que supervisa la investigación:

- Tenga experiencia suficiente y adecuada;
- Tenga autoridad dentro de la firma de auditoría; y
- No participe de ningún otro modo en el encargo.

Si es necesario, el socio que supervisa la investigación puede involucrar a los asesores jurídicos.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A72. Puede que no sea factible, en el caso de firmas de auditoría que cuenten con un número reducido de socios, que el socio que supervisa la investigación no participe en el encargo. Las firmas de auditoría de pequeña dimensión y

los profesionales ejercientes individuales pueden recurrir a los servicios de una persona externa debidamente cualificada, o a otra firma de auditoría, para que realice la investigación de las quejas y denuncias.

Documentación del sistema de control de calidad (Ref: Apartado 57)

A73. La forma y el contenido de la documentación que evidencia el funcionamiento de cada uno de los elementos del sistema de control de calidad es una cuestión de juicio y depende de un cierto número de factores, entre los que se incluyen los siguientes:

- La dimensión de la firma de auditoría y el número de oficinas.
- La naturaleza y la complejidad de las actividades y de la organización de la firma de auditoría.

Por ejemplo, las firmas de auditoría de gran dimensión pueden utilizar bases de datos electrónicas para documentar cuestiones como las confirmaciones de independencia, las evaluaciones del desempeño y los resultados de las inspecciones de seguimiento.

A74. Una documentación adecuada relativa al seguimiento incluye, por ejemplo:

- Procedimientos de seguimiento, incluido el procedimiento para la selección de encargos terminados que han de ser inspeccionados.
- Un registro de la evaluación:
  - De la adopción de las normas profesionales y de los requerimientos normativos aplicables;
  - De que el sistema de control de calidad ha sido adecuadamente diseñado e implementado eficazmente; y
  - De que se han aplicado adecuadamente las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, de tal modo que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos sean adecuados en las circunstancias.
- La identificación de las deficiencias detectadas, una evaluación de su efecto y del fundamento para la determinación, en su caso, de las medidas adicionales que son necesarias.

*Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión*

A75. Las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden utilizar métodos más informales para la documentación de sus sistemas de control de calidad, tales como notas manuscritas, listados de comprobaciones y formularios.

## **Resolución de 19 de julio de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría**

Por Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas fue publicado el texto de la Norma de Control de Calidad Interno, disponiéndose que, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría debían tener implementado sistemas de control de calidad internos en cumplimiento de lo dispuesto en dicha Norma antes del 1 de enero de 2013.

La norma hoy vigente es una traducción de la ISQC 1, Norma de Control de Calidad 1, «Control de calidad de las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados», en la que se han suprimido las referencias a las organizaciones de auditoría del sector público, así como a otros servicios distintos de la auditoría de cuentas, en la medida en que dichas organizaciones y servicios no están dentro del ámbito de aplicación del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio. Asimismo, se ha suprimido la fecha de entrada en vigor de la norma, que se sustituye por la establecida en la mencionada resolución. Para su aplicación a nuestro ordenamiento jurídico se incluyen los criterios de interpretación.

Posteriormente, se ha dictado la Resolución de 31 de enero de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se someten a información pública las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España. Con ello se da un paso más en la idea de converger hacia la práctica existente en la mayoría de los Estados miembros que ya las tienen adaptadas, al mismo tiempo que se procede a la adaptación del compendio que forman dichas normas de modo que pasen a formar parte de nuestro cuerpo de normas técnicas de auditoría, en cuanto normas de auditoría que integran la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Como se indica en dicha Resolución, la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría viene a integrar un nuevo bloque normativo, que converge hacia la práctica internacional, y en el que se incluye la hoy vigente Norma de Control de Calidad Interno.

Al objeto de que dicho bloque sea consistente y guarde coherencia, se hace preciso modificar la citada Norma de Control de Calidad Interno, así como algunos de los criterios de interpretación, por razones de adaptación al nuevo marco normativo vigente y de mejora técnica aconsejadas por la experiencia en su aplicación práctica. Por tanto, la modificación de la norma que ahora se somete a información pública tiene un carácter de continuidad respecto de la norma ahora vigente, no incorporándose modificaciones sustanciales.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y el Consejo General de Economistas presentaron ante este Instituto una modificación de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Por todo lo anterior, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, dispone lo siguiente:

**Primero.** *Publicación.*

Se somete a información pública la modificación de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría ordenando, asimismo, su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto, así como la inserción del texto de la presente Resolución mediante la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

**Segundo.** *Periodo de información pública.*

Durante el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la publicación de esta Resolución en el Boletín Oficial del Estado se podrán formular por escrito, ante este Instituto o ante cualquiera de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las alegaciones que se consideren oportunas, estando expuesto, a dichos efectos, el contenido de la referida modificación de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, publicada por la Resolución de 26 de octubre de 2011, en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas —calle Huertas, 26 de Madrid; [www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es)— y en la sede de las citadas Corporaciones.

Una vez transcurrido el plazo anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a la publicación en su Boletín Oficial de la citada modificación, conforme a lo establecido en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, a efectos de su entrada en vigor.

**Tercero.** *Fecha de entrada en vigor.*

La modificación de la Norma de Control de Calidad Interno será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, quienes deberán haber implementado en sus sistemas de control de calidad internos lo establecido en esta Resolución antes del 1 de enero de 2015.

**Cuarto.** *Modificaciones de la Norma de Control de Calidad Interno.*

1. El contenido del apartado de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores y sociedades de auditoría «Criterios de interpretación de la Norma Internacional de control de calidad 1 para su aplicación en España», es sustituido por la redacción siguiente:

**Criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España**

Los criterios incorporados a continuación constituyen principios y normas, a que se refiere el artículo 20 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, que deben observar los auditores en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

La Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que se publica debe aplicarse e interpretarse conjuntamente con los criterios que seguidamente se exponen:

- a) El ámbito de aplicación de la norma ha de entenderse referido, exclusivamente, al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas por auditores y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en los términos establecidos en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, y en su normativa de desarrollo.
- b) Las referencias a las Normas Internacionales de Auditoría y a otras normas y pronunciamientos internacionales emitidos por la IFAC, sólo resultarán de aplicación en España en la medida en que se acuerde su incorporación a nuestra normativa interna de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.
- c) Las referencias a las Normas Internacionales de Auditoría deben entenderse realizadas a las NIA adaptadas para su aplicación en España.
- d) Las menciones a las fuentes normativas deben entenderse referidas a las fuentes del derecho español, en particular a las establecidas en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, su Reglamento de desarrollo y demás normativa de auditoría en vigor.

- e) La terminología, las definiciones y las obligaciones incluidas en esta norma se interpretarán conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación y, en particular, en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en su normativa de desarrollo. A tal efecto, se han insertado en los apartados o párrafos correspondientes, referencias a la legislación española básica, sin que éstas tengan carácter exhaustivo.

Asimismo, cuando se ha considerado procedente, se han insertado notas aclaratorias que deben observarse para su adecuada aplicación, a los efectos de facilitar su adecuada comprensión o evitar las dudas que pudieran existir en su interpretación y aplicación.

En las citadas notas aclaratorias se han utilizado las abreviaturas TRLAC y RAC para referirse, respectivamente, al texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y a su Reglamento de desarrollo.

Por otra parte, en los casos en que se ha considerado necesario, se han suprimido aquellos apartados, párrafos o frases contrarios a la normativa de auditoría aplicable en España.

- f) Se suprime la referencia a la fecha de su entrada en vigor, ya que la entrada en vigor de esta Norma figura en el artículo tercero de la presente Resolución y en el artículo segundo de la Resolución de 26 de octubre de 2011.
- g) Las actuaciones y los procedimientos establecidos para quienes auditen entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales serán igualmente de aplicación para quienes auditen las entidades de interés público a que se refiere el artículo 2.5 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

No obstante, en relación con los encargos de auditoría de cuentas de las entidades de interés público a las que se refieren la letra b) del artículo 2.5 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, definidas en las letras b) a f) del artículo 15 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, incluidos los grupos en los que se integren dichas entidades, podrá no cumplirse el requerimiento del apartado 35 (a) de esta Norma, siempre que se documenten expresamente los criterios de evaluación utilizados, que justifiquen la no realización de una revisión de control de calidad de dichos encargos en los términos establecidos en dicho apartado 35.

- h) Las referencias a las normas profesionales se entenderán realizadas a las establecidas en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y su normativa de desarrollo.
- i) Las referencias realizadas a los requerimientos de ética y al Código de ética de la IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants), de la



IFAC, se entenderán realizadas a las normas de ética a que se refiere el artículo 6.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.

- j) Las referencias realizadas a los requerimientos de independencia se entenderán realizados a las normas a que se refiere la Sección 1.<sup>a</sup> del Capítulo III del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.
- k) Se suprimen los apartados y párrafos en los que se hace referencia a la actividad de auditoría en el ámbito del sector público, por estar fuera del alcance del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.
- l) Las referencias que en esta Norma figuran sobre el Glosario de términos de la IAASB, deben entenderse referidas al glosario de términos de la IAASB adaptado para su aplicación en España, que figura publicado en la Resolución de 31 de enero de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se someten a información pública las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España.

2. En el apartado 12.d), «Revisión de control de calidad del encargo», que presenta la siguiente redacción:

«12.d) Revisión de control de calidad del encargo-Proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. El proceso de revisión de control de calidad del encargo es aplicable a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, a aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo.»

se incluye una nota aclaratoria en recuadro con el siguiente texto:

A efectos de la adecuada interpretación y aplicación de este procedimiento debe tenerse en cuenta lo establecido en la letra g) del apartado de «Criterios de interpretación de la Norma de Control de Calidad Interno».

3. En el apartado 12, «red», se incluye la letra l) con la siguiente definición y nota aclaratoria, en recuadro:

- l) Red: Una estructura más amplia:
  - i) que tiene por objetivo la cooperación, y
  - ii) que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia de negocios común, el uso de

un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

A los efectos de la aplicación práctica de la definición de red del auditor en España, deberá tenerse en cuenta el contenido del artículo 18.1, párrafos 2 y 3, del TRLAC y su normativa de desarrollo.

En el apartado 21, cuya redacción actual es:

«21. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal, y, en su caso, otras personas sujetas a requerimientos de independencia (incluido el personal de las firmas de la red) mantienen la independencia cuando lo exigen los requerimientos de ética aplicables. Dichas políticas y procedimientos permitirán a la firma de auditoría: (Ref: Apartado A10).

(a) Comunicar al personal sus requerimientos de independencia y, en su caso, a otras personas sujetas a los mismos; e

(b) Identificar y evaluar las circunstancias y relaciones que originan amenazas a la independencia, y adoptar las medidas adecuadas con el fin de eliminar dichas amenazas o de reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas o, si se considera apropiado, renunciar al encargo si la normativa legal o regulatoria aplicable lo permite.»

se modifica la redacción de la nota aclaratoria al párrafo b), en recuadro, que pasa a tener el siguiente contenido:

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo b) anterior, en relación con las obligaciones de documentación relativas a las amenazas y salvaguardas se considerará el contenido establecido en el artículo 12.1 del TRLAC y en su normativa de desarrollo.

Asimismo, en la evaluación de la posibilidad de renunciar al encargo o de no emisión del informe de auditoría se atenderá al contenido del artículo 3.2 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

4. En el apartado 25, se suprime la nota aclaratoria, en recuadro, en su totalidad.

5. En el apartado A1 del material de aplicación y otro material explicativo, se suprime la nota aclaratoria, en recuadro, en su totalidad.

6. En el apartado A12, cuya redacción actual es:

«A12. El Código de la IFAC trata la amenaza de familiaridad que se puede originar por la asignación del mismo personal, de categoría superior, a un encargo durante un periodo de tiempo prolongado, así como las salvaguardas que pueden resultar adecuadas para hacer frente a dicha amenaza.»

se modifica la redacción de la nota aclaratoria, en recuadro, que pasa a tener el siguiente contenido:

En relación con la documentación de amenazas y salvaguardas, será de aplicación el contenido del artículo 12.1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

7. El apartado A45, se modifica pasando a tener la siguiente redacción:

«Otras cuestiones relevantes para la evaluación de los juicios significativos formuladas por el equipo del encargo que pueden considerarse en la revisión del control de calidad de una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada, incluyen:

- Los riesgos significativos identificados durante el encargo y las respuestas a dichos riesgos.
- Los juicios formulados, en especial por lo que respecta a la importancia relativa y a los riesgos significativos.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.
- Las cuestiones que han de comunicarse a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad y, en su caso, a otras partes tales como los organismos reguladores.

Estas otras cuestiones, dependiendo de las circunstancias, también pueden resultar aplicables en el caso de revisiones de control de calidad de encargos de auditoría de estados financieros de otras entidades.»

8. El apartado A63, se modifica pasando a tener la siguiente redacción:

«Salvo disposición normativa legal o regulatoria en contrario, la documentación de los encargos es propiedad de la firma de auditoría. La firma de auditoría puede, de manera discrecional, poner a disposición de los clientes partes de la documentación de un encargo, o resúmenes de la misma, siempre que dicha revelación no menoscabe la independencia de la firma de auditoría o de su personal.»

**Madrid, 19 de julio de 2013**  
**La Presidenta del Instituto de Contabilidad**  
**y Auditoría de Cuentas**  
**Ana María Martínez-Pina García.**



## **Norma Técnica de Auditoría sobre la Aplicación del Principio de Empresa en Funcionamiento**

### **Norma Técnica Provisional**

- 27 Julio 1992: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 10)
- 17 Octubre 1992: Anuncio en el B.O.E. Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 31 Mayo 1993: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 13)
- 12 Julio 1993: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.

### **Corrección de errores de la Resolución de 31 de Mayo de 1993**

- (BOICAC nº 14)

### **Modificación de la resolución del 31 de mayo de 1993**

- 30 julio 2013: Anuncio en el BOE de la Resolución de 19 de julio de 2013, del ICAC, por la que se publica la modificación de la NTA sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento



**Resolución de 31 de mayo de 1993,  
del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas  
por la que se publica la Norma de Auditoría sobre la aplicación  
del principio de empresa en funcionamiento**

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 27 de julio de 1992 (BOE de 17 de octubre) se procedió a efectuar el anuncio de la Norma de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas.

Una vez transcurrido dicho plazo, el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Titulados Mercantiles y Empresariales de España han remitido la mencionada norma para su publicación definitiva.

En consecuencia, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dispone:

**Primero:** La publicación de la Norma de Auditoría sobre la aplicación del Principio de empresa en funcionamiento que se incorpora como anexo a la presente resolución.

**Segundo:** La mencionada Norma es de obligado cumplimiento, por todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos objeto de la norma que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

**Madrid, 31 de mayo de 1993**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**Ricardo Bolufer Nieto**

## 1. Consideraciones generales

- 1.1** Las normas técnicas de carácter general establecen en el apartado 1.5.3. lo siguiente:

“El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales.

Las funciones del auditor de cuentas tampoco incluyen la predicción de sucesos futuros, por lo tanto, la emisión de un informe sin salvedades sobre las cuentas anuales no constituye una garantía o seguridad de que la entidad tenga capacidad para continuar su actividad durante un período determinado después de la fecha de dicho informe. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad de la entidad y, si una vez analizados todos los factores subsisten dudas importantes, mencionar tal incertidumbre en su informe de acuerdo con lo previsto en el párrafo 3.7.9.”

- 1.2** El Plan General de Contabilidad establece como uno de los principios contables básicos el principio de empresa en funcionamiento, por el que se considera “que la gestión de la empresa tiene prácticamente una duración ilimitada”. Por el contrario, dicho principio no es aplicable a entidades en liquidación o cuya disolución ha sido ya decidida o sin duda se producirá en breve plazo, ya que en estas entidades no existe capacidad para continuar una actividad que les permita realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de sus operaciones.
- 1.3** Esta norma establece los procedimientos de verificación y evaluación que el auditor deberá aplicar en el caso intermedio de que no encontrándose la entidad en un proceso de liquidación o disolución, existan no obstante dudas sobre su capacidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- 1.4** Corresponde a la Dirección y Administradores, evaluar la capacidad de gestión continuada de la entidad que administran en el momento de formular cuentas anuales u otros estados financieros, para determinar si debe aplicarse el mencionado principio.
- 1.5** La opinión técnica del auditor de cuentas tiene como objetivo otorgar un mayor grado de fiabilidad a las cuentas anuales, no constituyendo de ninguna forma una garantía sobre la viabilidad futura de una entidad. No obstante, el



auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar sobre la continuidad de la actividad normal de la entidad a lo largo del próximo ejercicio económico, para decidir si las mismas han de influir su opinión.

## **2. Posibles factores causantes de la duda**

- 2.1** Es responsabilidad del auditor de cuentas considerar durante el desarrollo de su trabajo si la aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento es procedente. En el Anexo I se enumeran algunas circunstancias que entre otras, de existir, podrían constituir factores que impliquen al auditor dudas sobre la capacidad de la entidad de seguir como empresa en funcionamiento.
- 2.2** El auditor de cuentas ha de evaluar las circunstancias descritas, entre otras, en el Anexo I que pudieran haber sido detectadas durante su trabajo para determinar si son indicativas de un deterioro rápido o gradual, si son temporales o recurrentes, y si pueden identificarse con ciertos activos en particular o son generales del negocio.

## **3. Factores mitigantes de la duda**

- 3.1** Identificada una situación del tipo descrito en el Anexo I, el auditor de cuentas debe evaluar y tomar en cuenta aquellos otros factores que tienden a reducir o eliminar sus posibles consecuencias. En el Anexo II se exponen algunos ejemplos de posibles factores mitigantes de la duda.

## **4. Evaluación de los factores**

- 4.1** En la evaluación de los factores causantes y mitigantes de la duda sobre la continuidad de la actividad de una entidad, el auditor ha de utilizar su conocimiento de los negocios de su cliente y del sector en que opera, considerando la situación económica internacional, nacional y local.

Debe comentar dichos factores exhaustivamente con la Dirección o Administradores de la entidad y ha de estudiar las posibles implicaciones legales y los efectos directos e indirectos.

- 4.2** El auditor debe analizar especialmente los planes de la Dirección que puedan tener un efecto significativo sobre la solvencia y continuidad de la entidad durante el ejercicio siguiente al que está auditando. A este respecto, deberá discutir con la Dirección los presupuestos, proyecciones y datos sobre capital circulante que sean preparados, y analizar las bases de las hipótesis hechas por dicha Dirección para preparar tales proyecciones, especialmente si son inciertas o muy sensibles a cambios y si se desvían de las tendencias históri-

cas en la entidad. Si el auditor detecta factores significativos cuyos efectos no han sido reflejados en las proyecciones, habrá también de tenerlos en cuenta.

## 5. Efectos en el informe de auditoría

**5.1** Después de realizar sus evaluaciones de todos los factores que deberá documentar en sus papeles de trabajo, el auditor expresará una de las siguientes opiniones:

- a) favorable
- b) con salvedades
- c) opinión denegada

### 5.2 Opinión favorable (sin dudas importantes)

El auditor podrá expresar una opinión favorable cuando no existan dudas importantes sobre la continuidad de la actividad de la entidad, y si en consonancia con la inexistencia de dicha duda, la realización y clasificación de los activos y los importes y clasificación de los pasivos no estuvieran afectados.

### 5.3 Salvedad por falta de información

No obstante lo anterior, si del análisis de las cuentas anuales pudieran desprenderse dudas sobre la continuidad de la entidad, el auditor debe exigir que se desglose adecuadamente los factores que originan dicha duda y aquéllos que la mitigan.

Si dicha información no se incluye en la memoria, el auditor tendrá que expresar en el informe una salvedad por falta de información necesaria para una adecuada interpretación y comprensión de las cuentas anuales.

Los párrafos de salvedad y de opinión podrán redactarse en los términos siguientes:

“La Memoria no contiene indicación sobre (detallar las circunstancias que originan dudas sobre la continuidad de la actividad) que constituyen posibles factores causantes de duda sobre la continuidad de las actividades de la empresa, ni tampoco de las posibles circunstancias que pudieran contribuir a reducir o eliminar dicha duda. (Detallar las circunstancias que constituyen factores mitigantes de la duda).

En nuestra opinión, excepto por la falta de información a que se hace referencia en el párrafo ....., las cuentas anuales del ejercicio .....

## 5.4 Opinión con salvedades (con dudas importantes)

### 5.4.1 Facilitando información

Cuando, pese a facilitarse información en la Memoria sobre los factores causantes y mitigantes, el auditor siga teniendo dudas importantes sobre la continuidad de la actividad de la entidad, deberá incluir en su informe un párrafo de salvedad, pudiendo redactar el párrafo de salvedad y la opinión como sigue:

“Las condiciones que se mencionan en la Nota X de la Memoria son indicativas de una incertidumbre sobre la capacidad de la Entidad para continuar su actividad de forma que pueda realizar sus activos y liquidar sus pasivos por los importes y según la clasificación con que figuran en las cuentas anuales adjuntas, que han sido preparadas asumiendo que tal actividad continuará.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudieran haberse considerado necesarios si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en el párrafo anterior, las cuentas adjuntas anuales expresan .....

### 5.4.2 No facilitando información

Cuando, además de no facilitarse información en la Memoria sobre los factores causantes y mitigantes, el auditor tenga dudas importantes sobre la continuidad de la actividad de la Entidad, deberá incluir en su informe un párrafo de salvedad, pudiendo redactar el párrafo de salvedad y la opinión como sigue:

“La Memoria no contiene indicación sobre (detallar las circunstancias que originan dudas sobre la continuidad de la actividad) que constituyen factores causantes de duda sobre la continuidad de las actividades de la Empresa, ni tampoco de las posibles circunstancias que pudieran contribuir a reducir dicha duda (detallar las circunstancias que constituyen factores mitigantes de la duda). Las condiciones que se mencionan anteriormente son indicativas de una incertidumbre sobre la capacidad de la Entidad para continuar su actividad de forma que pueda realizar sus activos y liquidar sus pasivos por los importes y según la clasificación con que figuran en las cuentas anuales adjuntas, que han sido preparadas asumiendo que tal actividad continuará.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudieran haberse considerado necesarios si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en el párrafo anterior, las cuentas adjuntas

anuales expresan ..... y, excepto por la falta de información a que se hace referencia en el párrafo anterior, contienen la información necesaria y suficiente .....

### 5.5 Denegación de opinión (opinión denegada)

Como norma general, siempre se denegará opinión cuando con posterioridad a la formulación de las cuentas anuales y antes de la fecha de emisión del Informe de auditoría, el Auditor tenga conocimiento de que se haya tomado por los que tengan la competencia atribuida para hacerlo, la decisión formal de la liquidación de la Sociedad, y el potencial efecto sobre el patrimonio pudiera resultar muy significativo.

En este caso, el auditor deberá incluir en su informe un párrafo de salvedad donde se describan los factores que han originado la liquidación de la Sociedad. A título de ejemplo, esta redacción podría ser la siguiente:

“Según se mencionan en la Nota X de la Memoria los accionistas reunidos en Junta General Extraordinaria el X de XX de 19XX, resolvieron liquidar la Sociedad. Las cuentas anuales adjuntas formuladas por los Administradores con anterioridad a dicha Junta se han basado en el principio de empresa en funcionamiento que contempla la realización de los activos y la liquidación de los pasivos en el curso normal del negocio, base inapropiada para una Sociedad en liquidación.”

Pudiendo redactar el párrafo de opinión denegada como sigue:

“Debido a la decisión formal adoptada sobre la continuidad de la actividad de Sociedad XYZ, S.A. descrita en el párrafo anterior, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas.”

## 6. Responsabilidad del Auditor

**6.1** Las funciones del auditor no incluyen la predicción de sucesos futuros. Por lo tanto, su emisión de una opinión favorable sobre las cuentas anuales no constituye una garantía o seguridad de que la entidad tenga capacidad para continuar su actividad durante un período determinado después de la fecha de dicha opinión, pero sí garantiza, bajo su responsabilidad, que ha llevado a cabo las evaluaciones mencionadas en el párrafo 4 anterior que le han conducido a alcanzar una convicción de que la entidad podrá continuar su actividad durante el siguiente ejercicio económico o, en el caso de que mantenga, en base a la evidencia obtenida, dudas importantes sobre dicha continuidad en el ciclo o ejercicio posterior, que la entidad ha reflejado en la Memoria la información adecuada sobre tales factores, y, si procede, incluir una salvedad o denegar la opinión.

## **ANEXO I**

### **Circunstancias que pudieran, entre otras, constituir posibles factores causantes de la duda**

- Sociedades que se encuentran incluidas en las situaciones contempladas en los artículos 163 y 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- Sociedades que se encuentren en estado de suspensión de pagos.
- Resultados económicos negativos y/o cash-flow negativo de forma continuada y de cuantía significativa.
- Fondo de maniobra negativo persistente y de cuantía significativa.
- Pérdida de concesiones, licencias o patentes muy importantes.
- Reducción de pedidos de clientes o pérdida de alguno/s muy importante/s.
- Grandes inversiones en productos cuyo éxito comercial parece improbable.
- Existencia de contratos a largo plazo no rentables.
- Contingencias por importe muy significativo.

## **ANEXO II**

### **Factores que tienden a reducir o eliminar la duda sobre la capacidad de la entidad de seguir como empresa en funcionamiento**

- Apoyo financiero de los accionistas.
- La existencia de un compromiso de apoyo financiero por parte de la matriz.
- Capacidad de incrementar los fondos propios mediante la emisión de nuevas acciones o la aportación de fondos por parte de los accionistas o socios.
- Probabilidad de obtención de subvenciones y otras ayudas públicas o privadas.
- Posibilidad de obtener o incrementar dividendos u otros ingresos de empresas del grupo o asociadas.
- Disponibilidad de líneas de crédito y financiación adicional por existir aún suficiente garantía real, no existiendo restricciones en las pólizas existentes que la impedirían.
- Capacidad de renovación o retraso de los vencimientos de los préstamos existentes.
- Posibilidad de acuerdo de reestructuración de las deudas.
- Posibilidad de venta de activos no críticos para la actividad operativa normal de la entidad, existiendo un mercado para su venta y no habiendo impedimentos para la misma.
- Posibilidad de cancelación de operaciones que produzcan cash-flow negativo. Capacidad de absorber su amortización en un razonable período de tiempo.
- Razonables posibilidades de sustituir los pedidos o los clientes perdidos.
- Posibilidad de sustitución de proveedores importantes perdidos o que no concedan el crédito normal.
- Posibilidad de reducir gastos, sin disminuir su capacidad operativa.
- Capacidad para operar a niveles reducidos de actividad o para canalizar los recursos a otras actividades.

## **Resolución de 19 de julio de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento**

La Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, para su adaptación a la normativa comunitaria, incorporó lo previsto en la Directiva 2006/43/CE a nuestra normativa en auditoría de cuentas. En particular, en relación con el informe de auditoría de cuentas anuales, el artículo 3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio, recoge una nueva configuración del contenido mínimo del informe de auditoría, que se pueda ajustar y adaptar al modelo de informe de auditoría que se contenga en la norma común que a tal efecto pueda adoptar la Unión Europea, de acuerdo con la citada Directiva, al objeto de favorecer la comparabilidad en el entorno económico financiero internacional.

En este contexto de convergencia hacia las normas internacionales de auditoría, y hasta tanto no se adopte por la Unión Europea, al amparo de lo previsto en la Directiva 2006/43/CE, una norma sobre el modelo de informe de auditoría de cuentas anuales, ha sido necesario elaborar una modificación de la norma técnica de auditoría sobre informes, que se adapte a lo establecido en la nueva regulación sobre el contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales previsto en la nueva redacción dada por el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, debiendo tener en cuenta lo que se prevé, sobre esta materia, en las normas internacionales de auditoría emitidas por la IFAC (International Federation of Accountants), en adelante NIA.

A tal efecto, por Resolución de 21 de diciembre de 2010, se publicó la modificación de la sección 3.<sup>a</sup> de las Normas Técnicas de Auditoría, en relación con las Normas Técnicas sobre Informes. Entre otros cambios introducidos, se modificaron dichas Normas Técnicas al objeto de suprimir la mención a las incertidumbres anteriormente existente que afectaba a la opinión en todos los casos, y establecer la obligatoriedad de hacer mención en un párrafo de énfasis, sin que la opinión se vea afectada, por la existencia de incertidumbres sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, siempre que dichas circunstancias se informen adecuadamente en las cuentas anuales conforme a lo exigido en el marco normativo de información financiera.

El carácter obligatorio de un párrafo de énfasis en estos casos supone también, en línea con lo previsto en las NIA citadas, una modificación respecto al tratamiento dado a este tipo de párrafo en la anterior norma técnica, que siempre dejaba a juicio del auditor la procedencia de su utilización para resaltar determinados aspectos incluidos en las cuentas anuales. Asimismo, se facilita la convergencia al tratamiento de las NIA en los casos de que la entidad auditada no utilice adecuadamente el principio de empresa en funcionamiento.

Adicionalmente, la modificación establece que, en los supuestos de que la información relativa a esta situación de incertidumbre sobre la continuidad de la entidad no se recoja adecuadamente en la memoria de las cuentas anuales el auditor deberá reflejar en el informe de auditoría esta circunstancia por ser constitutiva de un incumplimiento de principios y normas contables de acuerdo con las normas técnicas de auditoría.

En este sentido, resulta necesario modificar la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, publicada por Resolución de 31 de mayo de 1993, con el fin de recoger en ella la nueva regulación en relación con el tratamiento en el informe de auditoría de las circunstancias constitutivas de incertidumbres que puedan afectar al principio de empresa en funcionamiento. Así mismo, con el fin de converger con el tratamiento previsto en las NIA para estos supuestos, se han recogido en la modificación de esta Norma Técnica los criterios de actuación del auditor previstos en la NIA 570 «Empresa en funcionamiento», en las distintas situaciones que pueden producirse en estos casos, incluido el supuesto de presentación de las cuentas anuales cuando no es aplicable el principio de empresa en funcionamiento y éstas se presentan bajo la hipótesis alternativa de empresa en liquidación de acuerdo con el marco establecido.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y el Consejo General de Economistas han presentado ante este Instituto una modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación de la hipótesis de empresa en funcionamiento, publicada por Resolución de 31 de mayo de 1993, referida a los apartados 1.2, 1.3 y 1.5 y a los epígrafes 5 y 6, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Por todo lo anterior, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, dispone lo siguiente:

**Primero.** *Publicación.*

Se somete a información pública una modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, publicada por Resolu-

ción de 31 de mayo de 1993, referida a los apartados 1.2, 1.3 y 1.5 y a los epígrafes 5 y 6, ordenando, asimismo, su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto, así como la inserción del texto de la presente Resolución en el Boletín Oficial del Estado, de conformidad con lo establecido en el artículo 22.1 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

**Segundo.** *Periodo de información pública.*

Durante el plazo de 2 meses a partir del día siguiente a la publicación de esta Resolución en el Boletín Oficial del Estado se podrán formular por escrito, ante este Instituto o ante cualquiera de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las alegaciones que se consideren oportunas, estando expuesto, a dichos efectos, el contenido de la referida modificación, en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas —calle Huertas, 26 de Madrid; [www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es)— y en la sede de las citadas Corporaciones. Una vez transcurrido el plazo anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a la publicación en su Boletín Oficial de la modificación de la Norma Técnica, conforme a lo establecido en el artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

**Tercero.** *Entrada en vigor.*

La modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, publicada por Resolución de 31 de mayo de 1993 será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación definitiva en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los informes de auditoría que se emitan a partir del 1 de enero de 2014.

**Cuarto.** *Modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.*

Los apartados 1.2, 1.3, 1.5, y los epígrafes 5 y 6 de la Norma Técnica de Auditoría sobre aplicación del principio de empresa en funcionamiento que se relacionan a continuación tendrán la redacción siguiente:

1.2 El Plan General de Contabilidad establece, en su marco conceptual, como uno de los principios contables básicos el principio de empresa en funcionamiento, por el que:

«Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.



En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo de este Plan General de Contabilidad, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados».

Asimismo, el Plan General de Contabilidad, en la segunda parte sobre Normas de Registro y Valoración, en la norma número 23, referente a «Hechos posteriores al cierre del ejercicio», establece:

«Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales.

No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.»

En este sentido, el Plan General de Contabilidad, en relación con el contenido de la Memoria de las cuentas anuales, establece, en el apartado 2, «bases de presentación de las cuentas anuales», que debe incluirse, conforme a su número 3.c), en relación con incertidumbres sobre la continuidad de la empresa, lo siguiente:

«c) Cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en este apartado. En el caso de que las cuentas anuales

no se elaboren bajo el principio de empresa en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la empresa no pueda ser considerada como una empresa en funcionamiento.»

1.3 Esta norma establece los procedimientos de verificación y evaluación que el auditor deberá aplicar en relación con la adecuada utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento por parte de la entidad en la formulación de las cuentas anuales; así como el tratamiento en el informe de auditoría de las distintas situaciones que se pueden presentar a este respecto.

1.5 El informe del auditor de cuentas tiene como objetivo otorgar un mayor grado de fiabilidad a las cuentas anuales, no constituyendo de ninguna forma una garantía sobre la viabilidad futura de una entidad. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar sobre la continuidad de la actividad normal de la entidad a lo largo del próximo ejercicio económico, verificar su adecuado tratamiento en las cuentas anuales y determinar su efecto en el informe de auditoría a emitir.

## 5. Conclusiones e informe de auditoría.

5.1 Sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluirá si resulta aplicable el principio de empresa en funcionamiento y si existe una incertidumbre significativa relacionada con hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Existe una incertidumbre significativa cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para que las cuentas anuales presenten la imagen fiel.

Utilización adecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre significativa.

5.2 Si el auditor concluye que la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento es adecuada, teniendo en cuenta las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre significativa, determinará si las cuentas anuales:

(a) describen adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o dichas condiciones; y

(b) revelan claramente que existe una incertidumbre significativa relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la ca-

pacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que, por tanto, aquella puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios.

5.3 Si se revela la información adecuada en las cuentas anuales, el auditor expresará una opinión favorable e incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría para:

(a) destacar la existencia de una incertidumbre significativa en relación con el hecho o la condición que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; y

(b) llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela lo señalado en el apartado 5.2 de esta norma.

5.4 Si la información revelada en las cuentas anuales no es adecuada, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según proceda, de conformidad con el párrafo 3.4.8 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El auditor incluirá, asimismo, en el párrafo explicativo de dicha salvedad, la mención a la existencia de una incertidumbre significativa que puede generar dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Utilización inadecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento.

5.5 Si las cuentas anuales se han preparado bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicha hipótesis no es adecuada, el auditor expresará una opinión desfavorable.

Actuación del auditor cuando no es aplicable la hipótesis de empresa en funcionamiento y las cuentas anuales se presentan bajo la hipótesis alternativa de empresa en liquidación establecida en el marco de información financiera.

5.6 Si las cuentas anuales se presentan basándose en la hipótesis alternativa a la de empresa en funcionamiento, al no ser ésta de aplicación, el auditor podrá realizar la auditoría de dichas cuentas anuales y emitir su informe de acuerdo con las normas técnicas de auditoría, siempre que dicha hipótesis alternativa sea la prevista en el marco contable establecido para estas situaciones en el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, de acuerdo con el artículo 2.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, en cuyo caso el auditor considerará la inclusión de un párrafo de énfasis llamando la atención sobre la nota de la memoria que informa de dicha situación junto con la hipótesis alternativa sobre la que han sido elaboradas las cuentas anuales de acuerdo con el citado marco.

5.7 En el supuesto de que las cuentas anuales se presenten bajo la mencionada hipótesis alternativa a la de empresa en funcionamiento y el auditor identifique circuns-

tancias que deban incluirse en el informe de auditoría, de acuerdo con lo establecido en las normas técnicas de auditoría, el auditor emitirá su informe conforme a éstas, expresando una opinión según corresponda de acuerdo con el apartado 3.3 de las mencionadas normas técnicas. Con carácter general, si sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluye que el conjunto de principios y criterios contenidos en dicho marco establecido no son aplicables o que las cuentas anuales se formulan con arreglo a una hipótesis no prevista en el marco establecido, el auditor expresará una opinión desfavorable.

Falta de disposición de la dirección para justificar la evaluación de los factores.

5.8 El auditor de cuentas puede considerar necesario solicitar a la Dirección de la entidad que realice o amplíe su valoración sobre la capacidad de ésta para continuar como empresa en funcionamiento, requiriendo a estos efectos la documentación justificativa correspondiente a dicha circunstancia, tales como planes futuros elaborados por la dirección o sobre factores mitigantes de esta situación, etc. Si la dirección se negase a facilitar la información o la documentación correspondiente requeridas, el auditor de cuentas valorará las implicaciones de tal circunstancia en su informe de auditoría, de conformidad con lo dispuesto en las Normas Técnicas de Auditoría. En este caso, si la limitación al alcance que tal circunstancia originase impidiese al auditor de cuentas la obtención de la evidencia de auditoría necesaria y suficiente sobre la utilización adecuada del principio de empresa en funcionamiento, el auditor podría emitir un informe incluyendo una opinión con salvedades o denegada, de acuerdo con lo dispuesto en las Normas Técnicas de Auditoría.

## 6. Responsabilidad del auditor.

6.1 Las funciones del auditor no incluyen la predicción de sucesos futuros. Por lo tanto, su emisión de una opinión favorable sobre las cuentas anuales no constituye una garantía o seguridad de que la entidad tenga capacidad para continuar su actividad durante un período determinado después de la fecha de dicha opinión, pero sí garantiza, bajo su responsabilidad, que ha llevado a cabo las evaluaciones mencionadas en el párrafo 4 anterior que le han conducido a alcanzar una convicción de que la entidad podrá continuar su actividad durante el siguiente ejercicio económico o, en el caso de que mantenga, a partir de la evidencia obtenida, dudas importantes sobre dicha continuidad en el ciclo o ejercicio posterior, que la entidad ha reflejado en la Memoria la información adecuada sobre tales factores, y, si procede, mencionar esta cuestión en el informe de auditoría de acuerdo con lo establecido en el apartado 5 de esta Norma Técnica de Auditoría.

**Madrid, 19 de julio de 2013**

**La Presidenta del Instituto de Contabilidad  
y Auditoría de Cuentas  
Ana María Martínez-Pina García**

# **Norma Técnica de Auditoría sobre la Obligación de Comunicar las Debilidades del Control Interno**

## **Norma Técnica Provisional**

- 16 Marzo 1993: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 12)
- 7 Mayo 1993: Anuncio en el B.O.E. Iniciación del período de seis meses de información pública

## **Norma Técnica Definitiva**

- 1 Septiembre 1994: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 18)
- 25 Noviembre 1994: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



## **Resolución de 1 de septiembre de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno**

Por Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 16 de marzo de 1993 (BOE 7.5.1993) se procedió a efectuar el anuncio de la Norma Técnica de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno, para que en virtud de lo establecido en el número 2 del artículo 5 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, se sometieran durante el plazo de seis meses a información pública.

Una vez transcurrido dicho plazo y efectuadas las alegaciones correspondientes, las Corporaciones Públicas representativas de auditores han procedido a su revisión introduciendo las modificaciones y correcciones que se han considerado oportunas.

Efectuadas dichas modificaciones, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Profesores Mercantiles han remitido la citada Norma Técnica de Auditoría a este Instituto para su publicación definitiva.

En consecuencia, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dispone:

**Primero:** La publicación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno que se incorpora como Anexo a la presente Resolución.

**Segundo:** La mencionada Norma Técnica es de obligado cumplimiento por todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos de auditoría objeto de esta norma que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

**Madrid, 1 de septiembre de 1994**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**Ricardo Bolufer Nieto**

## Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría establecen la obligación del auditor de comunicar a su cliente las debilidades significativas en el sistema de control interno identificadas en el curso de su trabajo como consecuencia del estudio y evaluación del mencionado sistema de control interno, solamente con el alcance necesario para su trabajo de auditoría, que tiene por objeto únicamente permitirle expresar una opinión técnica sobre las cuentas anuales de la entidad en su conjunto.
2. Este documento establece normas sobre tal obligación pero no establece normas de actuación y de comunicación a clientes en el caso de contratación del auditor para realizar una revisión y evaluación del sistema de control interno de una entidad con el fin de expresar una opinión sobre el mismo.
3. En circunstancias normales, la identificación por parte del auditor de una debilidad significativa en el sistema de control interno dará lugar a comentarios a un nivel adecuado de la Organización para que el auditor pueda contrastar su comprensión del sistema.

No obstante, la obligación de comunicación referida en el punto 1 anterior debe cumplirse mediante una comunicación formal escrita dirigida exclusivamente a la Dirección, al Comité de Auditoría en su caso, o cuando el auditor lo considere conveniente a los Administradores de la entidad, sin perjuicio de la conveniencia de realizar comentarios verbales con antelación. En todo caso, dicha comunicación deberá dirigirse a aquel órgano de la entidad que, encontrándose a un nivel jerárquico superior al de la instancia donde se han detectado las debilidades de control, tenga competencia para resolver las citadas deficiencias.

## Debilidades de control interno

4. La implantación y el mantenimiento de un sistema adecuado de control interno son responsabilidades de la entidad considerando la relación coste-beneficio de cada procedimiento de control.
5. Las Normas sobre Estudio y Evaluación del Sistema de Control Interno están establecidas en el párrafo 2.4. de las Normas Técnicas de Auditoría.
6. Como se establece en el párrafo 2.4.23 de las mencionadas Normas, la identificación de una deficiencia importante significa una situación en la cual el auditor estima que los procedimientos establecidos, o el grado de cumplimiento de los mismos, no proporcionan una seguridad razonable de que los errores e irregularidades -por importes significativos con respecto a las cuentas anuales que están siendo auditadas-, pudieran prevenirse o detectarse fácilmente por los empleados de la entidad en el curso normal de ejecución de las funciones que les fueron asignadas.



## Obligaciones de comunicación

7. El auditor, cuando realiza una auditoría de las cuentas anuales de una entidad, tiene la obligación de comunicar exclusivamente a la Dirección, al Comité de Auditoría en su caso, o cuando el auditor lo considere conveniente a los Administradores de la misma, las debilidades significativas identificadas en el sistema de control interno durante el curso de su trabajo. También podrá, optativamente, comunicar sugerencias constructivas para mejorar dicho control, si bien la responsabilidad de su implantación será de la entidad.
8. Aunque no es exigible por estas Normas, el auditor de cuentas debe también considerar la conveniencia de comunicar exclusivamente a la Dirección, al Comité de Auditoría en su caso, o cuando el auditor lo considere conveniente a los Administradores de la entidad, las debilidades que a su juicio sean no significativas y que haya identificado, además de cualquier otro comentario que considere de interés.
9. El auditor de cuentas ha de comunicar las debilidades significativas identificadas en el sistema de control interno dentro de un plazo razonable después de la finalización de la auditoría. Dado que el estudio y la evaluación del sistema de control interno pueden realizarse durante una visita preliminar y debido a los posibles efectos de las debilidades significativas identificadas, el auditor de cuentas podría considerar necesario realizar tal comunicación en una fecha anterior a la terminación de su trabajo.

## Contenido y características de la comunicación

10. La comunicación sobre las debilidades significativas identificadas debe efectuarse por escrito (ver Anexo), de forma separada al Informe de Auditoría de las Cuentas Anuales y es conveniente indicar los aspectos siguientes:
  - Que el estudio y la evaluación del sistema de control interno sólo se han realizado con la extensión necesaria, a juicio del auditor de cuentas, para establecer la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría, por lo que no identifican, necesariamente, todas las debilidades y que, en consecuencia, no se expresa una opinión sobre el sistema de control interno.
  - Que las debilidades significativas identificadas fueron tomadas en consideración durante la auditoría de las cuentas anuales y no modifican la opinión emitida en el Informe de Auditoría de las Cuentas Anuales.
  - Que la implantación y el mantenimiento de un sistema adecuado de control interno y el desarrollo de cualquier mejora son responsabilidades de la entidad.

- Que el informe ha sido preparado únicamente a los efectos de comunicar las debilidades significativas del sistema de control interno y no puede ser utilizado para ningún otro propósito.
11. En circunstancias normales es conveniente que las debilidades significativas identificadas, antes de comunicarse formalmente por escrito, sean comentadas con el personal responsable de la entidad.
  12. Cuando subsistan debilidades significativas, que el auditor de cuentas identificó en trabajos de auditoría del (de los) ejercicio(s) anterior(es), su comunicación actual puede realizarse mediante referencia a la comunicación anterior.

**Ejemplo Orientativo de Comunicación de Debilidades Significativas Identificadas a la Dirección, Comité de Auditoría o a los Administradores de Sociedad XYZ, S.A.**

Como parte de nuestra auditoría de las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. correspondiente al ejercicio 19XX, hemos realizado (estamos realizando) un estudio y evaluación del sistema de control interno con el propósito de determinar la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría. Debido a que el estudio y la evaluación citados del sistema de control interno fueron realizados únicamente con la finalidad indicada, no han pretendido identificar necesariamente todas las debilidades que puedan existir y, por tanto, no expresamos una opinión sobre el sistema de control interno. Sin embargo, durante nuestro trabajo se han identificado condiciones que consideramos representan debilidades significativas del sistema de control interno; que se incluyen en el Anexo A.

(El Anexo A incluiría descripción de las debilidades significativas identificadas por el auditor y, optativamente, las sugerencias constructivas para su corrección).

(Párrafo opcional: Adicionalmente, en el Anexo B incluimos otras debilidades identificadas del sistema de control interno que, a nuestro juicio, no son significativas, así como sugerencias de carácter operativo, que podrían ser consideradas por la Dirección, Comité de Auditoría o los Administradores de la Entidad).

Las debilidades descritas anteriormente fueron consideradas al determinar la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría aplicados en la auditoría de las cuentas anuales de la Entidad para el ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 19XX y, por consiguiente, el contenido de esta comunicación no modifica nuestro Informe de Auditoría de fecha XX de XXXXXXX de 19XX.

La implantación y mantenimiento de un sistema adecuado de control interno y el desarrollo de mejoras del sistema son responsabilidades exclusivas de Sociedad XYZ, S.A. Esta comunicación se realiza para el conocimiento de la Entidad y, por tanto, no debe utilizarse para ninguna otra finalidad.

**Nombre de la Sociedad de Auditoría de Cuentas**

**Firma del Socio Firmante de esta Comunicación**

**Nombre del Socio Firmante**

**Fecha**

## **Norma Técnica de Auditoría sobre “Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas”**

### **Norma Técnica Provisional**

- 18 Septiembre 1995: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 23)
- 7 Febrero 1996: Anuncio en el B.O.E. Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 20 Diciembre 1996: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 28)
- 19 Mayo 1997: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



**Resolución de 20 de diciembre de 1996,  
del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que  
se hace pública la Norma Técnica de Auditoría  
sobre “Utilización del trabajo de expertos independientes  
por auditores de cuentas”**

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 31 de enero de 1996 (BOE de 7 de febrero de 1996) se procedió a efectuar el anuncio de la Norma Técnica de Auditoría sobre “Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas”, para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas .

Una vez transcurrido dicho plazo sin que se hayan presentado alegaciones a la citada Norma Técnica y habiéndose detectado una pequeña incorrección terminológica en el último párrafo del apartado 6.5 de la anterior redacción, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dispone:

**Primero:** La publicación de la Norma Técnica de Auditoría sobre “Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas”, que se incorpora como Anexo a la presente Resolución .

**Segundo:** La mencionada Norma es de obligado cumplimiento para todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC en los trabajos que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación de su anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

**El Presidente del Instituto de  
Contabilidad y Auditoría de Cuentas**

## 1. Introducción

### 1.1. Las normas técnicas de carácter general establecen lo siguiente:

#### *Apartado 1.2.1*

*“La auditoría debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan formación técnica y capacidad profesional como auditores de cuentas, y tengan la autorización exigida legalmente”.*

#### *Apartado 1.2.2*

*“Cualquiera que sea la capacidad de una persona en otros campos, deberá poseer, sin embargo, una adecuada formación y experiencia específica en el campo de la auditoría, y debe destacar como experto en contabilidad. La consecución de esa capacidad profesional se obtiene a través de una formación teórica y una experiencia práctica”.*

#### *Apartado 1.4.5*

*“El auditor cuando lo considere necesario podrá obtener asesoramiento de otros profesionales en materias especializadas, debiendo poner cuidado profesional en su selección y consulta, previa autorización de la entidad auditada. Si la entidad no otorgase la autorización y la materia fuese importante, el auditor deberá hacer constar la salvedad en su informe y, en su caso, denegar la opinión”.*

#### *Apartado 1. 4.10*

*“El control de calidad debe cubrir los siguientes objetivos:*

#### *d) Consultas:*

*Tener una seguridad razonable de que, cuando sea necesario, el auditor solicita una ayuda de personas u organismos, internos o externos, que tengan niveles adecuados de competencia, juicio y conocimientos para resolver aspectos técnicos”.*

- 1.2.** La formación exigida por las Normas Técnicas de Auditoría proporciona al auditor los conocimientos necesarios en el ámbito de auditoría y contabilidad, no esperándose que posea conocimientos específicos de otra profesión o actividad. Sin embargo durante la realización de su trabajo el auditor puede encontrarse ante circunstancias que pudieran ser significativas respecto a la imagen fiel que deben expresar las cuentas anuales formuladas por los administradores, que necesiten conocimientos especiales y que, a su criterio, requieran la opinión de un experto.

Asimismo, el auditor se puede encontrar con que determinadas entidades están obligadas por su normativa reguladora específica a presentar algunas partidas integrantes de sus cuentas anuales valoradas por expertos independientes, incluso que, a estos efectos, se encuentre regulado por parte de los órganos administrativos competentes tanto la actuación de dichos expertos como el modelo de informe que deben emitir (Por ejemplo la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda del 30 de noviembre de 1994 sobre Normas de Valoración de Bienes Inmuebles para determinadas Entidades Financieras).

- 1.3. En el uso de informes de expertos independientes, el auditor debe observar la tercera norma técnica de carácter general, apartado 1.4.1 que dice:

*“El auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su Informe actuará con la debida diligencia profesional”.*

Se entenderá que el auditor cumple con la norma citada en el párrafo anterior cuando, con respecto al informe de un experto independiente, ha llevado a cabo los procedimientos que se especifican en esta Norma.

En el contexto de esta Norma un experto es una persona o entidad que posee conocimientos especiales en un campo profesional específico ajeno a la contabilidad y a la auditoría de cuentas.

## **2. Delimitación de la responsabilidad del auditor**

- 2.1. El auditor es responsable exclusivamente del cumplimiento de los procedimientos establecidos en esta norma y no es responsable del resultado del informe del experto.
- 2.2. Esta norma no contempla ni la utilización de trabajos de expertos que pudieran formar parte de la organización del auditor de cuentas ni las confirmaciones por escrito de los abogados y asesores legales de la entidad auditada.
- 2.3. La referencia en esta norma técnica a cuentas anuales debe entenderse que se extiende a estados financieros intermedios y otros documentos contables sobre los que opina el auditor.

## **3. Determinación de la necesidad de utilizar el trabajo de experto**

- 3.1. En el desarrollo de un trabajo de auditoría de cuentas anuales, el auditor puede considerar apropiado obtener la evidencia necesaria para su trabajo de auditoría mediante la obtención de informes, opiniones, valoraciones o pro-

nunciamentos de un experto. Como ejemplos de situaciones al respecto, podrían citarse, entre otras, las siguientes:

- Valoración de ciertas clases de activos, por ejemplo terrenos, edificios, instalaciones, maquinaria, obras de arte, etc.
- Determinación de las existencias físicas y características de ciertas clases de las mismas, tales como minerales, reservas de petróleo, etc.
- Determinación de las condiciones físicas y características de ciertos activos, tales como la vida útil de instalaciones y maquinaria, etc.
- Determinación de importes mediante la utilización de métodos y técnicas especializadas, por ejemplo una valoración actuarial.
- Opiniones legales relativas a la interpretación de acuerdos, reglamentaciones y otras regulaciones.
- Opiniones sobre contenciosos en curso, litigios o cualquier otro tipo de reclamaciones que pueda tener la entidad auditada.

**3.2.** El auditor en la determinación de la necesidad de utilizar el trabajo de un experto, ha de tener en consideración, entre otros aspectos, lo siguiente:

- La importancia relativa del saldo, partida, transacción, estimación o concepto a examinar, en relación con las cuentas anuales en su conjunto.
- La naturaleza y complejidad del saldo, partida, transacción, estimación o concepto objeto de examen.
- Las otras pruebas de auditoría efectuadas en relación con dicho saldo o partida.
- Los dictámenes emitidos por expertos internos o por profesionales a petición de alguna parte interesada, o por obligación legal, con anterioridad o durante la actuación del auditor.

**3.3.** Si la entidad auditada se negara a contratar un experto para que opine sobre el asunto que, en opinión del auditor requiere la intervención de éste, el auditor se encontrará ante una limitación al alcance de su examen que hará constar, en su informe de auditoría.

## **4. Características profesionales del experto**

**4.1.** Cuando el auditor prevé utilizar el trabajo de un experto para obtener evidencia de auditoría como parte de su trabajo sobre las cuentas anuales de una entidad, debe evaluar la competencia profesional e independencia del experto



por medio de investigaciones u otros procedimientos que considere adecuados en cada circunstancia, teniendo en consideración lo siguiente:

- La adecuada competencia profesional del experto o su homologación por organismo profesional o administrativo correspondiente cuando así lo requiera una norma legal competente.
- Las relaciones o vínculos del profesional con la entidad auditada al efecto de considerar su independencia.

**4.2.** En la utilización del informe del experto, el auditor debe considerar la objetividad e independencia de éste.

Se entenderá en todo caso que no existe la debida independencia en el experto cuando:

- Ostente cargos directivos o de administrador o sea empleado de la entidad auditada.
- Exista una vinculación financiera o patrimonial con la entidad auditada.
- Existan vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado, con los empresarios, directivos o administradores de la entidad auditada.

**4.3.** El auditor deberá obtener una manifestación del experto por escrito en la que exprese: que está en posesión de la titulación y capacidad técnica requerida para este tipo de trabajo, que goza de la independencia necesaria respecto de la empresa o entidad en los términos señalados en el apartado 4.2 anterior, y que en la emisión de su informe ha cumplido la normativa que, en su caso, le sea de aplicación.

**4.4.** En el supuesto de que exista algún tipo de dependencia o circunstancia que pudiera afectar a la objetividad del experto, el auditor deberá proponer el nombramiento de otro. No obstante, si en esta situación, el trabajo del experto ya está realizado, el auditor podrá considerar la posibilidad de ejecutar procedimientos de auditoría más extensos para salvar dichas circunstancias y poder así obtener la evidencia necesaria para emitir su opinión. Ante la imposibilidad manifiesta de poder disponer de los servicios de otro experto independiente o la imposibilidad de satisfacerse por otros procedimientos, el auditor deberá indicar esta limitación mediante la oportuna salvedad en su informe de auditoría sobre las cuentas anuales.

## 5. Determinación de la naturaleza y alcance del trabajo del experto

- 5.1. Cuando el auditor, al planificar su trabajo de auditoría, determine la necesidad de utilizar el trabajo de un experto, debe comunicar por escrito a la entidad auditada los objetivos y características específicas del trabajo a realizar por dicho profesional especializado, incluyendo como mínimo los extremos señalados en el apartado 5.2 siguiente. Dicho documento deberá formar parte de los papeles de trabajo del auditor, no obstante podrá constituir evidencia suficiente el propio contrato firmado entre el experto y la entidad auditada.
- 5.2. Los términos contractuales del encargo serán responsabilidad de la entidad auditada y del experto. Dicho encargo deberá estar documentado adecuadamente y en el mismo se habrán de considerar, entre otros, los siguientes extremos:
- a) Objetivos y alcance del trabajo del experto.
  - b) Las partidas específicas que deben estar consideradas en el informe del experto.
  - c) La utilización que se pretende dar al trabajo del experto, incluyendo la posible comunicación a terceras partes en la Memoria y/o, en su caso, en el Informe del auditor, de la identidad del experto y la extensión del encargo.
  - d) El acceso sin restricción por parte del experto a la información, registros y documentación apropiados.
  - e) La confidencialidad de la información recogida del cliente, en su caso.
  - f) Las hipótesis y métodos técnicos que el experto tiene previsto utilizar.
  - g) Forma y contenido del informe del experto que permita al auditor evaluar el resultado del trabajo.
- 5.3. En caso de que el trabajo del experto ya estuviera realizado con anterioridad o se estuviera realizando durante la actuación del auditor, éste deberá evaluar las características del mismo en función de lo indicado en la presente norma y en su caso solicitar a la entidad auditada la oportuna extensión de dicho trabajo.

## 6. Consideración del trabajo del experto y su efecto en el informe del auditor

- 6.1. La selección de métodos y criterios adecuados para el trabajo que le ha sido contratado por la entidad auditada será responsabilidad del experto indepen-

diente. Sin embargo, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente con objeto de determinar si las conclusiones del mismo son válidas como soporte de las partidas de las cuentas anuales. A estos efectos, el auditor habrá de considerar, lo siguiente:

- Si se ha cumplido en todos sus aspectos las especificaciones determinadas en el encargo del trabajo.
- La fuente de datos utilizados.
- Las hipótesis y métodos utilizados y, si fuera aplicable, su uniformidad con los del período anterior.
- Los resultados del trabajo del experto, en base al conocimiento general del auditor sobre la empresa y de los resultados de sus propias comprobaciones.
- Asimismo, en el caso de que el Informe del experto esté regulado por una normativa específica, en la carta de manifestaciones indicada en el apartado 4.3, deberá hacerse referencia expresa al cumplimiento de dicha normativa en la preparación del informe.

- 6.2.** El auditor deberá comprobar que el experto ha utilizado las fuentes de datos que son apropiadas en cada circunstancia. Las comprobaciones a aplicar por el auditor incluirán las pruebas de auditoría que estime oportunas sobre los datos suministrados por el cliente al experto, con el objetivo de obtener seguridad razonable de que tales datos son completos y adecuados para la finalidad del trabajo solicitado al experto.
- 6.3.** Las hipótesis y métodos seleccionados y su aplicación son responsabilidad del experto. El auditor no tiene la obligación de poseer el mismo nivel de conocimientos y, por tanto, no puede, salvo circunstancias excepcionales, recusar las hipótesis, métodos y resultados obtenidos por el experto, sin embargo, siempre que sea posible, el auditor debe obtener una adecuada comprensión de tales hipótesis y métodos a fin de determinar si son razonables, basándose en su propio conocimiento de la empresa y en los resultados de sus pruebas de auditoría.
- 6.4.** La realización de los procedimientos descritos anteriormente debe, normalmente, suministrar al auditor una razonable seguridad de que ha obtenido evidencia de auditoría apropiada en relación con la información financiera objeto del trabajo del experto. Sin embargo, si el trabajo del experto no proporciona la evidencia de auditoría necesaria, el auditor podrá resolver esta limitación aplicando procedimientos adicionales de auditoría o, incluso, solicitando el encargo de dicho trabajo a otro experto independiente.

**6.5.** Si, tras la ejecución de los anteriores procedimientos, el auditor concluye que:

- No ha podido obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente respecto de la información financiera objeto del trabajo del experto.
- O bien, que la información financiera no se ha formulado de conformidad con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Debe expresar una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, según cual de ellas sea la más apropiada.

## **7. Referencia al experto en el informe de auditoría**

**7.1.** Cuando emita una opinión sin salvedades, el auditor no debe referirse al trabajo del experto en su informe, puesto que tal referencia puede ser malentendida como una salvedad a la opinión del auditor o como una división de la responsabilidad, cuando ni uno ni otro efecto son deseables.

**7.2.** Si, como resultado del trabajo del experto, el auditor decide expresar una opinión distinta a la de sin salvedades, puede, en algunas circunstancias, ser beneficioso para el lector del informe que el auditor, al explicar la naturaleza de sus reservas, se refiera o describa el trabajo del experto (incluyendo su identidad y el alcance de su encargo). En tales circunstancias, el auditor debe, si no lo ha hecho ya, obtener permiso del experto antes de hacer tal referencia.

## **Norma Técnica de Auditoría sobre “Contrato de Auditoría o Carta de Encargo”**

### **Norma Técnica Provisional**

- 24 Julio 1998: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 34)
- 8 Septiembre 1998: Anuncio en el B.O.E. Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 16 Junio 1999: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 38)
- 7 Octubre 1999: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



## **Resolución de 16 de junio de 1999, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se hace pública la Norma Técnica de Auditoría sobre “Contrato de Auditoría o Carta de Encargo”**

En la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas y en las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC, nº4, de enero de 1991), se regulan diversos aspectos que necesariamente deben tenerse presentes a la hora de redactar y firmar el contrato de auditoría entre el auditor y la entidad auditada.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto una Norma Técnica de Auditoría sobre el “Contrato de Auditoría o Carta de Encargo”, que tiene por objeto establecer los criterios a seguir por el auditor en la redacción y firma de los contratos de auditoría, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 24 de julio de 1998 (BOE, 8-9-1998) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 34, de julio de 1998, del propio Instituto, para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho plazo se han presentado alegaciones a algunos aspectos del texto sometido a información pública, que modifican mínimamente su redacción. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez transcurrido el plazo de seis meses, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, desde el sometimiento a información pública en el “Boletín Oficial del Estado” de la Norma Técnica de Auditoría sobre el “Contrato de Auditoría o Carta de Encargo”, se acuerda su paso a definitiva, incluyendo unas pequeñas modificaciones respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

**Madrid a 16 de junio de 1999**  
**El Presidente del Instituto**  
**de Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**Antonio Gómez Ciria**

## I. Consideraciones Generales

1. **La Ley de Auditoría de Cuentas en el artículo 3 y en el apartado 4 del Artículo 8 establece, con respecto a la contratación de los auditores de cuentas, lo siguiente:**

*“Las empresas o entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe de auditoría de cuentas.*

*Los auditores serán contratados por un período de tiempo determinado inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados anualmente una vez haya finalizado el período inicial.*

*No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones establecidas en el párrafo anterior”.*

2. **El Código Civil regula las relaciones contractuales, en sus artículos 1254 a 1314, estableciéndose en el artículo 1258 y 1262 lo siguiente:**

*“Los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, y desde entonces obligan no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a todas las consecuencias que, según su naturaleza, sean conformes a la buena fe, al uso y a la Ley.*

*El consentimiento se manifiesta por el concurso de la oferta y de la aceptación sobre la cosa y la causa que han de constituir el contrato. La aceptación hecha por carta no obliga al que hizo la oferta sino desde que llegó a su conocimiento. El contrato, en tal caso, se presume celebrado en el lugar en que se hizo la oferta”*

3. **El párrafo 2.2. de las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo establece lo siguiente acerca del Contrato o Carta de Encargo:**

*“El auditor deberá acordar por escrito con su cliente el objetivo y alcance del trabajo, así como sus honorarios o los criterios para su cálculo para todo el período de nombramiento.*

*En el Contrato o Carta de Encargo se deberá indicar el total número de horas estimado para la realización del trabajo.*

*Cuando el nombramiento se efectúe por un Registrador Mercantil o un Juez se deberá detallar, asimismo, el número de horas presupuestados por áreas de trabajo. A estos efectos, antes de aceptar el nombramiento el auditor*



*podrá solicitar de la empresa o entidad auditada todos los datos que considere necesarios para preparar su propuesta.*

*Antes de aceptar el encargo el auditor debe considerar si existe alguna razón que aconseje su rechazo por razones éticas o técnicas”.*

4. El contrato de auditoría, al exigirse su plasmación por escrito en las Normas Técnicas de Auditoría, puede formalizarse, bien a través de la firma de un documento contractual, bien a través de una carta de encargo, mediante su aceptación.

## **II. Objeto de esta Norma**

La presente norma tiene por objeto lo siguiente:

- a) Establecer el contenido de carácter general de la carta de encargo o contrato de auditoría que el auditor de cuentas ha de formalizar por escrito para realizar su trabajo.
- b) Relacionar otros aspectos cuya inclusión en dicha carta de encargo o contrato de auditoría pudiera ser conveniente.
- c) Proporcionar un modelo para su redacción.

## **III. Ámbito de Aplicación**

El ámbito de aplicación de esta norma técnica se circunscribe a los trabajos calificados legalmente como de auditoría de cuentas en el artículo 1 de la Ley de Auditoría de Cuentas.

## **IV. Limitaciones al alcance en la Carta de Encargo o Contrato de Auditoría**

No se puede recoger en la carta de encargo o contrato de auditoría ninguna limitación al alcance impuesta por el cliente, sino solamente aquéllas que pudieran venir impuestas por las circunstancias, tales como por ejemplo, la imposibilidad de presenciar los recuentos físicos de existencias llevados a cabo por haber sido nombrado auditor con posterioridad al cierre del ejercicio.

En el supuesto de que, a la fecha de la firma del contrato de auditoría o carta de encargo, existieran limitaciones impuestas por las circunstancias, el auditor ha de indicar en dicho contrato las consecuencias que podrían derivarse de dicha circunstancia en el informe de auditoría de conformidad con las normas técnicas de auditoría.

## V. Contrato de Auditoría o Carta de Encargo en años sucesivos

Durante el plazo de vigencia del nombramiento no será necesario formalizar un contrato o carta de encargo cada año, salvo que se produzcan factores que indiquen su conveniencia, como por ejemplo: nuevos términos del encargo, cambios en la dirección del cliente, por imposición legal, etc.

## VI. Encargo realizado por Terceros

Cuando el encargo se realice por terceras personas, distintas a los responsables de la entidad a auditar o de personas debidamente autorizadas por ésta para realizar dicho encargo (con la excepción de los supuestos establecidos en la legislación, en relación con la designación del auditor de cuentas por el Juez o el Registrador Mercantil), debe obtenerse por el auditor de cuentas la oportuna autorización por escrito de la empresa a auditar para realizar su trabajo.

## VII. Contenido de la Carta de Encargo o Contrato de Auditoría de Cuentas Anuales

### Contenido general

La forma y contenido del contrato de auditoría o de la carta de encargo, que ha de dirigirse a la persona u órgano que tenga la responsabilidad y capacidad legal para solicitar dicho encargo, puede variar para cada actuación, pero incluirá generalmente, en relación al trabajo de auditoría de cuentas anuales, referencias a que:

#### *Objeto:*

1. El objeto del contrato de auditoría o carta de encargo es establecer las condiciones bajo las cuales se llevará a cabo la auditoría de cuentas anuales de conformidad con los términos establecidos en la legislación vigente, la cual consistirá en analizar, mediante la utilización de las técnicas de revisión y verificación idóneas, la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, y que tiene por objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto la opinión del auditor en relación a si las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada, así como el resultado de sus operaciones, de acuerdo con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, a fin de que se pueda conocer y valorar dicha información por terceros.

#### *Información y Responsabilidad:*

2. Las cuentas anuales, el informe de gestión, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados, formuladas por los administradores de

acuerdo con la obligación legal y aplicando los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, han de ser entregadas al auditor para ejecutar su trabajo.

Asimismo, los administradores han de facilitar y permitir el acceso al auditor a todos los registros, documentación y cualquier otra información requerida por éste en relación con el encargo, con el fin de no tener limitaciones en el alcance del trabajo, de acuerdo con la obligación establecida a este respecto en el Artículo 3 de la Ley de Auditoría de Cuentas.

3. El establecimiento de un efectivo control interno sobre los registros contables que permita identificar y asegurar que la entidad cumple con la legislación y regulación aplicable a sus actividades, es competencia de los Administradores.

La realización de una auditoría de cuentas incluye efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno, como base fiable para la determinación del alcance suficiente para la planificación de la misma y para determinar la naturaleza y momento de realización de las pruebas en las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría que han de ser aplicados. No obstante, dicho estudio y evaluación no son suficientes para permitir al auditor expresar una opinión específica sobre la eficacia de la estructura de control interno, y dado que, por otra parte, el objeto de este contrato no es la emisión de una opinión sobre su funcionamiento.

Asimismo, el auditor tiene la obligación de comunicar por escrito a la Dirección de la entidad auditada, las debilidades significativas de control interno identificados en la ejecución de su trabajo.

4. Las declaraciones de los Administradores constituyen uno de los métodos para obtener la evidencia que el auditor de cuentas necesita para fundamentar su opinión, sin perjuicio de la aplicación por éste de los procedimientos necesarios para la obtención de la evidencia necesaria y suficiente que soporte razonablemente su opinión técnica.
5. El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales.

La opinión técnica del auditor de cuentas proporciona un mayor grado de fiabilidad a las cuentas anuales, pero no incluye la predicción de sucesos futu-

ros; por lo tanto, la emisión de un informe sin salvedades sobre las cuentas anuales no constituye una garantía o seguridad de que la entidad tenga capacidad para continuar su actividad durante un período determinado después de la fecha de dicho informe. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad de la entidad a lo largo del próximo ejercicio económico y, si una vez analizados todos los factores subsisten dudas importantes, mencionar tal incertidumbre en su informe.

6. El auditor goza de la necesaria independencia para la realización del trabajo de auditoría objeto del contrato, de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en la normativa vigente sobre auditoría de cuentas.

#### *Plazos y Planificación*

7. Plazos de entrega al auditor de las Cuentas Anuales formuladas por la entidad.
8. Planes de realización del trabajo, fechas de entrega del informe de auditoría y distribución del mismo.
9. Indicación de que se entregará a la finalización del trabajo la Carta con las Manifestaciones de la Dirección de la Entidad firmada al auditor de cuentas, de acuerdo con lo previsto en la norma técnica al respecto.

#### *Informe y Colaboración*

10. Identificación de los destinatarios del informe, así como otras comunicaciones a la Dirección derivadas del encargo.
11. Acuerdos relacionados con el grado y naturaleza de la ayuda que se espera recibir de los auditores internos y personal del cliente.
12. Indicación de que el informe de auditoría no podrá publicarse parcialmente ni en extracto. El auditor no deberá emitir su informe, ni autorizar a la entidad a que lo publique, si no va acompañado de las cuentas anuales.

Con objeto de garantizar la adecuada difusión del informe de auditoría, cualquier intención de publicar las cuentas anuales con el Informe de Auditoría en un documento que contenga otra información, exigirá el compromiso de proporcionar al auditor un borrador de dicho documento para su lectura, así como obtener su consentimiento para la inclusión del Informe de Auditoría antes de que dicho documento se publique y distribuya.

13. Indicación de que la información obtenida por el auditor, sus empleados y colaboradores en la realización del trabajo de auditoría de cuentas se mantenen-

drá en estricta confidencialidad, de acuerdo con el deber de secreto establecido en la normativa vigente en auditoría de cuentas.

Asimismo, debe indicarse que los papeles de trabajo referentes a la auditoría de cuentas, objeto del contrato, son propiedad del auditor, que los mantendrá en su poder de acuerdo con las exigencias de custodia establecidas en la normativa de auditoría de cuentas, y a los cuales únicamente tendrán acceso las personas a quienes en la citada normativa se les reconoce tal competencia y a los efectos en ella previstos.

#### *Honorarios, Horas y Período de Contratación*

14. Indicación de las horas estimadas para la realización del trabajo y de los honorarios para el primer ejercicio de nombramiento y de los criterios para el cálculo de los mismos en los restantes ejercicios. Cuando el nombramiento se efectúe por un Registrador Mercantil o un Juez se debe detallar, asimismo, el número de horas presupuestado por áreas de trabajo.
15. Condiciones de pago de los honorarios.
16. Periodo de contratación, de acuerdo con la normativa vigente.

#### **Otros aspectos a considerar en el Contrato de Auditoría o Carta de Encargo**

Adicionalmente al contenido general antes mencionado el auditor puede también considerar conveniente incluir otros aspectos, dependiendo de las circunstancias particulares de cada encargo. A efectos orientativos se indican los siguientes:

1. Procedimientos a aplicar antes de comenzar el encargo con los auditores anteriores, en el caso de cambio de auditores, de acuerdo con lo establecido en la norma técnica sobre relación entre auditores.
2. Indicación en su caso de la posibilidad de resolver mediante arbitraje todo litigio, controversia o reclamación resultante de la carta de encargo, acto o relación jurídica, o relativo a la misma, a su interpretación o ejecución, su incumplimiento, resolución o nulidad.
3. Acuerdos sobre la utilización de servicios de otros auditores y expertos en relación con la auditoría.
4. La consideración de características específicas en auditoría de cuentas anuales consolidadas.
5. Condiciones necesarias para el acceso a los papeles de trabajo del auditor por parte de terceros, que no estuvieran autorizados por la normativa en vigor.
6. Servicios adicionales previstos por requerimientos legales.

7. Acuerdos referentes a otros servicios que serán efectuados en conexión con el encargo de auditoría de las Cuentas Anuales.
8. Petición de confirmación de la carta de encargo en su caso.

### **VIII. Contratos o Cartas de Encargo Específicos referentes a otros trabajos de revisión o verificación contable**

Los contratos o cartas de encargo específicos referentes a otros trabajos de revisión o verificación contable deberán incluir el contenido anteriormente mencionado, referido a una auditoría de cuentas anuales, en la medida en que les afecte, así como otros aspectos derivados de la naturaleza específica del trabajo.

### **IX. Modelos orientativos de Carta de Encargo y de Contrato de Auditoría**

A continuación se presentan, a efectos orientativos, ejemplos de una Carta de Encargo y de un Contrato de Auditoría de cuentas anuales con la inclusión de los aspectos más significativos recogidos en esta norma técnica.

## Modelo de Carta de Encargo

xx de xxxxxxxxxxxx de 199x

Sociedad XYZ, S.A.

xxxxxxxxxxxxxxxxxx

xxxxxxxxxx

Estimados señores:

**A) Cuando se trate del período inicial de contratación.** (No podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve).

Nos complace remitirles el contenido del acuerdo alcanzado con ustedes para realizar la auditoría de las cuentas anuales de la Sociedad XYZ, S.A. (que comprenden el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria), por un periodo de ..... años, comprendiendo, por tanto, la realización de la auditoría de las cuentas anuales correspondientes a todos los ejercicios de Sociedad XYZ, S.A. que se cierren entre el 1 de enero de 19xx y el 31 de diciembre de 20xx.

**B) Para los ejercicios posteriores al período inicial de contratación**

Nos complace remitirles el acuerdo alcanzado con ustedes para realizar la auditoría de las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. (que comprenden el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria, para cada ejercicio posterior al período inicial de contratación).

Al completar la auditoría, emitiremos nuestro informe que contendrá nuestra opinión técnica sobre las cuentas anuales examinadas y sobre la información contable contemplada en el informe de gestión. Adicionalmente, informaremos a los Administradores sobre las debilidades significativas que, en su caso, hubiésemos identificado en la evaluación del control interno.

### *Responsabilidades y limitaciones de la auditoría*

Realizaremos nuestro trabajo de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, así como con las normas de auditoría generalmente aceptadas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En consecuencia, en bases selectivas, obtendremos la evidencia justificativa de la información incluida en las cuentas anuales, evaluaremos los principios contables aplicados, las estimaciones significativas realizadas por los Administradores y la presentación global de las citadas cuentas anuales. Igualmente comprobaremos la concordancia de la información contable que contiene el informe de gestión con las cuentas anuales.

Como parte de nuestra auditoría, y únicamente a efectos de determinar la naturaleza, oportunidad y amplitud de nuestros procedimientos de auditoría, efectuaremos un estudio y evaluación de la estructura de control interno de la Sociedad. Sin embargo, ello no será suficiente para permitirnos expresar una opinión específica sobre la eficacia de la estructura de control interno en lo que se refiere a la información financiera.

El objetivo de nuestro trabajo, en relación al estudio y evaluación del sistema de control interno, es obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales estén libres de errores o irregularidades significativos. Aunque una estructura efectiva de control interno reduce la probabilidad de que puedan existir riesgos de errores o irregularidades y de que no sean detectados, no elimina tal posibilidad. Por dicha razón y dado que nuestro examen está basado principalmente en pruebas selectivas, no podemos garantizar que se detecten todo tipo de errores o irregularidades, en caso de existir.

Asimismo, el trabajo de auditoría no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales.

La opinión técnica del auditor de cuentas proporciona un mayor grado de fiabilidad a las cuentas anuales, pero no incluye la predicción de sucesos futuros, por lo tanto, la emisión de un informe sin salvedades sobre las cuentas anuales, no constituye una garantía sobre la viabilidad futura de una entidad. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad normal de la entidad a lo largo del próximo ejercicio económico, para decidir si las mismas han de influir en su opinión.

Los papeles de trabajo preparados en relación con la auditoría son de propiedad del auditor, constituyen información confidencial, y los mantendremos en nuestro poder de acuerdo con las exigencias de la Normativa sobre Auditoría de Cuentas. Asimismo, y de acuerdo con el deber de secreto establecido en dicha normativa, nos comprometemos a mantener estricta confidencialidad sobre la información de la entidad obtenida en la realización del trabajo de auditoría.

Por otra parte, en la realización de nuestro trabajo mantendremos siempre una situación de independencia y objetividad, tal y como exige la normativa de auditoría de cuentas a este respecto.

#### *Responsabilidad y Manifestaciones de los Administradores*

La formulación de las cuentas anuales a las que se ha hecho referencia anteriormente es responsabilidad de los Administradores de la sociedad. Asimismo el registro de las operaciones en los libros de contabilidad y del mantenimiento de una estructura de control interno que sea suficiente para permitir la elaboración de unas cuentas anuales fiables es responsabilidad de los Administradores, así como de proporcionar, cuando sean solicitados, los registros contables de la Sociedad y la información relativa a los mismos.



Con objeto de facilitar una comunicación más efectiva, la sociedad designará al personal de ésta a quienes el auditor deba dirigir las consultas necesarias para realizar su trabajo.

Las Normas Técnicas de Auditoría exigen que obtengamos de los Administradores una carta de manifestaciones sobre las cuentas anuales. Los resultados de nuestras pruebas de auditoría, las respuestas a nuestras consultas y la carta de manifestaciones constituyen la evidencia para emitir una opinión sobre las cuentas anuales. En consecuencia, los Administradores deberán entregar firmada la “Carta de Manifestaciones de la Dirección” que le soliciten los auditores en los términos previstos en la Norma Técnica de Auditoría al respecto.

Si ustedes tuvieran la intención de publicar las cuentas anuales junto con nuestro informe de auditoría en un documento que contenga otra información, se comprometen a: (a) proporcionarnos un borrador del documento para su lectura, y (b) obtener nuestro consentimiento para la inclusión en él de nuestro informe de auditoría, antes de que dicho documento se publique y distribuya.

#### *Honorarios y Facturación*

Nuestros honorarios por los servicios de auditoría de cuentas anuales se fijan en función del tiempo empleado en la realización del trabajo y de las tarifas horarias de auditoría en vigor cada año, por categorías profesionales, aplicadas por ..... con carácter general. Nuestros honorarios por el examen de las cuentas correspondientes al ejercicio cerrado el XX de XX de XX, ascienden a xxxxxxxxxxxx pesetas, equivalentes a xxxxx horas de trabajo de nuestro personal profesional. A este importe se adicionarán los gastos que incurramos por su cuenta y el I.V.A. del correspondiente.

Hemos efectuado esta estimación teniendo en cuenta las premisas siguientes:

- La sociedad nos entregará sus cuentas anuales debidamente formuladas por los Administradores dentro del plazo que a estos efectos establece la Ley.
- La sociedad nos prestará su máxima colaboración en la preparación de ciertos trabajos, tales como análisis de cuentas, conciliaciones de diferencias de saldos, búsqueda de comprobantes y registros, etc. Estos trabajos así como las cartas de solicitud de confirmación que seleccionemos serán puestos a nuestra disposición en el plazo que fijemos de común acuerdo.

Si durante la realización de nuestro trabajo observásemos cambios en las circunstancias en base a las cuales se ha realizado el presente acuerdo, tales como fusiones, absorciones, cambios de objeto social, modificación de volumen de negocio o de la cifra patrimonial, modificación en los criterios de contabilización, errores en aquellos detalles que les hubiéramos solicitado, modificación del sistema contable y otros similares, se lo notificaríamos explicándoles los motivos que nos obligan a variar los honorarios estimados, basándonos en el número de horas a realizar en virtud de los cambios operados.

**(Aplicable solamente en la alternativa A)** Para cada uno de los ejercicios sucesivos nuestros honorarios, tomando como base el importe total señalado para el ejercicio 19xx,

se modificarán anualmente de acuerdo con nuestras tarifas horarias de auditoría en un porcentaje equivalente al IPC del sector servicios (sin alquileres).

Esta estimación tendrá validez siempre que no se modifiquen las circunstancias actuales en base a las cuales se ha realizado el presente acuerdo. Si con posterioridad recibiéramos evidencia adicional o modificación de las cuentas a que se refiere el artículo 210.2 de la Ley de Sociedades Anónimas modificaríamos consecuentemente nuestro informe procediendo a la correspondiente facturación adicional de honorarios.

(Si fuera necesario, se deberán incluir aquí los párrafos adicionales que cubran temas tales como plazo de entrega, fecha de realización, sistema de facturación, detalle de colaboración que esperamos, etc.)

\*\*\*\*\*

La prestación de los servicios de auditoría objeto del presente acuerdo se regirá en todo caso por las disposiciones legales vigentes en cada momento.

En caso de conformidad con los términos aquí expuestos, les agradeceríamos que nos devolvieran debidamente firmada la copia que les adjuntamos.

Estamos encantados de tener la oportunidad de prestarles nuestros servicios profesionales y les aseguramos que dedicaremos a este trabajo nuestra mayor atención.

SOCIEDAD XYZ, S.A.

EL AUDITOR

\_\_\_\_\_  
Nombre y Cargo

\_\_\_\_\_  
Fecha

\_\_\_\_\_  
Nombre

**Modelo de Carta de Encargo**  
**(Para los ejercicios siguientes al inicialmente contratado)**

xx de xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx de 19xx

Sociedad XYZ, S.A.

xxxxxxxxxxx

xxxxxxxxx

Estimados señores:

En relación al acuerdo alcanzado según carta (contrato) de fecha ..... para realizar la auditoría de las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. por los ejercicios que se cierren entre el 1 de enero de 19xx y el 31 de diciembre de 19xx.

De conformidad con lo establecido en el apartado X de la carta encargo ..... nuestros honorarios para la realización de la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 199x hemos estimado que ascenderán a ..... pesetas, equivalentes a ..... horas de trabajo de nuestro personal profesional, habiéndose efectuado tal estimación (explicar la razón del incremento: cambio de circunstancia y/o actualización de tarifa).

Los restantes términos y condiciones de nuestra carta encargo ..... de fecha ..... permanecen inalterables.

Confiamos que la estimación de nuestros honorarios para la realización de la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 199x merezca su conformidad, por lo que les rogamos nos devuelvan debidamente firmada la copia adjunta, y aprovechamos la presente oportunidad para saludarles.

Muy atentamente.

SOCIEDAD XYZ, S.A.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

## Modelo de Contrato

En ....., a ..... de ..... de 19.....

### REUNIDOS

De una parte, Don ..... con D.N.I. nº ..... en nombre y representación de la Sociedad ....., constituida por tiempo ..... en escritura autorizada por el Notario de ..... Don....., en fecha ....., y con el nº de protocolo .....; Sociedad domiciliada en ....., y C.I.F. nº ..... en adelante “la Sociedad”.

Y de otra, Don ..... con D.N.I. nº ..... actuando en nombre de ..... constituida el ..... de ..... de 19....., domiciliada en ....., calle ....., ..... y con C.I.F. nº ..... en adelante “los auditores”.

### EXPONEN

- 1) Que la Sociedad desea celebrar un contrato de auditoría de cuentas para dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 203 y ss. de la Sección Octava, del Capítulo VII del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, habiendo sido designados los auditores anteriormente citados para desempeñar esta función en virtud de acuerdo adoptado en la Junta General de fecha .....
- 2) Que la Sociedad de auditoría ..... que acepta el encargo está inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas con el número ..... y en el Registro de Sociedades del (REA) / (ICJC) / (REGA).
- 3) Que a los fin[es indicados, ambas partes suscriben el presente contrato de auditoría de cuentas, que se registrá por las siguientes

### CLAÚSULAS

*Primera.* Los auditores realizarán la auditoría de las cuentas anuales de la Sociedad XYZ, S.A. (que comprenden el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria) correspondientes a los ejercicios sociales..... Al completar la auditoría, emitirán un informe que contendrá su opinión técnica sobre las cuentas anuales examinadas y sobre la información contable contemplada en el informe de gestión.

Adicionalmente, los auditores informarán a los Administradores sobre las debilidades significativas que, en su caso, hubieran identificado en la evaluación del control interno.

*Segunda.* Los auditores realizarán su trabajo de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, así como con las normas de auditoría generalmente aceptadas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En consecuencia, en bases selectivas,

obtendrán la evidencia justificativa de la información incluida en las cuentas anuales, evaluarán los principios contables aplicados, las estimaciones significativas realizadas por los Administradores y la presentación global de las citadas cuentas anuales. Igualmente comprobarán la concordancia de la información contable que contiene el informe de gestión con las cuentas anuales.

Como parte de la auditoría, y únicamente a efectos de determinar la naturaleza, oportunidad y amplitud de los procedimientos de auditoría, los auditores tendrán en cuenta la estructura de control interno de la Sociedad. Sin embargo, dicha consideración no será suficiente para permitirles expresar una opinión específica sobre la eficacia de la estructura de control interno en lo que se refiere a la información financiera.

El objetivo del trabajo de los auditores es obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales estén libres de errores o irregularidades significativos. Aunque una estructura efectiva de control interno reduce la probabilidad de que puedan existir riesgos de errores o irregularidades y de que no sean detectados, no elimina tal posibilidad. Por dicha razón y dado que el examen de los auditores está basado principalmente en pruebas selectivas, éstos no pueden garantizar que se detecten todo tipo de errores o irregularidades, en caso de existir.

Los papeles de trabajo preparados en relación con la auditoría son propiedad de los auditores, constituyen información confidencial, y éstos los mantendrán en su poder de acuerdo con las exigencias de la Ley de Auditoría de Cuentas. Asimismo, y de acuerdo con el deber de secreto establecido en dicha normativa los auditores se comprometen a mantener estricta confidencialidad sobre la información de la entidad obtenida en la realización del trabajo de auditoría.

Por otra parte, los auditores en la realización de su trabajo mantendrán siempre una situación de independencia y objetividad, tal y como exige la normativa de auditoría de cuentas a este respecto.

*Tercera.* Los Administradores de la sociedad son responsables de la formulación de las cuentas anuales a las que se ha hecho referencia anteriormente, así como de entregarlas a los auditores, debidamente firmadas, dentro del plazo que para su aprobación establece la Ley. En este sentido, los Administradores son responsables del adecuado registro de las operaciones en los libros de contabilidad y del mantenimiento de una estructura de control interno que sea suficiente para permitir la elaboración de unas cuentas anuales fiables. Los Administradores son también responsables de proporcionar a los auditores, cuando éstos así lo soliciten, todos los registros contables de la Sociedad y la información relativa a los mismos, así como de indicarles el personal de la Sociedad a quien puedan dirigir sus consultas.

Adicionalmente, la Sociedad prestará a los auditores la máxima colaboración en la preparación de ciertos trabajos, tales como análisis de cuentas, conciliaciones de diferencias de saldos, búsqueda de comprobantes y registros, etc. Estos trabajos así como las cartas de solicitud de confirmación que soliciten los auditores serán puestos a su disposición en el plazo que la Sociedad y los auditores fijen de común acuerdo.

*Cuarta.* De acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, los auditores harán consultas específicas a los Administradores y a otras personas sobre la información contenida en las cuentas anuales y sobre la eficacia de la estructura de control interno. Asimismo, tales normas exigen que los auditores obtengan de los Administradores una carta de manifestaciones sobre las cuentas anuales. Los resultados de las pruebas de auditoría, las respuestas a las consultas de los auditores y la carta de manifestaciones constituyen la evidencia en la que los auditores pretenden basarse para formarse una opinión sobre las cuentas anuales.

Si la sociedad tuviera la intención de publicar las cuentas anuales junto con el informe de auditoría en un documento que contenga otra información, se compromete a: (a) proporcionar a los auditores un borrador del documento para su lectura, y (b) obtener nuestro consentimiento para la inclusión en él de nuestro informe de auditoría, antes de que dicho documento se publique y distribuya.

*Quinta.*

A) Cuando se trate del período inicial de contratación

La duración del presente contrato será de ..... años, (no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve) a contar desde el momento de aceptación por las partes.

B) Para los ejercicios posteriores al período inicial de contratación

Las cuentas anuales objeto del presente contrato son las de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 199x.

*Sexta.* Los honorarios profesionales que habrán de percibir los auditores por el desempeño de su función (en cuanto al primer ejercicio de vigencia del presente contrato) serán de ..... pesetas, tomando en consideración el tiempo estimado necesario (..... horas), y los conocimientos y experiencia profesional del personal asignado para la realización del encargo.

Si durante la realización del trabajo observaran los auditores cambios en las circunstancias en base a las cuales se ha realizado el presente contrato, tales como fusiones, absorciones, cambios del objeto social, modificación del volumen de negocio o de la cifra patrimonial, modificación en los criterios de contabilización, errores en aquellos detalles que hubieran solicitado, modificaciones del sistema contable y otros similares, se lo notificarán a la Sociedad, explicando los motivos que les obligan a modificar los honorarios estimados, en base al número de horas a realizar en virtud de los cambios operados.

**(Aplicable únicamente a la opción a) de la cláusula quinta)** Para cada uno de los ejercicios sucesivos los honorarios tendrán como base el importe total señalado para el ejercicio 199x, al que se aplicará la tasa de actualización interanual de las tarifas de los auditores, la cual está basada en el incremento experimentado por el IPC del sector servicios.

Esta estimación tendrá validez siempre que no se modifiquen las circunstancias actuales en base a las cuales se ha realizado el presente contrato. Si con posterioridad recibieran

evidencia adicional o modificación de las cuentas a que se refiere el artículo 210.2 de la Ley de Sociedades Anónimas, modificarían consecuentemente su informe procediendo a la correspondiente facturación adicional de honorarios.

A los honorarios se les aplicará el I.V.A., al tipo que se encuentre vigente.

Independientemente de los honorarios, los auditores percibirán los suplidos que, como gastos necesarios, hayan tenido que realizar para el desempeño de su función.

*Séptima.* Los honorarios profesionales a percibir por los auditores durante cada ejercicio, serán abonados por la Sociedad de la forma siguiente:

% a la firma del presente contrato.

% en mensualidades de ..... pesetas cada una durante los meses ..... a .....

% a la entrega del informe final.

*Octava.* El presente contrato tiene por objeto exclusivo la realización de la auditoría de las cuentas anuales de la Sociedad en los términos previstos en la legislación vigente, quedando excluido del mismo cualquier otra actuación profesional que se encomiende por la Sociedad a los auditores.

(Si fuera necesario, se deberán incluir aquí los párrafos adicionales que cubran temas tales como plazo de entrega, fecha de realización, sistema de facturación, detalle de colaboración que esperamos, etc.)

**(Modelos optativos de cláusula arbitral y de sometimiento a la jurisdicción competente, en los casos en que se considere necesario)**

*Cláusula arbitral.* Las partes acuerdan que todo litigio, discrepancia, cuestión o reclamación resultantes de la ejecución o interpretación del presente contrato o relacionado con él, directa o indirectamente, se resolverá mediante el arbitraje de .....

El arbitraje se realizará conforme al procedimiento establecido en el Reglamento Arbitral de ..... y la Ley de Arbitraje de 5 de diciembre de 1988.

El laudo arbitral deberá dictarse durante los noventa días siguientes a la aceptación del encargo por parte de los árbitros designados, obligándose ambas partes a aceptar y cumplir la decisión contenida en el mismo.

Cláusula de sometimiento a la jurisdicción competente. Para la resolución de los conflictos que puedan surgir en la aplicación o interpretación del presente contrato, ambas partes declaran someterse a la jurisdicción de los Juzgados y Tribunales de ..... con renuncia a su propio fuero si éste fuera otro.

Y en prueba de conformidad con cuanto antecede, ambas partes firman el presente contrato por duplicado en el lugar y fecha arriba indicados.





## **Norma Técnica de Auditoría sobre “Errores e Irregularidades”**

### **Norma Técnica Provisional**

- 18 Junio 1999: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 38)
- 7 Septiembre 1999: Anuncio en el B.O.E.  
Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 15 Junio 2000: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 42)
- 3 Agosto 2000: Anuncio en el B.O.E. de su publicación.  
De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



## **Resolución de 15 de junio de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “Errores o Irregularidades”**

Las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC, Nº 4), establecen, en el epígrafe 1.5.3, que: *“El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales”*.

Asimismo, en el apartado “Objetivos de la Auditoría de Cuentas Anuales” de las citadas Normas Técnicas de Auditoría, se establece que: *“En la planificación de su examen, el auditor debe considerar la detección de los errores e irregularidades producidas, que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, sin embargo no será responsable de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directivos o personal de la entidad auditada”*.

A estos efectos, con el objeto de establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor en relación con la detección, e información correspondiente, de los errores e irregularidades que pudieran existir en los estados financieros a auditar, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “Errores e Irregularidades”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 18 de junio de 1999 (BOE 7-10-1999) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín núm. 38, de junio de 1999, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, que modifican su redacción en algunos aspectos. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “errores e irregularidades”, incluyendo determinadas modificaciones respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

**Madrid a 15 de junio de 2000**  
**El Presidente del Instituto**  
**de Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**Antonio Gómez Ciria**

## Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, establecen en el epígrafe 1.5.3, lo siguiente:

*El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales.*

Asimismo, en el apartado “Objetivos de la Auditoría de Cuentas Anuales” de las citadas Normas Técnicas de Auditoría, se establece lo siguiente:

*“En la planificación de su examen, el auditor debe considerar la detección de los errores e irregularidades producidas, que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, sin embargo no será responsable de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directivos o personal de la entidad auditada”.*

2. El término “error” se refiere, en el contexto de esta norma técnica, a actos u omisiones no intencionados cometidos por uno o más individuos, sean de los administradores, de la dirección, de los empleados de la entidad auditada, o de terceras personas ajenas a ésta, que alteran la información contenida en las cuentas anuales, tales como:
  - Errores aritméticos o de transcripción en los registros y datos contables.
  - Inadvertencia o interpretación incorrecta de hechos.
  - Aplicación incorrecta de principios y normas contables.
3. El término “irregularidad” se refiere, en el contexto de esta norma técnica, a los actos u omisiones intencionados, cometidos por uno o más individuos, sean de los administradores, de la dirección, de los empleados de la entidad auditada, o de terceras personas ajenas a ésta, que alteran la información contenida en las cuentas anuales.

La irregularidad puede suponer, entre otros:

- Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos.
- Apropiación indebida y utilización irregular de activos.

- Supresión u omisión de los efectos de transacciones en los registros o documentos.
  - Registro de operaciones ficticias.
  - Aplicación indebida e intencionada de principios y normas contables.
4. Los errores e irregularidades tienen en su intencionalidad el factor primordial de diferenciación. Sin embargo, en ocasiones resulta difícil determinar dicha intencionalidad, sobre todo en aspectos relacionados con estimaciones contables o en aplicación e interpretación de principios y normas de contabilidad.
  5. Cualquier auditoría de cuentas anuales está sujeta al inevitable riesgo de que algunos errores e irregularidades significativos no sean detectados, incluso cuando se planifica y ejecuta adecuadamente de acuerdo con las normas técnicas de auditoría. El riesgo de no detectar irregularidades es mayor que el de no descubrir errores, ya que normalmente la irregularidad va acompañada de actuaciones tendentes a ocultarlo, tales como colusiones, falsificaciones, omisiones deliberadas en el registro de transacciones o justificaciones inadecuadas al auditor.

El auditor llevará a cabo su actuación con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que puede encontrar circunstancias o hechos que indiquen la existencia de errores e irregularidades.

## **Objeto de la norma**

6. El objeto de esta norma técnica es establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor, así como delimitar su responsabilidad en la detección de errores e irregularidades que afecten significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, y en consecuencia su efecto en el informe de auditoría, así como la comunicación a la Dirección y en su caso a los Organismos Reguladores.

## **Ámbito de la norma**

7. La referencia a la expresión auditoría de cuentas anuales en la presente norma técnica se hace extensible a todos aquellos otros trabajos de auditoría de cuentas sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas.

## **Responsabilidad de los Administradores y de la Dirección**

8. La prevención y detección de errores e irregularidades corresponde a los administradores y a la Dirección, a través de la implantación y funcionamiento

continuado de los adecuados sistemas contable y de control interno. Dichos sistemas reducen pero no eliminan la posibilidad de errores e irregularidades.

## Responsabilidad y actuación del auditor

9. El auditor no es responsable de la prevención de errores e irregularidades. Sin embargo, al planificar la auditoría, el auditor debe evaluar el riesgo de que las cuentas anuales estén afectadas por errores e irregularidades significativos y debe preguntar a la Dirección y, en su caso, a los administradores si tienen conocimiento de la existencia de algún error e irregularidad significativo.
10. La existencia de sistemas de contabilidad y procedimientos de control interno eficientes reducen la posibilidad de errores e irregularidades en las cuentas anuales, aunque siempre hay riesgo de que los controles internos no funcionen tal como se diseñaron. Asimismo, cualquier sistema de contabilidad y de control interno puede ser ineficaz ante irregularidades ocasionadas por colusiones entre empleados o cometidas por la dirección.
11. Además de las debilidades detectadas del sistema contable y de control interno, pueden existir hechos o circunstancias que incrementen el riesgo de errores e irregularidades, tales como:
  - Aspectos relativos a la integridad y competencia de la Dirección.
  - Presiones no usuales tanto internas como externas a la Sociedad.
  - Transacciones no habituales.
  - Problemas en la obtención de evidencia suficiente y adecuada.

En el Anexo a esta Norma se recogen algunos ejemplos de estos hechos y circunstancias.

12. Basándose en la evaluación del riesgo, el auditor debe diseñar los procedimientos de auditoría necesarios para obtener seguridad razonable de que las irregularidades y errores significativos que pudieran existir y afecten significativamente a las cuentas anuales, consideradas en su conjunto, se detecten adecuadamente.

En consecuencia, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada de que no se han producido errores e irregularidades que puedan tener un efecto significativo en las cuentas anuales, o de que si se han producido su efecto en éstas ha sido reflejado adecuadamente.

13. Debido a las limitaciones inherentes a toda auditoría, existe un riesgo inevitable de que no se detecten errores e irregularidades que afecten significativamente a las cuentas anuales. La posible detección posterior de éstos, relati-

vos al período al que se refiere el informe del auditor, no implica por sí solo que éste no haya seguido los principios básicos y los procedimientos esenciales que rigen una auditoría. El cumplimiento por el auditor de las normas técnicas de auditoría se pone de manifiesto por la idoneidad de los procedimientos aplicados, los cuales deben haber tenido en consideración las circunstancias específicas del trabajo, así como por el reflejo de los resultados obtenidos en sus papeles de trabajo y en informe de auditoría.

## **Procedimientos cuando hay indicios de la existencia de errores e irregularidades**

14. Cuando de la aplicación de procedimientos de auditoría, diseñados teniendo en cuenta la evaluación del riesgo, se derivase la posible existencia de errores e irregularidades, el auditor debe evaluar sus efectos potenciales en las cuentas anuales. Si considera que son significativos, debe modificar los procedimientos previstos o aplicar otros adicionales.
15. La amplitud de procedimientos adicionales dependerá del criterio del auditor en relación con:
  - a) La naturaleza de los errores e irregularidades que puedan presumirse.
  - b) La probabilidad de que ocurran.
  - c) La posibilidad de que un tipo concreto de error o irregularidad pueda tener efectos significativos en las cuentas anuales.

A menos que las circunstancias indiquen claramente lo contrario, el auditor no debe asumir que un caso de error o irregularidad es un hecho aislado. Si la irregularidad o error debiera haber sido prevenido o detectado por el sistema de control interno, el auditor debe reconsiderar su evaluación previa del mismo y, si es necesario, ajustar la naturaleza, programación y amplitud de sus procedimientos sustantivos.

16. La aplicación de estos procedimientos adicionales normalmente llevará al auditor a confirmar o a desestimar sus dudas sobre la existencia de errores e irregularidades.

Cuando no se resuelvan las dudas acerca de la existencia de algún error o irregularidad como consecuencia de los procedimientos adicionales aplicados, el auditor debe considerar su efecto e incidencia en el informe de auditoría.

17. Asimismo, el auditor deberá considerar las implicaciones de los errores e irregularidades significativos en otros aspectos de la auditoría, especialmente en relación con la fiabilidad de las manifestaciones de la Dirección.

En caso de errores o irregularidades no detectados por los controles internos o no incluidos en las manifestaciones efectuadas por la dirección, el auditor debe reconsiderar la evaluación efectuada del riesgo, así como la validez de las citadas manifestaciones de la Dirección.

## **Información de errores e irregularidades**

### **En el Informe de auditoría de las cuentas anuales**

18. Si el auditor concluye que el error o irregularidad tiene efecto significativo o muy significativo en las cuentas anuales y que no ha sido adecuadamente considerado en las mismas, debe emitir una opinión con salvedad o desfavorable, según proceda, de acuerdo con las normas técnicas de auditoría sobre informes.
19. Si la entidad o las circunstancias impiden al auditor la obtención de evidencia suficiente y adecuada para evaluar si existen o si es probable que se hayan producido errores o irregularidades que puedan afectar significativamente a las cuentas anuales, debe expresar una opinión con salvedades o denegar su opinión, por la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría.

### **A la Dirección**

20. El auditor debe comunicar a la dirección, tan pronto como sea posible, la existencia de errores significativos o irregularidades, aún cuando estas últimas no tengan un efecto significativo en las cuentas anuales, de acuerdo con lo previsto en las Normas Técnicas de Auditoría.
21. Para determinar quién es el representante adecuado de la empresa que debe ser informado de los posibles errores significativos o irregularidades encontradas o previsibles, el auditor debe valorar todas las circunstancias del caso.

Con respecto a la irregularidad, debe analizar la posibilidad de que esté implicado algún miembro de la alta dirección. En la mayoría de los casos que suponen una irregularidad, es adecuado informar del asunto a un nivel organizativo de la entidad superior al de las personas presuntamente implicadas. Cuando los últimos responsables de la gerencia tampoco estén exentos de dudas, normalmente el auditor debe obtener el adecuado asesoramiento legal como ayuda en la determinación de los procedimientos a seguir.

### **A las autoridades reguladoras (Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores, Dirección General de Seguros)**

22. En relación con la presente Norma Técnica debe recordarse que el deber de secreto profesional establecido en los artículos 13 y 14 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, no resulta de aplicación frente a ciertas



autoridades supervisoras en las circunstancias previstas en la Disposición Final Primera de dicha Ley, según la nueva redacción dada a su párrafo final por la Disposición Adicional Octava de la Ley 37/1998, de 16 de diciembre, de Reforma de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores, que establece: “*los auditores de las cuentas anuales de las entidades sometidas al régimen de supervisión previsto en la Ley 13/1992, sobre Recursos Propios y Supervisión en base consolidada de las entidades financieras, o de las entidades reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados o de las instituciones reguladas en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, sobre instituciones de inversión colectiva, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito al Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores o Dirección General de Seguros, según proceda, cualquier hecho o decisión, sobre la entidad o institución auditada, de la que haya tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones y que pueda:*

- a) Constituir una violación grave del contenido de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establezcan las condiciones de su autorización o que regulen de manera específica el ejercicio de su actividad.*
  - b) Perjudicar la continuidad de su explotación, o afectar gravemente a su estabilidad o solvencia.*
  - c) Implicar la abstención de la opinión del auditor, o una opinión desfavorable o con reservas, o impedir la emisión del informe de auditoría”.*
23. En consecuencia, los errores e irregularidades conocidos por el auditor de cuentas, y que correspondan al contexto de las obligaciones a que se refiere la disposición transcrita en el párrafo anterior, deberán ser comunicados a las autoridades correspondientes.

## ANEXO

### Ejemplos de hechos o circunstancias que pueden aumentar el riesgo de errores e irregularidades

#### Aspectos relativos a la integridad y competencia de la dirección

- La dirección está dominada por una persona o por un pequeño grupo y no existe consejo o comité de vigilancia con funcionamiento efectivo.
- Existe una estructura compleja en la entidad, que no parece justificada.
- Se omite continuamente la corrección de los puntos débiles en el control interno, cuando esas correcciones son viables.
- Existe una alta rotación en el personal clave de las áreas contable o financiera.
- Existe una infrautilización significativa y prolongada del personal del departamento de contabilidad.
- Se producen cambios frecuentes en los asesores legales o auditores.

**Presiones no usuales tanto internas como externas a la Sociedad**

- La actividad es decreciente y aumentan los incobrables.
- El fondo de maniobra es inadecuado, debido a la disminución de los beneficios o a una expansión demasiado rápida.
- Se deteriora la calidad del beneficio a través, por ejemplo, del mayor riesgo en ventas a crédito, cambios en las prácticas comerciales o utilización de procedimientos contables que lo aumentan.
- La entidad necesita una tendencia al alza de los beneficios para mantener la cotización de sus acciones, a causa de una oferta pública prevista, de una absorción o por cualquier otra razón.
- La empresa tiene una inversión importante en una actividad o línea de producto sujeta a cambios rápidos.
- La entidad depende especialmente de unos pocos productos o clientes.
- Presión financiera sobre la alta dirección.
- Se ejerce presión sobre el personal del área contable para que finalice las cuentas anuales en un período de tiempo anormalmente breve.

**Transacciones no habituales**

- Operaciones no habituales, especialmente si tienen lugar en momentos próximos al cierre del ejercicio, con efecto significativo en los resultados.
- Transacciones o tratamientos contables complejos.
- Transacciones con terceros vinculados con la empresa.
- Pagos a terceros (por ejemplo, a asesores legales, consultores o agentes) que parezcan excesivos en relación con los servicios prestados.

**Problemas en la obtención de la evidencia suficiente y adecuada**

- Registros no adecuados, archivos incompletos, ajustes excesivos en libros y cuentas, transacciones no registradas de acuerdo con procedimientos normales y excesivas cuentas de orden.
- Documentación inadecuada de las transacciones como, por ejemplo, ausencia de la debida autorización, soportes documentales no disponibles y alteración de los documentos (estos problemas de documentación tienen mayor importancia cuando se refieren a operaciones importantes o inusuales).
- Existencia de un excesivo número de diferencias entre los registros contables y las confirmaciones de terceros o bien de evidencias contradictorias o de cambios inexplicables en los ratios operativos.
- Se dan al auditor, por parte de la dirección, evasivas o respuestas poco razonables.

**Algunos factores relacionados con el tratamiento informático de los datos, vinculados con las circunstancias y hechos mencionados en los puntos anteriores pueden incluir:**

- Imposibilidad de extraer información de los archivos informáticos, debido a la falta de actualización o, incluso, a la ausencia de documentación de los registros o programas.
- Existencia de un amplio número de cambios en los programas que no han sido documentados, aprobados o verificados.
- Inadecuado cuadro global entre las transacciones en procedimiento automatizado y las bases de datos de las cuentas financieras.

## **Norma Técnica de Auditoría sobre el “Efecto 2000”**

### **Norma Técnica Provisional**

- 24 Julio 1998: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 34)
- 8 Septiembre 1998: Anuncio en el B.O.E.  
Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 17 Junio 1999: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 38)
- 7 Octubre 1999: Anuncio en el B.O.E. de su publicación.  
De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



## **Resolución de 17 de junio de 1999, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el “efecto 2000”**

Con la llegada del año 2000, en los sistemas y aplicaciones informáticas que hayan registrado la fecha utilizando únicamente dos dígitos en el campo reservado al año, se producirán errores cuando realicen tratamientos de información que impliquen cálculos, comparaciones y ordenaciones de fecha.

Así, en las empresas en las que sus sistemas informáticos hayan registrado la fecha de la manera mencionada anteriormente y no hayan corregido adecuadamente esta circunstancia, se podrán producir por este motivo desde pequeños errores intrascendentes hasta la interrupción de procesos de producción o alteraciones significativas en el sistema de información financiera y de gestión de la entidad.

Por ello, las empresas que se encuentren en estas circunstancias deberán realizar las acciones que sean precisas a este respecto para revisar, adaptar o corregir sus sistemas informáticos, a fin de evitar los efectos perniciosos antes mencionados. Estas actuaciones provocarán en dichas empresas una serie de gastos e inversiones que será necesario evaluar y que deberán tener el oportuno reflejo en sus estados financieros.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre el “efecto 2000”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 24 de julio de 1998 (BOE, 8-9-1998) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 34, de julio de 1998, del propio Instituto, para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho plazo se han presentado alegaciones a algunos aspectos del texto sometido a información pública, que modifican mínimamente su redacción. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez transcurrido el plazo de seis meses, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, desde el sometimiento a información pública en el “Boletín Oficial del Estado” de la Norma Técnica de Auditoría sobre el “efecto 2000”, se acuerda su paso a definitiva, incluyendo unas pequeñas modificaciones respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

**Madrid a 17 de junio de 1999**  
**El Presidente del Instituto**  
**de Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**Antonio Gómez Ciria**

## I. Introducción

### A. *Los problemas que pueden aparecer como consecuencia de la entrada del Año 2000 en los sistemas y procesos informáticos:*

En el caso de que los sistemas informáticos identifiquen el año utilizando únicamente los dos últimos dígitos, (es decir “dígitos 00”) el sistema puede interpretar la información y registro como el año 1900, como algún código especial, o una condición de error.

Esta instrucción tan simple puede provocar errores o fallos operativos en los sistemas informáticos, así como en aquellos otros sistemas operativos que dependan o sean subsidiarios de aquel sistema.

Hay que añadir, además, que algunos sistemas informáticos pueden no estar adaptados para realizar operaciones o cálculos con fechas que comienzan en 1999, porque utilizan dígitos 99 en los campos de fecha como “entrada” para reflejar operaciones o tratamientos particularizados.

En consecuencia, la problemática que plantea la llegada del año 2000 en los sistemas informáticos no preparados o no corregidos adecuadamente puede, alterando la propia información y procesos informáticos, afectar a su vez y/o tener unos efectos circundantes sobre la información financiera y la propia gestión de las sociedades y negocios -ya se trate de una gran y compleja corporación hasta un simple negocio individual- y pudiendo abarcar desde pequeños errores intrascendentes hasta la interrupción de las actividades de la sociedad.

Todo ello sin olvidar que el efecto mencionado puede afectar de forma significativa a las relaciones y los compromisos que la sociedad ha asumido respecto de su clientela y en relación con los posibles incumplimientos contractuales y de suministro de sus proveedores.

### B. *La necesidad de establecer recomendaciones específicas sobre el “efecto 2000” que alerte a Administradores y Auditores en relación con su responsabilidad en la formulación y verificación de las cuentas anuales.*

Existe el riesgo de diferentes expectativas entre lo que los administradores y usuarios de la información financiera pueden esperar de la actuación del auditor ante el problema informático originado por la llegada del Año 2000 y lo que éste, en cumplimiento de su trabajo de auditoría de cuentas, se encuentra obligado a realizar.

Ante esta situación cabe distinguir los siguientes aspectos:

Los efectos más significativos del cambio de fecha del Año 2000 pueden corresponderse con los sistemas operativos de la entidad y no tener influencia directa sobre los sistemas de información financiera.

No obstante, cualquier posible interrupción significativa o fallo de los sistemas operativos puede modificar el reconocimiento, la medición y el desglose de la información financiera; por ejemplo, la información sobre activos y pasivos que reflejen beneficios o privación de beneficios económicos futuros que se desprendan de las actividades operativas de la entidad.

Asimismo, la propia actividad de la sociedad puede quedar afectada por los efectos del citado problema informático en los sistemas operativos de sus clientes y proveedores, lo cual podría, incluso, llegar a alterar la buena marcha de la sociedad, con la consiguiente repercusión en sus cuentas anuales.

Por ello, las empresas que se encuentren afectadas por este problema deberán realizar las acciones que sean precisas para revisar, adaptar o corregir sus sistemas informáticos, a fin de evitar los efectos perniciosos antes mencionados. Estas actuaciones provocarán en dichas empresas una serie de gastos e inversiones que será necesario evaluar, y que deberán tener el oportuno reflejo en sus estados financieros.

En este sentido, y teniendo en cuenta la gran preocupación que ha suscitado esta problemática en los distintos ámbitos empresariales, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha dictado la Resolución, a nivel contable, de 20 de julio de 1998, sobre la información a incorporar en las cuentas anuales relativa al “efecto 2000”. En dicha Resolución se contemplan dos aspectos de esta cuestión que los administradores de las empresas deben, en su caso, reflejar en las cuentas anuales: por un lado, el tratamiento y registro de las operaciones realizadas o que se estime necesario realizar en las distintas aplicaciones y sistemas informáticos que pudieran afectar al balance y la cuenta de pérdidas y ganancias; y, por otro, la información a incluir a este respecto en la memoria explicativa de dichos estados financieros.

No obstante, la citada Resolución trata esta circunstancia sin incorporar nuevos criterios contables, distintos a los ya existentes, ya que, como se indica en su introducción, se entiende que los establecidos en la normativa en vigor son suficientes para recoger los posibles efectos que pudieran derivarse de dicha circunstancia, intentando únicamente, pues, y dado que este problema puede afectar a gran número de empresas, aclarar, sistematizar y homogeneizar la información que las empresas deben recoger en sus estados financieros como consecuencia de la llegada del año 2000.

Asimismo, y en relación a lo establecido en los párrafos precedentes, los auditores aplicarán los procedimientos de auditoría que estimen convenientes con el objeto de verificar que las cuentas anuales formuladas por los administradores reúnen los requisitos anteriormente mencionados y, en su caso, especificar en su informe cuál o cuáles son los aspectos que deberán ponerse de manifies-

to para informar adecuadamente a los usuarios del informe de auditoría y de las cuentas anuales.

Cabe pues mencionar que, en relación a los efectos de la llegada del año 2000 y su incidencia sobre las cuentas anuales de las empresas, el auditor deberá realizar los procedimientos y pruebas de auditoría que considere adecuados en cada circunstancia, y que, en principio, no deben diferir de los aplicados en cualquier trabajo de auditoría cuando existe una contingencia de esta naturaleza.

## II. Objeto de la presente Norma

1. El objeto de la presente norma es establecer los criterios de actuación del auditor en la realización de sus trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros que puedan verse afectados por los problemas informáticos originados por el “efecto 2000”. En este sentido esta norma trata de:
  - 1.1 Orientar sobre los procedimientos y pruebas de auditoría que los auditores deben llevar a cabo a fin de obtener la evidencia suficiente y adecuada de la información que sobre esta cuestión debe venir reflejada en los estados financieros auditados.
  - 1.2 Orientar sobre el efecto que las distintas circunstancias que pudieran encontrarse en el desarrollo del trabajo de auditoría relativas a esta cuestión debieran tener en el informe de auditoría.
2. No obstante, hay que señalar a este respecto que esta norma de auditoría, al igual que la norma contable aprobada al efecto, la cual no incorpora criterios que no estaban recogidos ya en la normativa vigente en dicha materia, no añade nuevos procedimientos a aplicar a los ya incluidos en la normativa vigente en materia de auditoría de cuentas, y que deben utilizarse ante cualquier contingencia de esta naturaleza que se produzca en la entidad auditada, ni tampoco supone una modificación de las responsabilidades del auditor en el desarrollo de su trabajo y en la emisión de su informe, sino que su objetivo es el de servir para sistematizar, aclarar y orientar la actuación del auditor en el tratamiento de esta cuestión en sus trabajos de auditoría, a fin de que se pueda obtener una homogeneidad en las actuaciones de todos los auditores de cuentas en los trabajos de auditoría que vayan a realizar próximamente y que en gran número de ellos se verán afectados por dicha cuestión.

## III. La Responsabilidad de los Auditores: evaluación del problema. Consultas que el auditor deberá formular a los administradores

3. Dado que es sumamente importante que el auditor llegue a comprender la probable relevancia que el “efecto 2000” puede tener en las cuentas anuales



de la entidad a auditar, éste, a través de su propio conocimiento del negocio y mediante las oportunas conversaciones e indagaciones con los propios administradores, deberá evaluar las implicaciones que para la sociedad puede suponer dicha circunstancia, para lo cual necesitará obtener de éstos las explicaciones oportunas sobre, al menos, los siguientes aspectos:

- 3.1 La importancia de los procesos informáticos y su sensibilidad al cambio de fechas, así como aquellas otras posibles variables utilizadas por el sistema informático en las operaciones de la empresa en términos generales.
  - 3.2 La naturaleza de los sistemas informáticos clave que generan información contable específica, y
  - 3.3 El grado de dependencia de terceros (contratos externalizados, clientes, proveedores) que tienen los sistemas y actividades de la entidad, dependencia que podría provocar que un fallo en los sistemas de un tercero ejerciera un impacto directo sobre los importes o desgloses reflejados en las cuentas anuales.
4. El auditor deberá, basándose en el conocimiento existente del cliente y sus sistemas y en las consultas a los administradores, valorar el riesgo de que las cuentas anuales objeto de auditoría contengan informaciones incorrectas debido al problema del “efecto 2000”. Si el riesgo inherente no se considera significativo, no se necesita ninguna tarea adicional de auditoría a menos que el auditor, en el transcurso de su trabajo, obtenga información que aconseje lo contrario. Por otra parte, si el riesgo es significativo, el auditor debe llevar a cabo lo siguiente:
- 4.1 Estudiar el plan de los administradores para controlar el riesgo.
  - 4.2 Evaluar el impacto sobre las cuentas anuales, y
  - 4.3 Diseñar procedimientos de auditoría para abordar el riesgo.
5. Las normas de auditoría exigen al auditor que obtenga un entendimiento de los procesos de contabilidad y sistemas de control interno que le resulte suficiente para planificar la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. Cuando la valoración preliminar del auditor sea que el riesgo de control no es muy elevado y que, por lo tanto, ha previsto fiarse de los controles, el auditor debe obtener evidencias de auditoría mediante pruebas de los controles que se van a aplicar. Por otro lado, cuando el auditor considere que el riesgo de control es alto y ha llegado a la conclusión de que el problema del “efecto 2000” tendrá una influencia significativa en las cuentas anuales, éste quizás necesite modificar el enfoque destinado a obtener evidencias de que dichas cuentas no contienen informaciones erróneas, adoptando otro enfoque más sustantivo.

6. Las normas de auditoría exigen, también, que el auditor obtenga evidencia de auditoría adecuada y suficiente para basar en ella su opinión técnica sobre las cuentas anuales, teniendo en cuenta la evaluación de la importancia relativa y del riesgo de auditoría realizada por el auditor. La suficiencia de la evidencia es cuestión de juicio profesional. Si se da la circunstancia de que el cliente ha analizado el problema del “efecto 2000” sobre los estados financieros objeto de auditoría, o tiene planes para abordar dicho problema, el auditor necesitará obtener información sobre los planes de los administradores en relación con el riesgo de información incorrecta significativa y considerar si se han tratado de forma adecuada los efectos adversos del problema del “efecto 2000” sobre los estados financieros objeto de auditoría.
7. Al estudiar el análisis efectuado por los administradores el auditor puede consultar sobre factores o aspectos generales, tales como:
  - 7.1 Si el análisis del efecto fue realizado de manera sistemática y se encuentra documentado dicho proceso analítico.
  - 7.2 Si participaron en el proceso todas las unidades o partes del negocio o actividad empresarial significativas.
  - 7.3 La información -o en su caso el resultado de pruebas- obtenida de los proveedores informáticos sobre sistemas empaquetados y sistemas externalizados.
  - 7.4 Las habilidades, conocimientos y experiencia del personal implicado en el análisis del impacto.
8. Al estudiar los planes de los administradores y su implantación el auditor puede consultar:
  - 8.1 Si los proyectos de sustitución o modificación de sistemas están siendo dirigidos por personal con experiencia en ese campo (ya sea interno o facilitado por proveedores externos o asesores).
  - 8.2 Si se han comprometido recursos suficientes para la realización adecuada de los proyectos diseñados.
  - 8.3 Si se han establecido calendarios apropiados para la implantación de dichos proyectos y si se han dedicado tiempo y recursos suficientes para comprobar el adecuado funcionamiento de los sistemas, una vez modificados o sustituidos.
  - 8.4 Si se están supervisando rigurosa y regularmente los proyectos planificados.
  - 8.5 Si los incumplimientos del plan han dado lugar a acciones extraordinarias o a cambios de proyectos.
9. Cuando los problemas del “efecto 2000” afecten a los sistemas de la entidad que producen o generan la información para la formulación de las cuentas

anuales, por ejemplo, las estimaciones contables, el auditor debe examinar con especial cuidado los planes de los administradores al respecto.

10. En el supuesto de un trabajo de auditoría de cuentas consolidadas, el auditor deberá evaluar si los auditores de las entidades incluidas en dichas cuentas consolidadas, en la realización de la auditoría de las cuentas individuales de cada una de ellas, han actuado, en relación al problema del “efecto 2000”, conforme a lo dispuesto en esta norma técnica.
11. En relación a la información incluida por los administradores en las cuentas anuales, de acuerdo con lo establecido en la normativa contable a este respecto, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones específicas de los administradores sobre temas del “efecto 2000” cuando no existan expectativas razonables de disponer de otras evidencias.
12. Con la finalidad de clarificar el ámbito de la actuación del auditor en cuestiones relativas al “efecto 2000”, éste puede considerar conveniente explicar al cliente el alcance y límites de esta actuación mediante comunicaciones a tal efecto durante los trabajos de auditoría precedentes al año 2000.
13. Durante la realización del trabajo de auditoría, el auditor puede detectar problemas relacionados con el “efecto 2000” que representen deficiencias significativas en el diseño o el funcionamiento de los sistemas contables y de control interno de la entidad auditada, que puedan afectar a la información financiera y que necesiten ser comunicados formalmente a los administradores, de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en la Norma Técnica de Auditoría sobre “la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno”. Además, el auditor puede detectar otras deficiencias provocadas por el problema del “efecto 2000” que, a pesar de no estimarse como significativas, puedan ser de interés para los administradores; en tales casos debe plantearse informar de estos problemas a los administradores para que sean solucionados.
14. Al realizar comunicaciones de este tipo, el auditor necesita asegurarse de que los administradores comprenden los límites del trabajo en el que se basan los comentarios (que serían únicamente los necesarios para cumplir con las responsabilidades de auditoría) y que, por tanto, el hecho de no emitir dichas comunicaciones no implica que no haya deficiencias.
15. Igualmente, el auditor puede informar de los problemas al comité de auditoría, cuando éste exista, o a los encargados del gobierno de las empresas, como la junta de accionistas o el consejo de administración. El auditor necesita definir detalladamente las limitaciones de los comentarios para asegurarse de que el comité de auditoría no extrae conclusiones erróneas, en relación con el alcance del trabajo realizado en esta cuestión. Cualquier posible

comentario debe realizarse en el contexto de la responsabilidad del auditor de dar su opinión sobre las cuentas anuales.

#### **IV. El posible efecto en el Informe de Auditoría**

16. El tratamiento a dar por el auditor en su informe de auditoría a las distintas situaciones que puedan plantearse en relación a los problemas del “efecto 2000” no suponen una modificación de lo ya establecido en las Normas Técnicas de Auditoría, epígrafe “Normas Técnicas sobre Informes”. Sin embargo, resulta conveniente reseñar algunas de las situaciones en las que el auditor podrá encontrarse con más frecuencia y el tratamiento que correspondería seguir en cada una de ellas, en función de su importancia relativa respecto a las cuentas anuales auditadas:
  - 16.1 Puede ser necesario emitir una opinión con salvedades o desfavorable cuando existan errores o incumplimientos de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en el tratamiento dado en las cuentas anuales a las cuestiones del “efecto 2000”.
  - 16.2 Puede ser necesario emitir una opinión con salvedades o denegar la opinión cuando existan incertidumbres o limitaciones al alcance por no disponer el auditor de evidencias necesarias en relación con el efecto del “Año 2000”.
  - 16.3 En relación con el desglose de información que los administradores incluyen en la Memoria, sobre el “efecto 2000”, el auditor considerará la posibilidad de incluir un párrafo de énfasis específico a este respecto, cuando, a pesar de que las explicaciones contenidas en la Memoria sean suficientemente clarificadoras, estime conveniente resaltar la relevancia de esta información.
17. A medida que se aproxima el Año 2000, el auditor debe prestar una especial atención a la información incluida en las cuentas anuales en relación a los efectos de este problema, de acuerdo con lo establecido en la Resolución de 20 de julio de 1998 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a este respecto.
  - 17.1 El auditor debe obtener evidencia adecuada y suficiente que indique que las cuentas anuales contienen, en relación al “efecto 2000”, la información necesaria para su correcta interpretación. Cuando el auditor posea una base razonable para considerar que los problemas del “efecto 2000” pueden producir una influencia significativa en las cuentas anuales y no haya podido obtener evidencia suficiente al respecto (por incertidumbres o limitaciones al alcance) o haya detectado errores o incumplimientos de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, actuará de conformidad con lo indicado en los párrafos 17.1 y 17.2.

- 17.2 Para algunas entidades, la valoración del problema y los planes para abordarlo pueden ser insuficientes debido, por ejemplo, a que dichas entidades no posean los conocimientos técnicos o los recursos precisos para efectuar un análisis detallado y riguroso de sus sistemas, o por alguna de las causas indicadas en los apartados 8 y 9 de la Sección III de la presente norma técnica. En ciertos casos, puede que ni siquiera hayan tenido en cuenta la posibilidad de que el problema pudiera afectarles.
- 17.3 No es responsabilidad del auditor suplir la falta de análisis o planificación por parte de los administradores; si bien, solamente será apropiado formular salvedades basadas en una limitación al alcance si tienen algún efecto significativo en los estados financieros objeto de auditoría. Este tipo de salvedades también pueden ser necesarias, por ejemplo, cuando debido a la magnitud de las tareas y en la medida en que gran parte de la información pertinente se basa en propuestas e intenciones de los administradores, sea poco probable que un auditor pueda efectuar, por sí mismo o con la colaboración de expertos independientes, una valoración de la influencia del “efecto 2000” en las cuentas anuales, y los administradores no estén dispuestos a facilitar manifestaciones por escrito.
- 17.4 Si el auditor recibe manifestaciones por escrito y éstas constituyen la única evidencia disponible que se puede obtener razonablemente, aquél debe evaluar si existe una incertidumbre significativa en relación con el efecto en las cuentas anuales originado por el “efecto 2000”.
- 17.5 Cuando el principal efecto sobre una entidad pudiera estar ocasionado por problemas que son externos a la propia entidad, tales como proveedores, clientes o intercambio electrónico de datos, y ni los administradores ni el auditor tienen acceso directo a la información sobre terceros, puede existir una incertidumbre significativa. El auditor valorará las consecuencias de esta situación en su opinión sobre las cuentas anuales.
18. Asimismo, es necesario tener en cuenta los aspectos a considerar en relación con el principio de empresa en funcionamiento:
- 18.1 En algunos casos, la valoración realizada por los administradores sobre la influencia del “efecto 2000” puede hacer que se cuestione la hipótesis de empresa en funcionamiento de la entidad, a menos que los administradores puedan emprender una acción eficaz para abordar este problema. Por ejemplo:
- 18.1.1. Sistemas críticos para el negocio que pueden dejar de ser operativos después de una fecha determinada y no se pueden cambiar, o no se pueden instalar a tiempo sistemas nuevos.

- 18.1.2. Los sistemas integrados pueden hacer que cierta maquinaria vital quede igualmente inoperante y la entidad no puede permitirse el gasto de comprar otra, o no puede obtener maquinaria que la sustituya.
  - 18.1.3. Proveedores o clientes clave de la entidad, de los cuales dependa ésta pueden sufrir problemas que perturben la cadena de suministros de manera que la entidad deba interrumpir sus actividades.
  - 18.1.4. Un proveedor de hardware, software o de maquinaria controlada por ordenador, que no esté preparado para el “efecto 2000” puede verse amenazado por los costes de responsabilidad del producto y de las acciones legales.
  - 18.1.5. Entidades de Seguros que por no haber adoptado las medidas necesarias en relación con los riesgos específicos de su actividad pueden sufrir un incremento de la siniestralidad o de reclamaciones en ejercicios posteriores.
- 18.2 El auditor debe analizar la evaluación realizada por los administradores sobre la influencia del “efecto 2000” en la entidad auditada y la información que a este respecto incluyen en las cuentas anuales, de conformidad con lo establecido en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 20 de julio de 1998, ya citada. Cuando en la preparación de las cuentas anuales correspondientes al período en curso exista alguna incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para continuar su actividad normal y, por tanto, sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, deberá reflejarse dicha incertidumbre en el informe de auditoría con la salvedad correspondiente, de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
19. En los supuestos en que deba emitirse un informe especial, requerido por cualquier organismo regulador del mercado (Banco de España, CNMV, DGS, u otra) el auditor deberá expresar, en un apartado específico de dicho informe, los procedimientos que ha llevado a cabo (cuestionarios utilizados, tipos de pruebas realizadas, etc.) para evaluar las soluciones que los administradores hayan adoptado en relación con el problema del “Año 2000” y sus efectos. En este mismo apartado se indicarán las debilidades significativas que se hayan identificado y se transmitirá cualquier otra información útil para que los organismos indicados puedan desarrollar sus funciones de supervisión.

## **Norma Técnica de Auditoría sobre la “Carta de Manifestaciones de la Dirección”**

### **Norma Técnica Provisional**

- 20 Julio 1998: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 34)
- 8 Septiembre 1998: Anuncio en el B.O.E. Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 15 Junio 1999: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 38)
- 7 Octubre 1999: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.





## **Resolución de 15 de junio de 1999, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se hace pública la Norma Técnica de Auditoría sobre la “Carta de Manifestaciones de la Dirección”**

En las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC, nº 4, de enero de 1991), se contempla, en el epígrafe correspondiente a las normas técnicas de ejecución del trabajo, la “Carta de Manifestaciones de la Dirección” como uno de los métodos o procedimientos que pueden utilizarse por los auditores para obtener evidencia de auditoría.

Asimismo, en diversas Normas Técnicas de Auditoría, referidas a Informes Especiales, también se contempla como un procedimiento de auditoría a aplicar por los auditores la solicitud a la dirección de la entidad de una Carta de Manifestaciones sobre determinados aspectos concretos del trabajo a realizar.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto una Norma Técnica de Auditoría sobre “la Carta de Manifestaciones de la Dirección”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 20 de julio de 1998 (BOE, 8-9-1998) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 34, de julio de 1998, del propio Instituto, para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho plazo se han presentado alegaciones a algunos aspectos del texto sometido a información pública, que modifican mínimamente su redacción. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez transcurrido el plazo de seis meses, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, desde el sometimiento a información pública en el “Boletín Oficial del Estado” de la Norma Técnica de Auditoría sobre “la Carta de Manifestaciones de la Dirección”, se acuerda su paso a definitiva, incluyendo unas pequeñas modificaciones respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

**Madrid a 15 de junio de 1999**  
**El Presidente del Instituto**  
**de Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**Antonio Gómez Ciria**

## I. Introducción

1. El artículo 3 de la Ley de Auditoría, establece que *“las empresas o entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe de auditoría de cuentas”*.
2. La introducción a las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 19 de enero de 1991 (BOIGAC Nº 4), en concordancia con lo dispuesto a este respecto en la legislación mercantil, establece que es responsabilidad de los administradores de la entidad la formulación de las cuentas anuales, lo que incluye:
  - a) El mantenimiento de registros contables y sistemas de control interno adecuados.
  - b) La elección y aplicación de los principios y las normas contables apropiados, y
  - c) La salvaguarda de los activos de dicha entidad.
3. El auditor, mediante la aplicación de las pruebas de auditoría, deberá obtener evidencia en relación con las afirmaciones de la Dirección contenidas en las cuentas anuales u otros estados o documentos contables auditados.
4. El párrafo 2.5.23 de las Normas Técnicas sobre ejecución del trabajo, indica que la evidencia de auditoría se obtiene a través de pruebas de cumplimiento y substantivas, estableciendo como uno de los métodos para su obtención, en el apartado d), las *“Confirmaciones”*.
5. El párrafo 2.5.28 de las Normas Técnicas sobre ejecución del trabajo, establece que las confirmaciones consisten en obtener corroboración, normalmente por escrito, de una información contenida en los registros contables, así como la *“Carta con las Manifestaciones de la Dirección”* del cliente.
6. No obstante, hay que tener presente, que las manifestaciones de la dirección, con carácter general, no son sustitutivas de los procedimientos normales aplicados por los auditores para la obtención de la evidencia necesaria y suficiente que soporte razonablemente su opinión técnica.
7. La fiabilidad de la evidencia está en relación con la fuente de la que se obtenga -interna o externa- y de su naturaleza -visual, documental u oral-. Aunque la fiabilidad depende de las circunstancias en las que se obtiene, pueden utilizarse las siguientes consideraciones al evaluarla:
  - La evidencia externa (por ejemplo, las confirmaciones recibidas de terceros) es más fiable que la interna.

- La evidencia interna será tanto más fiable cuanto más satisfactorios sean los controles internos relacionados con ella.
  - La evidencia obtenida por el propio auditor es más fiable que la obtenida por la empresa.
  - La evidencia en forma de documentos y manifestaciones escritas es más fiable que la procedente de declaraciones orales.
8. Asimismo, en determinadas normas técnicas de auditoría, referidas a Informes Especiales, se contempla como un procedimiento de auditoría la solicitud a la dirección de la entidad auditada de una carta de manifestaciones sobre determinados aspectos del trabajo a realizar. Así, por ejemplo:
- a) Norma Técnica de elaboración del Informe Especial en el supuesto establecido en el artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
  - b) Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre Exclusión del Derecho de Suscripción Preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
  - c) Norma Técnica de elaboración del Informe Especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
  - d) Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre Aumento de Capital por Compensación de Créditos, supuesto previsto en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
  - e) Norma Técnica sobre el Informe Especial requerido por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991, sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores.

## II. Finalidad de la “Carta de Manifestaciones de la Dirección”

9. Los objetivos más importantes de la obtención de la “*Carta de Manifestaciones de la Dirección de la Entidad*”, por parte del auditor de cuentas, son:
- a) Proporcionar al auditor una medida adicional de la confianza que le merecen la Dirección de la Entidad y sus empleados. Dicha confianza es un importante factor integrante del riesgo de auditoría, constituido por la posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan errores de importancia en el proceso contable del cual se obtienen las cuentas anuales.

- b) Proporcionar al auditor documentación escrita respecto a ciertas explicaciones verbales de aspectos significativos relacionados directa o indirectamente con las cuentas anuales.
- c) Proporcionar al auditor documentación escrita y explicaciones adicionales sobre el sistema de control interno, así como ciertos aspectos importantes que están relacionados directa o indirectamente con las cuentas anuales.
- d) Proporcionar información al auditor que le permita confirmar que el alcance de su examen ha sido adecuado, de manera que cualquier manifestación contradictoria con la evidencia obtenida en la ejecución de su trabajo requerirá la realización de investigaciones adicionales.

### III. Objeto de la Norma y Ámbito de Aplicación

10. El objeto de esta norma técnica es:
- a) Establecer los criterios a seguir por el auditor en relación con la solicitud a la Dirección de la Entidad, como procedimiento de auditoría, de la *“Carta de Manifestaciones de la Dirección”* u otras manifestaciones de la misma que se consideren oportunas.
  - b) Determinar el contenido que normalmente debe tener dicha Carta.
  - c) Orientar sobre la forma en que deben documentarse las distintas manifestaciones realizadas por la dirección de la entidad.
  - d) Precisar cuál debe ser su evaluación como evidencia de auditoría y los posibles efectos en el informe motivados por la negativa de la dirección a entregarla.
  - e) Proporcionar un modelo que pueda servir de guía orientativa.
11. El requerimiento de la *“Carta de Manifestaciones de la Dirección”* y lo dispuesto en esta norma técnica serán obligatorios para cualquier trabajo de auditoría de cuentas (cuentas anuales, consolidadas, y revisión y verificación de otros estados o documentos contables) que tenga tal consideración de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.

### IV. Contenido de la *“Carta de Manifestaciones de la Dirección de la Entidad”*

12. El contenido de la *“Carta de Manifestaciones de la Dirección”* vendrá determinado por la naturaleza del trabajo a realizar y por las circunstancias concretas encontradas en el desarrollo del mismo. No obstante, resulta conveniente

establecer el contenido que, con carácter general, debe incluirse en ésta, aunque el auditor, en función del tipo de encargo y de las circunstancias particulares existentes en el desarrollo de cada trabajo, pueda decidir su adaptación, documentando en ese caso en sus papeles de trabajo las razones de tal decisión.

El contenido de la “*Carta de Manifestaciones de la Dirección*” en trabajos referidos a auditoría de cuentas anuales, con carácter general, debe incluir los siguientes aspectos:

- 1) Reconocimiento, por parte de la Dirección de la Entidad, de su responsabilidad sobre la formulación de las cuentas anuales conforme a la legislación vigente.
- 2) Que las cuentas anuales han sido obtenidas de los registros de contabilidad de la entidad, las cuales reflejan la totalidad de sus transacciones y de sus activos y pasivos, mostrando la imagen fiel de su situación financiero-patrimonial en una fecha determinada, así como los resultados de sus operaciones y los cambios habidos en su situación financiera durante el ejercicio, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados aplicados uniformemente.
- 3) Que las cuentas anuales están libres de errores u omisiones significativos.
- 4) Información relativa a hechos posteriores, o a que no ha ocurrido ningún hecho posterior ni se ha descubierto ninguna información que pudiera afectar significativamente a las cuentas anuales auditadas y que no estén reflejadas en aquellas, desde la fecha de cierre y hasta la fecha de la “*Carta de Manifestaciones*”.
- 5) Que los saldos y transacciones con Empresas del Grupo, Multigrupo y Asociadas se desglosan en la memoria, y que no se han efectuado otras transacciones con personas físicas o jurídicas vinculadas con la Entidad.
- 6) Que los únicos compromisos, contingencias y responsabilidades a la fecha de cierre son los reflejados en las cuentas anuales, habiendo informado al auditor de todos ellos, así como de la identidad de todos sus asesores legales.
- 7) Que las operaciones con terceros se han llevado a cabo de una forma independiente y en libre competencia.
- 8) Indicación de que no conocen la existencia de irregularidades importantes en los que hubiera estado implicado algún miembro de la entidad.
- 9) Que no existen incumplimientos o posibles incumplimientos de la normativa aplicable (sectorial, mercantil, tributaria, etc...), cuyos efectos deban

ser considerados en las cuentas anuales o puedan servir de base para contabilizar pérdidas o estimar contingencias.

- 10) Que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 de la Ley de Auditoría de Cuentas, se ha facilitado al auditor el acceso a toda la documentación y los registros contables de la Sociedad, a todos los contratos y acuerdos, incluyendo las actas del Consejo de Administración, de la Junta General u otros Comités, así como a cuanta información hubiera sido solicitada por el auditor para realizar su trabajo, explicitando, además, la naturaleza de las limitaciones al alcance que se hayan puesto de manifiesto durante su realización.
- 11) Que no existen incumplimientos contractuales con terceros de los que puedan derivarse responsabilidades y contingencias que afecten de manera significativa a las cuentas anuales, distintos a los ya recogidos en éstas.
- 12) Que la entidad está en posesión de los títulos de propiedad adecuados de todos los bienes activos contabilizados, los cuales están libres de gravámenes e hipotecas (salvo los indicados en la memoria).
- 13) Que no existen activos valorados a importes superiores a sus valores netos de realización, salvo que la normativa contable que le resulte de aplicación permita tal posibilidad.
- 14) Que los saldos de las cuentas de inmovilizado material no incluyen valor alguno de bienes que debieran haberse dado de baja o estuvieran fuera de uso.
- 15) Que no existe proyecto alguno que pudiera alterar significativamente el valor contabilizado de los elementos de activo y pasivo (por ejemplo, abandono de una unidad de producción o de una actividad de la empresa).
- 16) Que no existen operaciones con instituciones financieras que supongan una restricción a la libre disposición de saldos en efectivo, líneas de crédito, etc. (salvo aquellas que figuran descritas en la memoria).
- 17) Que no existen despidos en curso ni proyecto de efectuarlos, de los que se pudieran derivar el pago de indemnizaciones de importancia al amparo de la legislación vigente, distintas a los ya incluidos en las cuentas anuales. Por esta razón, no se estima preciso efectuar provisión adicional alguna por este concepto.
- 18) Que no existen compromisos de complementos a las pensiones de los que puedan derivarse obligaciones futuras, salvo los indicados en la memoria.

- 19) Información sobre cualquier comunicación recibida de los organismos reguladores y supervisores correspondientes al sector de la actividad desarrollada por la entidad.
- 20) Que, en relación a los miembros del Órgano de Administración, las cuentas anuales incluyen toda la información exigida por la normativa de aplicación referente a:
  - El importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase, devengados en el curso del ejercicio, y cualquiera que sea su causa. Por ejemplo: la concesión de una opción sobre acciones de la entidad.
  - El importe de los anticipos y créditos concedidos, así como el tipo de interés y características esenciales de los mismos.
  - El importe de las obligaciones contraídas en materia de pensiones y seguros de vida.
  - Las operaciones en las que exista algún tipo de garantía asumida por la entidad.
13. Asimismo y dependiendo de las circunstancias particulares de cada encargo, el auditor podrá decidir incluir de manera adicional, confirmación sobre ciertos aspectos significativos relacionados con las cuentas anuales.
14. En el caso de auditoría de cuentas anuales consolidadas el auditor habrá de considerar, además de los aspectos relacionados en el punto 12 anterior, aquellos propios de la formulación de cuentas anuales consolidadas de grupos de sociedades, entre otros, y a título de ejemplo, los siguientes:
  - Confirmación de que en la formulación de las cuentas consolidadas se ha incluido la información referente a todas las sociedades del grupo, multi-grupo y asociadas que corresponden de acuerdo con la normativa contable que resulte de aplicación.
  - Confirmación de la información que se menciona en el apartado 12.20 anterior, en relación a los miembros del órgano de administración de la sociedad dominante, referida tanto a la que provenga de dicha sociedad dominante como a la de todas las demás sociedades del grupo, multigrupo y asociadas.
  - Confirmación de la metodología y criterios utilizados que justifican el importe contabilizado como fondo de comercio y su plan de amortización.
15. En aquellos otros trabajos de revisión y verificación contable, diferentes a una auditoría de cuentas anuales, el auditor adaptará su contenido a la naturaleza del encargo a realizar y a las circunstancias específicas del trabajo de verificación efectuado.

16. Asimismo, en ciertas circunstancias y de manera excepcional, en el transcurso de la realización de un trabajo, el auditor puede considerar conveniente requerir otras manifestaciones concretas por escrito de la dirección de la Entidad o de otras personas relacionadas con aquella, sobre aspectos puntuales del trabajo que se esté realizando y que las estime necesarias para completar sus procedimientos de auditoría. En este caso el contenido de dicha carta debe limitarse únicamente a dichos aspectos puntuales.

## V. Las Declaraciones de la Dirección como Evidencia de Auditoría

17. Con carácter general, el auditor debe aplicar procedimientos de auditoría diseñados específicamente para obtener evidencia de la información contenida en las cuentas anuales u otros documentos contables, con independencia de que también sean confirmados por la Dirección en la “Carta de Manifestaciones”.

Por ejemplo, el auditor aplica procedimientos de auditoría para obtener evidencia respecto a las transacciones entre partes relacionadas y, aunque los resultados de la prueba sean satisfactorios y las notas de la memoria incluyan la información adecuada, el auditor puede considerar conveniente que la dirección de la Entidad le manifieste por escrito que no tiene conocimiento de ninguna otra transacción de esta naturaleza que afecte a las cuentas anuales examinadas.

18. No obstante, existen ocasiones en las que la “Carta de Manifestaciones de la Dirección” puede ser el único procedimiento aplicable por el auditor para obtener evidencia sobre ciertos asuntos. Por ejemplo, si los administradores de la Entidad deciden cerrar la línea de producción de un artículo, puede que la “Carta de Manifestaciones” sea el único procedimiento que el auditor pueda aplicar para obtener evidencia o corroboración de esta circunstancia.
19. En todo caso, la obtención de la “Carta de Manifestaciones de la Dirección de la Entidad” no cambia ni sustituye la aplicación de aquellos procedimientos de auditoría necesarios que soporten razonablemente la opinión del auditor sobre las cuentas anuales examinadas.
20. Si una declaración procedente de la dirección se contradice con otra evidencia, el auditor debe investigar las circunstancias y, cuando sea necesario, reconsiderar la fiabilidad de otras manifestaciones hechas por la dirección.

## VI. Documentación de las Declaraciones de la Dirección

21. El auditor deberá incluir en sus papeles de trabajo la “Carta de Manifestaciones” firmada por la Dirección, así como, en su caso, cualquier otro tipo



de declaraciones escritas que se hubieran realizado por la dirección de la entidad al auditor y los documentos en los que se reflejen las conversaciones mantenidas con aquélla.

## **VII. Efecto en el Informe del Auditor de la Negativa de la Dirección a entregar la “Carta de Manifestaciones”**

22. La negativa de la Dirección de la Entidad a entregar firmada la “Carta de Manifestaciones”, solicitada por el auditor conforme a los criterios incluidos en esta norma técnica, constituye una limitación en el alcance de su examen impuesta por la entidad.

En esta situación, el auditor deberá evaluar las causas e importancia de tal limitación y los efectos que estas circunstancias pudieran tener en la emisión de su opinión técnica. No obstante, dicha limitación pudiera llevar a emitir un informe con opinión denegada.

23. Cuando la Dirección de la entidad se niegue a confirmar algunos de los puntos contenidos en la “Carta de Manifestaciones”, el auditor valorará las causas de dicha negativa y el efecto que tal limitación pudiera tener en su opinión.

## **VIII. Fecha y Firma de la “Carta de Manifestaciones de la Dirección de la Entidad”**

24. La “Carta de Manifestaciones de la Dirección de la Entidad” deberá tener la misma fecha que el informe de auditoría. No obstante, en el caso de que se produjeran hechos posteriores a la fecha de emisión del informe de auditoría y antes de su entrega que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 3.4.2 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, originase una modificación de la fecha original del informe del auditor, deberá procederse a una actualización o escrito adicional de confirmación de tales hechos por la Dirección de la Entidad.
25. La “Carta de Manifestaciones” deberá ser firmada, al menos, por algún miembro del Órgano de Administración de la entidad auditada con competencia para ello.

En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar necesario obtener cartas de declaraciones procedentes de otros miembros de la gerencia. Por ejemplo, una declaración escrita, emitida por los responsables respectivos, acerca de las actas de juntas de accionistas, consejo de administración y de los comités directivos.

## Modelo de “Carta de Manifestaciones” en relación con la Auditoría de Cuentas Anuales

Sr./es. AUDITORES XYZ.

.....  
..... de ..... de 19xx

En relación con el examen que están realizando de las Cuentas Anuales de esta Entidad, correspondientes al ejercicio terminado el (día, mes y año), por la presente les manifestamos que, según nuestro leal saber y entender:

- 1) Los miembros del Consejo de Administración (o de la Dirección), de la Entidad somos los responsables de la formulación de las Cuentas Anuales en la forma y los plazos establecidos en la normativa vigente.
- 2) Las Cuentas Anuales han sido obtenidas de los registros de contabilidad de la Entidad, las cuales reflejan la totalidad de sus transacciones y de sus activos y pasivos, mostrando, la imagen fiel de su situación financiero-patrimonial al (día, mes y año), así como el resultado de sus operaciones y los cambios habidos en su situación financiera durante el ejercicio 19xx, (o ejercicios si procede), de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados, aplicados uniformemente.
- 3) No se ha limitado al auditor el acceso a todos los registros contables, contratos, acuerdos y documentación complementaria e información que nos ha sido solicitada y les hemos facilitado todas las actas del Consejo de Administración, de las Juntas de Accionistas y otros comités para el período comprendido entre el comienzo del ejercicio sujeto a la auditoría y el día de la fecha, de las que adjuntamos relación preparada por el Secretario del Consejo.
- 4) No tenemos conocimiento de incumplimientos o posibles incumplimientos de la normativa legal de aplicación a la Sociedad, cuyos efectos deban ser considerados en las cuentas anuales o puedan servir de base para contabilizar pérdidas o estimar contingencias.
- 5) No tenemos conocimiento de la existencia de errores e irregularidades significativas que afecten a las cuentas anuales, así como de la existencia de ninguna irregularidad que haya afectado al control interno, ni de situaciones de este tipo en que hubiera estado implicada la Dirección de la entidad.
- 6) Los únicos compromisos, contingencias y responsabilidades a la fecha de cierre son los reflejados en las Cuentas Anuales.
- 7) La Entidad no tenía, ni tiene en proyecto, ninguna decisión que pudiera alterar significativamente el valor contabilizado de los elementos de activo y de pasivo, que tengan un efecto en el patrimonio.
- 8) Entre el día de la formulación de las Cuentas Anuales y la fecha de esta carta, no ha ocurrido ningún hecho, ni se ha puesto de manifiesto ningún aspecto que pudiera afectar, significativamente, a las Cuentas Anuales y que no esté reflejado en las mismas.

- 9) La Entidad no tenía, ni tiene en este momento despidos en curso, ni necesidad o proyecto de efectuarlos, de los que pudieran derivarse pagos por indemnizaciones de importancia, al amparo de la legislación vigente, que no estén ya reflejadas en las cuentas anuales. Por esta razón, no se estima preciso efectuar provisión adicional alguna por este concepto.
- 10) La Entidad tiene título de propiedad adecuado de todos los bienes activos contabilizados, los cuales están libres de gravámenes e hipotecas, salvo los indicados en la memoria.
- 11) Se espera que todos los elementos del activo circulante puedan ser utilizados en el curso normal del negocio, o enajenados y cobrados al menos por la cuantía neta con que figuran en el balance.
- 12) La Entidad no tenía, ni tiene, operaciones con instituciones financieras que supongan una restricción a la libre disposición de saldos en efectivo, u otros activos o pasivos financieros, salvo aquellas que figuran en la Memoria.
- 13) Se ha realizado provisión adecuada para todos los impuestos, tanto de ámbito local como estatal. Por otra parte, no esperamos que al inspeccionarse los ejercicios abiertos el importe de las eventuales liquidaciones adicionales modifique, substancialmente, las provisiones existentes para tal fin en las Cuentas Anuales.
- 14) Todos los saldos y transacciones con entidades del grupo y asociadas están desglosados en la Memoria, no habiendo efectuado otras transacciones con personas físicas o jurídicas vinculadas a la Sociedad.
- 15) La Sociedad no tiene compromisos por pensiones o prestaciones laborales similares de los que puedan derivarse obligaciones futuras, adicionales a las indicadas en las Cuentas Anuales.
- 16) La Sociedad ha llevado a cabo todas sus operaciones con terceros de una forma independiente realizando sus operaciones en condiciones normales de mercado y en libre competencia.
- 17) Cuando fuera aplicable, el informe de gestión contiene toda la información requerida por la legislación vigente.
- 18) Se ha incluido en la memoria de las cuentas anuales la información correspondiente a todas la retribuciones, anticipos, créditos, seguros de vida, planes de pensiones, garantías, etc, relativas a los miembros del órgano de administración, tal y como exige la normativa contable que le es de aplicación.

Sr/a:  
Cargo en la Entidad

Sr/a:  
Cargo en la Entidad

NOTA: En el supuesto de que algunos de los puntos anteriores no fueran de aplicación en los términos de la redacción propuesta en este modelo, se deberá adaptar la redacción a la situación particular de cada caso.



# **Norma Técnica de Auditoría sobre “Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada”**

## **Norma Técnica Provisional**

- 16 Junio 2000: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 42)
- 3 Agosto 2000: Anuncio en el B.O.E. Iniciación del período de seis meses de información pública

## **Norma Técnica Definitiva**

- 26 Julio 2001: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 47)
- 8 Noviembre 2001: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



## **Resolución de 26 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada”**

Los artículos 209.1 del Texto Retundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, y 5.1.e) del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, establecen la obligación de incluir en el informe de auditoría las eventuales infracciones de la normativa a la que se encuentra sujeta la entidad auditada, que se hubiesen comprobado durante la realización de los trabajos y que puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales.

A estos efectos, con el objeto de establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor en relación con la detección, e información correspondiente, de los eventuales incumplimientos de la normativa a la que la entidad auditada se encuentra sujeta y que pudieran existir en los estados financieros a auditar, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 16 de junio de 2000 (B.O.E., 3-8-2000) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 42, de junio de 2000, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, que modifican mínimamente su redacción en algunos aspectos. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “Cumplimiento de la Normativa aplicable a la Entidad Auditada”, incluyendo pequeñas modificaciones de redacción respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

**Madrid, 26 de julio de 2001.**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**José Luis López Combarros**

## Introducción

1. El artículo 209.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas determina:

*“Los auditores redactarán un informe detallado sobre el resultado de su actuación, conforme a la legislación sobre auditoría de cuentas, que contendrá, al menos, las menciones siguientes:*

*a) Las observaciones sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que hubieran comprobado en la contabilidad, en las cuentas anuales o en el informe de gestión de la sociedad.*

*b) Las observaciones sobre cualquier hecho que hubieren comprobado, cuando éste suponga un riesgo para la situación financiera de la sociedad”.*

2. El Artículo 5.1. e) del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas determina:

*“... el auditor de cuentas manifestará en el informe de forma clara y precisa su opinión técnica sobre si las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Empresa o Entidad auditada, así como de los resultados de las operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado, con referencia a los siguientes extremos:...*

*e) Sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que se hubiesen comprobado durante la realización de los trabajos y que puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales”.*

## Consideraciones generales

3. Se entiende por normativa aplicable, a efectos de esta norma técnica, el conjunto de disposiciones, cualquiera que sea su rango, a las que se halla sujeta la entidad auditada, ya sea con carácter general, específico o sectorial.
4. El término, incumplimiento utilizado en esta norma técnica, se refiere a actos, intencionados o no, por acción o por omisión, llevados a cabo por la entidad sometida a auditoría, o a situaciones en las que ésta se encuentre, contrarios a la normativa aplicable. Estos actos o situaciones incluyen transacciones realizadas por o en nombre de la entidad, o por cuenta de ella, por su dirección o sus empleados. A efectos de esta norma técnica el incumplimiento no incluye actuaciones impropias de los administradores, directivos o empleados realizadas a título personal no relacionadas con la actividad de la entidad.



En la Norma Técnica de Auditoría sobre Errores e Irregularidades pueden encontrarse los criterios sobre la actuación del auditor ante este tipo de hechos en la auditoría de las cuentas anuales.

5. La determinación de si un acto o una situación constituye o no incumplimiento es una cuestión jurídica que normalmente excede de la competencia profesional del auditor. Su formación y experiencia, así como su conocimiento de la entidad y de su actividad, pueden proporcionar indicios de que algunos actos que lleguen a su conocimiento puedan constituir incumplimiento de la normativa aplicable a la entidad. La determinación de si un acto concreto constituye o es probable que constituya un incumplimiento puede requerir normalmente el asesoramiento de un experto legal.
6. La normativa aplicable determina la forma y contenido de las cuentas anuales de una entidad, los principios y normas contables generalmente aceptados, los importes que deben ser registrados y la información que deben contener. Asimismo, establece las bases sobre las que las entidades debe desarrollar su actividad. Algunas entidades operan en sectores sujetos a supervisión (bancos, entidades de seguros, etc.). Otras sólo están sometidas a la normativa relacionada con aspectos operativos del negocio (por ejemplo, la relativa a la seguridad e higiene en el trabajo). El incumplimiento de la normativa aplicable puede tener consecuencias financieras para la entidad, tales como multas, litigios, etc., o incluso llevar al cese de su actividad. Por lo general, cuanto menos se refieran a hechos y transacciones que deben tener reflejo en las cuentas anuales, menor es la probabilidad de que el auditor tenga conocimiento de ellas, o reconozca su posible incumplimiento.
7. De acuerdo con el contenido del artículo 209.1 del T.R.L.S.A. y del artículo 5.1.e) del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, el auditor deberá tener en consideración en su informe los eventuales incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad auditada que hubiera comprobado durante la realización de su trabajo de auditoría y que de acuerdo con la norma técnica sobre el concepto de importancia relativa puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales.

## **Objeto de la norma**

8. El objeto de esta Norma Técnica de Auditoría es establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor y delimitar su responsabilidad en relación con la detección de los eventuales incumplimientos de la normativa aplicable en que haya podido incurrir la entidad auditada que afecten significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, así como determinar su efecto en el

informe de auditoría y la comunicación al Órgano de Administración, a la Dirección y, en su caso, a los organismos reguladores.

### **Ámbito de la norma**

9. La referencia a la expresión auditoría de cuentas anuales en la presente norma técnica se hace extensible a todos aquellos otros trabajos de auditoría sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas.

### **Responsabilidad de los administradores y de la dirección sobre el cumplimiento de la normativa aplicable**

10. Es responsabilidad de los administradores y de la dirección de la entidad asegurar que la actividad se realiza de acuerdo con la normativa que le es de aplicación. La responsabilidad de la prevención y detección de incumplimientos corresponde, por tanto, a los administradores y a la dirección en el ámbito de sus competencias.

En el Anexo I, se enumeran algunos ejemplos de políticas y procedimientos, entre otros, que pueden ayudar a los administradores y a la dirección en el desempeño de sus responsabilidades en cuanto a la prevención y detección de incumplimientos y cuya aplicación puede ser objeto de consideración por el auditor en el desarrollo de su trabajo de auditoría de cuentas anuales.

### **Responsabilidad del auditor en relación con el cumplimiento de la normativa aplicable**

11. El auditor no es responsable de la prevención de los incumplimientos de la normativa aplicable.
12. Al planificar y aplicar los procedimientos de auditoría, así como al evaluar los resultados de su trabajo y al informar sobre ellos, el auditor debe ser consciente de que los incumplimientos por parte de la entidad de la normativa aplicable pueden afectar significativamente a las cuentas anuales, por lo que el auditor debe realizar su trabajo de forma que tales incumplimientos puedan ser razonablemente detectados. Sin embargo, no debe esperarse que una auditoría pueda detectar todo incumplimiento. La detección de un incumplimiento, con independencia de su importancia relativa cuantitativa o cualitativa, requerirá el análisis de sus posibles implicaciones sobre la integridad de la dirección o de los empleados, así como su posible impacto en otros aspectos de la auditoría.
13. La auditoría de las cuentas anuales está sujeta al riesgo inevitable de que no se detecten incumplimientos de la normativa aplicable que afecten significati-

vamente a las cuentas anuales auditadas aun cuando la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de acuerdo con las normas técnicas de auditoría. Este riesgo es aún mayor con respecto a incorrecciones significativas en las cuentas anuales originadas por incumplimientos de la normativa aplicable debido a factores, tales como:

- Existencia de normativa, referida básicamente a aspectos operativos de la entidad, que en principio no tienen por qué tener efectos significativos en las cuentas anuales y cuyo incumplimiento puede no ser detectado por los sistemas de control interno contable.
  - La eficacia de los procedimientos de auditoría se ve afectada por las limitaciones inherentes a todo sistema contable y de control interno y por la aplicación de técnicas de muestreo.
  - El trabajo del auditor tiene como finalidad obtener una evidencia suficiente y adecuada y no una certeza absoluta.
  - El incumplimiento puede implicar conductas dirigidas a su ocultación, tales como colusiones, falsificaciones, omisiones deliberadas en el registro de transacciones, falta de controles por la alta dirección o manifestaciones deliberadamente erróneas al auditor.
- 14.** El auditor debe planificar y ejecutar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que su trabajo puede poner de manifiesto circunstancias o hechos que pueden llevarle a cuestionar el cumplimiento de la normativa aplicable por parte de la entidad.
- 15.** Con el fin de planificar adecuadamente su trabajo de auditoría, el auditor debe obtener un conocimiento general de la normativa aplicable a la entidad y al sector en el que ésta opera, y de cómo la entidad está cumpliendo con ella. En este contexto, el auditor debe tener especialmente en cuenta que alguna normativa aplicable puede tener un efecto importante en las operaciones de la entidad, que en algunos casos, podrían llegar a causar el cierre de la entidad o poner en duda su capacidad para continuar sus operaciones.
- 16.** Para obtener el conocimiento necesario de la normativa aplicable a la entidad el auditor podría normalmente:
- Analizar la normativa que le resulta de aplicación a la entidad.
  - Utilizar la información existente del sector y negocio de la entidad.
  - Preguntar a la dirección de la entidad sobre las políticas y procedimientos establecidos en relación con el cumplimiento de la normativa aplicable a la misma.

- Obtener la evaluación de la dirección sobre la normativa aplicable que puede tener un efecto significativo sobre las operaciones de la entidad.
  - Comentar con la dirección las políticas y procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar reclamaciones y litigios.
  - O comentar el marco legal y regulador con los auditores de entidades del grupo en otros países.
- 17.** Después de obtener el conocimiento general indicado, el auditor debe aplicar procedimientos que le ayuden a identificar eventuales incumplimientos significativos de aquella normativa aplicable que deba ser tenida en cuenta en la preparación de las cuentas anuales y, en especial:
- Preguntar a la dirección si la entidad cumple con tal normativa.
  - Lectura de la correspondencia con las autoridades reguladoras.
  - Solicitar información sobre los litigios y los procedimientos en los que está involucrada la entidad.
- 18.** Además, el auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el cumplimiento por la entidad de aquella normativa que considere pueda tener un efecto significativo en las cuentas anuales. El auditor debe tener un conocimiento suficiente de esas normas para considerarlas cuando audite los importes registrados y los desgloses contenidos en las cuentas anuales.
- En este sentido, hay que tener en cuenta que existe determinada información que, en cualquier caso, debido a su naturaleza y dada su exigencia legal debe incorporarse en las cuentas anuales.
- 19.** Salvo por lo indicado en el párrafos 15 a 18 anteriores, el auditor no está obligado a realizar pruebas u otros procedimientos específicamente dirigidos para verificar el cumplimiento de la normativa aplicable por parte de la entidad dado que ello excedería del alcance de una auditoría financiera de las cuentas anuales.
- 20.** El auditor debe prestar atención al hecho de que, como consecuencia de los procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre las cuentas anuales, puede tener conocimiento de eventuales incumplimientos de la normativa aplicable.

Por ejemplo, tales procedimientos incluyen la lectura de actas, así como la confirmación de los asesores legales y de la dirección sobre los posibles litigios o reclamaciones.

21. El auditor deberá obtener confirmación escrita de la dirección, de acuerdo con lo establecido al respecto en la Norma Técnica sobre “Carta de Manifestaciones de la Dirección” sobre cualquier incumplimiento de la normativa aplicable que pudiera conocer la dirección y cuyos efectos cualitativos o cuantitativos deban ser considerados en la formulación de las cuentas anuales.
22. El auditor podrá asumir que la entidad cumple con la normativa aplicable a falta de evidencia en contrario, siempre que el trabajo se haya planificado y ejecutado de acuerdo con lo establecido en las normas técnicas de auditoría.

### **Procedimientos cuando se pone de manifiesto una eventual infracción**

23. En el Anexo II de esta Norma se incluyen ejemplos de tipos de circunstancias que puedan ser indicativas de un eventual incumplimiento de la normativa aplicable por parte de la entidad.
24. Cuando llegue a conocimiento del auditor información relativa a un eventual incumplimiento de la normativa aplicable, deberá entender la naturaleza del hecho y las circunstancias en las que ha sucedido, así como obtener suficiente información adicional para evaluar su posible efecto en las cuentas anuales.
25. Al evaluar el posible efecto en las cuentas anuales, el auditor tendrá en cuenta:
  - Las consecuencias financieras previsibles, como multas, sanciones de otro tipo, perjuicios y responsabilidades, indemnizaciones, expropiación de activos, cese forzoso de actividades, litigios, etc.
  - Si tales consecuencias deben ser desglosadas expresamente en la memoria de las cuentas anuales.
  - Si las consecuencias financieras previsibles son de tal importancia o naturaleza que afecten significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, de acuerdo con la norma técnica sobre el concepto de importancia relativa.
26. Cuando el auditor considere que puede haber un eventual incumplimiento que pudiera tener un efecto significativo en las cuentas anuales, debe documentar sus conclusiones y comentarlas con la dirección de la entidad auditada.
27. Si la dirección de la entidad auditada no proporciona información satisfactoria de que está de hecho cumpliendo con la normativa, el auditor deberá considerar la posibilidad de consultar con los asesores legales de la misma acerca de

la aplicación de la normativa aplicable a la situación concreta de que se trate, así como sus posibles efectos en las cuentas anuales.

Cuando no sea posible o no considere apropiado consultar con los asesores legales de la entidad auditada o no quede satisfecho con la opinión de los mismos, el auditor evaluará la posibilidad de consultar con otros asesores legales acerca de la posible existencia de un incumplimiento de la normativa aplicable, sus previsibles consecuencias legales, así como aquellos otros procedimientos que deba tomar en consideración.

En el caso de que el auditor considere necesario realizar una consulta con otros asesores legales, la efectuará de acuerdo con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas.

28. Cuando no pueda obtenerse información adecuada sobre un eventual incumplimiento, el auditor debe evaluar el efecto que esta falta de evidencia pudiera tener en el informe de auditoría, tal como se indica en el párrafo 31.
29. El auditor debe considerar las implicaciones del incumplimiento de la normativa aplicable en relación con otros aspectos de la auditoría, especialmente la fiabilidad que otorgue a las manifestaciones de la dirección.

A este respecto, el auditor debe reconsiderar su evaluación del riesgo y su validez en caso de incumplimiento no detectado por el control interno o no incluido en tales manifestaciones.

Las implicaciones que pueda tener el eventual incumplimiento que se hubiera puesto de manifiesto dependerán de la forma en que tal incumplimiento haya tenido lugar, los procedimientos de control interno específicos afectados, así como del nivel de la dirección o de los empleados involucrados.

## **Comunicación de los incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad**

### **Informe de auditoría de las cuentas anuales**

30. Si el auditor concluye que el eventual incumplimiento de la normativa aplicable a la entidad tiene o puede tener un efecto significativo o muy significativo desde un punto de vista cuantitativo o cualitativo en las cuentas anuales y que no ha sido adecuadamente considerado en las mismas debe emitir un informe con salvedad, opinión desfavorable o denegada según proceda, de acuerdo con las normas técnicas de auditoría sobre informes.
31. Si la entidad o las circunstancias impiden al auditor la obtención de la evidencia suficiente y adecuada para evaluar si existen o si es probable que se hayan

producido incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad que puedan afectar significativamente a las cuentas anuales, debe expresar una opinión con salvedades o denegar su opinión, por la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría.

### **Al Órgano de Administración**

- 32.** El auditor debe comunicar, oportunamente, al Órgano de Administración, a la Alta Dirección y en su caso, al Comité de Auditoría, la existencia de los incumplimientos que conozca de la normativa aplicable a la entidad, o bien obtener evidencia de que están adecuadamente informados de dichos incumplimientos. No obstante, no será obligatoria la comunicación de los incumplimientos cuando no sean significativos y no afecten a la opinión que el auditor debe expresar sobre las cuentas anuales, si bien en el caso de que éstos constituyan una irregularidad, tal y como se define este concepto en la Norma Técnica sobre “errores e irregularidades”, habrán de comunicarse en la forma prevista en dicha norma.
- 33.** Si a juicio del auditor, el incumplimiento resulta intencionado y pudiera tener un efecto significativo en las cuentas anuales, debe comunicar sin demora su hallazgo.
- 34.** Si el auditor tiene indicios de que miembros de la alta dirección o del Órgano de Administración están implicados en un incumplimiento significativo de la normativa aplicable a la entidad, debe informar al nivel superior de autoridad de la entidad, si existe, tal como un Comité de Auditoría o un órgano supervisor.

Cuando no exista una autoridad superior o si el auditor supone que su informe no será tenido en cuenta o si tiene dudas sobre las personas a las que debe informar, éste evaluará, de acuerdo con su juicio profesional y con el asesoramiento legal oportuno en su caso, quien es el destinatario apropiado de tal información (por ejemplo: Junta General, sociedad matriz, accionistas mayoritarios, etc.).

A las autoridades reguladoras (Banco de España, Comisión Nacional de Mercado de Valores, Dirección General de Seguros)

- 35.** En relación con la presente Norma Técnica debe recordarse que el deber de secreto profesional establecido en los artículos 13 y 14 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, no resulta de aplicación frente a ciertas autoridades supervisoras en las circunstancias previstas en la Disposición Final Primera de dicha Ley, según la nueva redacción dada a su párrafo final por la Disposición Adicional Octava de la Ley 37/1998, de 16 de diciembre, de Reforma de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores, que establece:

*“Los auditores de las cuentas anuales de las entidades sometidas al régimen de supervisión previsto en la Ley 13/1992, sobre Recursos Propios y Supervisión en base consolidada de las entidades financieras, o de las entidades reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados o de las instituciones reguladas en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, sobre instituciones de inversión colectiva, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito al Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores o Dirección General de Seguros, según proceda, cualquier hecho o decisión, sobre la entidad o institución auditada, del que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones y que pueda:*

- a) Constituir una violación grave del contenido de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establezcan las condiciones de su autorización o que regulen de manera específica el ejercicio de su actividad.*
- b) Perjudicar la continuidad de su explotación, o afectar gravemente a su estabilidad o solvencia.*
- c) Implicar la abstención de la opinión del auditor, o una opinión desfavorable o con reservas, o impedir la emisión del informe de auditoría”.*

- 36.** En consecuencia, los incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad, conocidos por el auditor de cuentas, y que correspondan al contexto de las obligaciones a que se refiere la disposición transcrita en el párrafo anterior, deberán ser comunicados a las autoridades correspondientes.



## **ANEXO I**

### **Ejemplos de Políticas y Procedimientos que ayudan a la Dirección en el desempeño de sus responsabilidades en cuanto a la Prevención y Detección de Incumplimientos de la Normativa aplicable a la Entidad**

A continuación se exponen algunos ejemplos de políticas y procedimientos que pueden ayudar a la dirección en la prevención y detección de incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad:

- Facilitar el conocimiento de la normativa aplicable y asegurarse de que los procedimientos operativos han sido diseñados para su cumplimiento.
- Establecimiento y ejecución de sistemas adecuados de control interno.
- Desarrollo, publicación e implantación de un código de conducta.
- Asegurar que los empleados están apropiadamente formados y entienden el código de conducta.
- Controlar el cumplimiento del código de conducta o adoptar medidas con los empleados que no lo cumplan.
- Disposición de asesores legales que asistan en el cumplimiento de la normativa de aplicación.
- Mantenimiento de un registro de la normativa significativa que la entidad debe cumplir en su sector específico, y de un registro de reclamaciones.
- En las entidades de mayor dimensión, estas políticas y procedimientos deben complementarse mediante la asignación de las responsabilidades adecuadas a:
  - La función de auditoría interna.
  - Un Comité de Auditoría.
  - Un Director de cumplimiento de normas.

## ANEXO II

### **Recomendaciones o Aspectos orientativos para la consideración del Auditor de posibles Incumplimientos de Normativa aplicable**

A continuación se enumeran algunos ejemplos que pueden ser indicativos de un eventual incumplimiento con la normativa de aplicación:

- Investigación por las autoridades públicas o pagos de multas o sanciones.
- Pago de servicios o prestaciones no especificados a asesores, terceros vinculados, o empleados, propios o de la administración.
- Comisiones de ventas o gastos de agentes que parezcan excesivos en relación con los normalmente pagados por la entidad o por el sector, o en relación con los servicios efectivamente recibidos.
- Pagos importantes no habituales en metálico, o transferencias a cuentas corrientes cifradas.
- Transacciones con empresas radicadas en paraísos fiscales.
- Pagos por bienes o servicios dirigidos a países o personas distintos a aquellos de los que proceden dichos bienes o servicios.
- Pagos sin la adecuada documentación.
- Noticias en los medios de comunicación, en relación con presuntos incumplimientos de la normativa aplicable.
- Existencia de un sistema contable que tiene fallos, bien de diseño, bien accidentales, en el suministro de evidencias adecuadas o suficientes.

## **Norma Técnica de Auditoría sobre “Estimaciones Contables”**

### **Norma Técnica Provisional**

- 19 Junio 2000: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 42)
- 3 Agosto 2000: Anuncio en el B.O.E.  
Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 24 Julio 2001: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 47)
- 8 Noviembre 2001: Anuncio en el B.O.E. de su publicación.  
De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



## **Resolución de 24 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “Estimaciones Contables”**

En los estados financieros presentados por las distintas entidades figuran, normalmente, algunas partidas cuyos importes no pueden determinarse de forma exacta, al no existir normas o criterios precisos para ello, por lo que deben ser estimados de modo aproximado por los administradores de dichas entidades. Dichas estimaciones se realizan con frecuencia en condiciones de incertidumbre sobre el resultado de hechos que han ocurrido o que es probable que sucedan, utilizando por tanto juicios de valor. Como consecuencia de esto, el riesgo en un trabajo de auditoría de cuentas es mayor cuando en los estados financieros que se están auditando existe un gran número de estimaciones contables.

A estos efectos, con el objeto de establecer reglas y suministrar criterios al auditor en relación con su trabajo de auditoría de las estimaciones contables contenidas en las cuentas anuales que audite, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “Estimaciones Contables”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 19 de junio de 2000 (B.O.E., 3-8-2000) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 42, de junio de 2000, del propio del Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, que modifican mínimamente su redacción en algunos aspectos. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, la **Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “Estimaciones Contables”, incluyendo pequeñas modificaciones de redacción respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

**Madrid, 24 de julio de 2001.**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**José Luis López Combarros**

## Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría establecen en los párrafos 2.3.8.d, 2.5.23, 2.5.24 y 2.5.29 lo siguiente:

- *“2.3.8.d. El auditor debe llegar a un nivel de conocimiento del tipo de negocio de la entidad que le permita planificar y llevar a cabo su examen siguiendo las Normas Técnicas de Auditoría. Ese nivel de conocimiento debe permitirle tener una opinión de los acontecimientos, transacciones y prácticas que puedan tener a su juicio un efecto significativo en las cuentas anuales. El conocimiento del negocio de la entidad ayuda al auditor a, entre otras, las siguientes identificaciones:... d) Evaluar la razonabilidad de las estimaciones en áreas tales como la valoración de existencias, criterios de amortización, dotaciones a las provisiones para insolvencias, porcentaje de terminación de proyectos en contratos a largo plazo, dotaciones extraordinarias, etc”.*

- *“2.5.23. La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:*

.....

*e) Cálculos.*

.....

- *“2.5.24. Los datos contables y, en general, toda información interna, no pueden considerarse por sí mismos, evidencia suficiente y adecuada. El auditor debe llegar a la convicción de la razonabilidad de los mismos, mediante la aplicación de las pruebas necesarias.”*
- *“2.5.28. Los cálculos consisten en la comprobación de la exactitud aritmética de los registros contables y de los cálculos y análisis realizados por la entidad o en la realización de cálculos independientes.”*

2. Por *“estimación contable”* se entiende la determinación del importe de una partida en ausencia de normas o criterios precisos para calcularla.

Como ejemplos pueden citarse los siguientes:

- Provisiones para reducir las existencias y las cuentas a cobrar a su valor estimado de realización.
- Amortizaciones que imputan el coste del activo fijo a lo largo de su vida útil estimada.
- Impuestos anticipados y diferidos.

- Provisión para cubrir una pérdida que puede surgir en un litigio.
- Pérdidas en contratos de construcción en marcha.
- Provisiones para cubrir garantías

### **Objeto de la norma**

3. El objeto de esta Norma Técnica de Auditoría es establecer reglas y suministrar criterios sobre la auditoría de las estimaciones contables contenidas en las cuentas anuales. Con este objetivo, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con las estimaciones contables.

### **Ámbito de aplicación**

4. La referencia a la expresión auditoría de cuentas anuales en la presente norma técnica se hace extensible a todos aquellos trabajos de auditoría sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas.

### **Responsabilidad de los administradores y de la dirección**

5. Los administradores y la dirección son responsables de las estimaciones contables incluidas en la información financiera. Estas estimaciones se hacen con frecuencia en condiciones de incertidumbre, en relación con el resultado de hechos que han ocurrido o que es probable que sucedan, e implican la utilización de juicios de valor. Como consecuencia, el riesgo de errores significativos es mayor cuando se han realizado estimaciones.

### **Naturaleza de las estimaciones contables**

6. La determinación de una estimación contable puede ser simple o compleja, dependiendo de la naturaleza de la partida. Por ejemplo, la imputación de un cargo por alquiler puede apoyarse en un simple cálculo, mientras que la estimación de una provisión para existencias de movimiento lento o la determinación del exceso de valoración en los inventarios puede implicar un análisis complejo de los datos actuales y un pronóstico de las ventas futuras.

En las estimaciones complejas se requiere un elevado grado de conocimientos especializados, así como el ejercicio del propio criterio profesional.

7. Las estimaciones contables pueden determinarse como una parte de la rutina del sistema contable, de manera repetitiva, o pueden ser no rutinarias, apareciendo sólo al final del ejercicio. En muchos casos, se realizan empleando una fórmula basada en la experiencia histórica, como puede ser la utilización de tasas estándar para la depreciación de cada clase de activo fijo, o porcentajes

estándares sobre las ventas para calcular una provisión por garantías post-venta.

En tales casos, la fórmula utilizada debe ser revisada periódicamente por la dirección, por ejemplo, evaluando nuevamente el período de vida útil restante de los inmovilizados o comparando los resultados actuales con los estimados, ajustándola cuando sea necesario.

8. La incertidumbre asociada con una partida, o la falta de información suficiente, pueden imposibilitar la realización de una estimación razonable, en cuyo caso el auditor ha de evaluar si su informe requiere salvedades o incluso una opinión denegada, al objeto de cumplir con la norma técnica de auditoría sobre informes.

### **Procedimientos de auditoría**

9. El auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada sobre si las estimaciones contables son razonables, dadas las circunstancias y, cuando ello sea necesario, que han sido adecuadamente presentadas en las cuentas anuales.

La evidencia disponible para soportar las estimaciones contables suele ser más difícil de obtener y menos concluyente que la relativa a otras partidas de las cuentas anuales.

10. El conocimiento de los procedimientos y métodos, incluidos los sistemas contable y de control interno, utilizados por la dirección en la realización de estimaciones contables, es normalmente importante para el auditor en la determinación de la naturaleza, programación y extensión de los procedimientos de auditoría.
11. El auditor debe adoptar uno de los siguientes enfoques, o bien la combinación de ellos, en la auditoría de las estimaciones contables:
  - a) Revisión de los hechos posteriores, que confirmen la estimación realizada.
  - b) Revisión y comprobación del proceso utilizado por la dirección para realizar las estimaciones.
  - c) Utilización de una estimación independiente, comparándola con la realizada por la dirección.

### **Revisión de hechos posteriores**

12. Las transacciones y hechos que ocurren después del cierre, pero antes de la finalización del trabajo de auditoría, pueden suministrar evidencia relativa a las estimaciones contables realizadas por la dirección. Su revisión por el audi-



tor puede reducir o, incluso, hacer desaparecer la necesidad de revisar y comprobar el proceso utilizado por la dirección para la realización de estimaciones, o de utilizar estimaciones independientes en la evaluación de la razonabilidad de las establecidas por la dirección.

## **Revisión y comprobación del proceso utilizado por la dirección**

- 13.** Las etapas incluidas en la revisión y comprobación del proceso utilizado por la dirección normalmente son las siguientes:
- a) Evaluación de los datos y consideración de las hipótesis en las que se basan las estimaciones;
  - b) Verificación de los cálculos efectuados en la estimación;
  - c) Comparación, cuando sea posible, de las estimaciones realizadas en períodos anteriores con los resultados reales;
  - d) Consideración de los procedimientos de aprobación por la dirección de las estimaciones contables.

### **Evaluación de los datos y de las hipótesis**

- 14.** El auditor normalmente tendrá en cuenta:
- a) si los datos en los que se basan las estimaciones son razonablemente precisos, completos y relevantes. Cuando se utilicen datos contables, éstos deben ser consistentes con los procesados por el sistema contable.  
  
Por ejemplo, en la determinación de una provisión por garantías post-venta, el auditor debe obtener seguridad razonable de que los datos relativos a los productos vendidos que se encuentran todavía en garantía, así como el período de la misma, coinciden con la información de las ventas procedente del sistema contable.
  - b) si los datos recopilados se han analizado adecuadamente y si han sido proyectados con criterios razonables para determinar la estimación contable.  
  
Como ejemplo pueden citarse los análisis de antigüedad de las cuentas a cobrar y la proyección del número de meses de demanda que pueden satisfacerse con las mercancías en almacén, en base a la utilización pasada y prevista.
  - c) si la entidad tiene una base adecuada que justifique las principales hipótesis utilizadas en las estimaciones contables.

En algunos casos, las hipótesis pueden basarse en estadísticas industriales o gubernamentales, tales como tasas futuras de inflación, tipos de interés,

datos de empleo y crecimiento esperado del mercado. En otros casos serán específicas para la entidad y se basarán en datos generados internamente.

15. El auditor también puede obtener evidencia mediante fuentes externas a la empresa. Por ejemplo, cuando examine una provisión relativa a la obsolescencia de las existencias, calculada por referencia a las ventas futuras previstas, además de examinar datos internos tales como niveles pasados de ventas, pedidos en cartera y tendencias del mercado, puede obtener evidencia con análisis del mercado y con proyecciones de ventas del sector.

De igual manera, cuando examine las estimaciones de la dirección acerca de las posibles implicaciones financieras de litigios o reclamaciones, el auditor puede obtener comunicación directa con los asesores legales de la entidad.

16. Al evaluar las hipótesis en las que se basan las estimaciones, el auditor considerará entre otras cuestiones, si son:
- Razonables, en el marco de los resultados actuales de los hechos previstos en períodos anteriores.
  - Congruentes con las hechas en otras estimaciones contables;
  - Consistentes con los planes de la dirección que se consideren apropiados.

El auditor debe prestar especial atención a las hipótesis que son sensibles a variaciones, a las de carácter subjetivo y a las susceptibles de contener errores significativos.

17. En el caso de procesos complejos de estimación que impliquen la aplicación de técnicas especializadas, el auditor puede considerar necesario utilizar el trabajo de un experto, por ejemplo, de un ingeniero que estime la cuantía de las reservas de mineral en una explotación extractiva. (Véase al respecto la Norma Técnica sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas.)
18. El auditor revisará la razonabilidad de los procedimientos de cálculo utilizados por la dirección para la preparación de estimaciones contables. Esta revisión tendrá en cuenta el conocimiento del auditor de los resultados de las estimaciones efectuadas por la entidad en períodos previos, los criterios utilizados por otras entidades del mismo sector y los planes futuros de la dirección puestos en su conocimiento.

### **Verificación de los cálculos**

19. El auditor habitualmente comprobará los cálculos realizados por la dirección. La naturaleza, programación y alcance de sus comprobaciones dependerán de factores tales como la complejidad inherente en el cálculo de la estima-

ción, su evaluación de los procedimientos y métodos utilizados por la entidad en su determinación y su importancia relativa en el contexto de la información financiera.

### **Comparación de las estimaciones anteriores con sus resultados actuales**

- 20.** El auditor normalmente comparará las estimaciones hechas para períodos previos con los resultados reales para ayudarle a:
- a) Obtener evidencia sobre la fiabilidad global de los procedimientos de la entidad en la determinación de estimaciones;
  - b) Considerar si es necesario introducir modificaciones en los procedimientos de cálculo utilizados; y
  - c) Evaluar si las diferencias entre las estimaciones previas y los resultados de las mismas actualmente conocidos han sido cuantificadas y que, cuando ha resultado necesario, se han realizado los ajustes adecuados.

### **Evaluación de los procedimientos de la dirección para la aprobación de las estimaciones**

- 21.** Las estimaciones contables significativas normalmente se revisan y aprueban por la dirección. En general, el auditor debe comprobar si ello se lleva a cabo en el nivel adecuado de la dirección y si queda constancia en los documentos apropiados.

### **Utilización de una estimación independiente**

- 22.** El auditor puede hacer u obtener una estimación independiente, y compararla con la preparada por la dirección. En el caso de que esté utilizando el trabajo de un experto independiente, normalmente debe evaluar los datos, considerar las hipótesis y comprobar los procedimientos de cálculo utilizados en su realización (véase al respecto la Norma Técnica sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas). También puede ser adecuado comparar las estimaciones contables realizadas en períodos anteriores con los resultados actualmente conocidos de las mismas.

### **Evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría**

- 23.** El auditor realizará una evaluación final de la razonabilidad de las estimaciones, basada en su conocimiento de la actividad del cliente, así como de si las estimaciones son congruentes con otra evidencia de auditoría obtenida durante su trabajo.

24. El auditor evaluará si existen hechos o transacciones posteriores significativas, que puedan afectar a los datos y a las hipótesis utilizadas en la determinación de las estimaciones contables.
25. Dadas las características propias de toda estimación contable, la evaluación de las diferencias puede resultar más difícil que en otras áreas de la auditoría. Cuando exista una diferencia entre el importe estimado por el auditor, adecuadamente soportado por la evidencia disponible, y la estimación incluida en las cuentas anuales, el auditor debe determinar si tal diferencia puede requerir ajuste.

Tal ajuste puede no ser necesario si la diferencia con el importe incluido en las cuentas anuales se encuentra en un intervalo de estimación aceptable.

Sin embargo, si el auditor cree que la diferencia no es razonable, solicitará de la dirección que revise la estimación. Si ésta rehúsa hacerlo, el auditor considerará la diferencia entre la cifra contabilizada y el importe más probable, si éste fuera cuantificable, junto con los restantes errores con objeto de determinar si sus efectos en las cuentas anuales, consideradas en su conjunto, son o pueden ser significativos.

26. El auditor también evaluará si las diferencias concretas, que han sido aceptadas como razonables, aparecen sesgadas en una sola dirección, de forma que, por acumulación, pueden tener un impacto significativo en las cuentas anuales. En tales casos, debe evaluar las estimaciones contables en su conjunto.

## **Norma Técnica de Auditoría sobre “Procedimientos Analíticos”**

### **Norma Técnica Provisional**

- 20 Junio 2000: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 42)
- 4 Agosto 2000: Anuncio en el B.O.E.  
Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 25 Julio 2001: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 47)
- 8 Noviembre 2001: Anuncio en el B.O.E. de su publicación.  
De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



## **Resolución de 25 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “Procedimientos Analíticos”**

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC nº 4), contemplan, como uno de los métodos de obtención de evidencia por el auditor, la aplicación de técnicas de examen analítico en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas.

A estos efectos, con el objeto de establecer reglas y suministrar criterios al auditor sobre la aplicación de procedimientos analíticos en la realización de los trabajos de auditoría de cuentas, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España se presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “Procedimientos analíticos”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 20 de junio de 2000 (B.O.E., 4-8-2000) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 42, de junio de 2000, del propio del Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, que modifican mínimamente su redacción en algunos aspectos. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “Procedimientos Analíticos”, incluyendo pequeñas modificaciones de redacción respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

**Madrid, 25 de julio de 2001.**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**José Luis López Combarros**

## Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría establecen, en los párrafos 2.5.1, 2.5.23 y 2.5.30, lo siguiente:

*“Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas.”*

*“La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:*

.....

*f) Técnicas de examen analítico.*

*Las técnicas de examen analítico consisten en la comparación de los importes registrados con las expectativas desarrolladas por el auditor al evaluar las interrelaciones que razonablemente puedan esperarse entre las distintas partidas de la información financiera auditada (estudio de los índices y tendencias más significativas, investigación de variaciones y transacciones atípicas, análisis de regresión, cálculos globales de razonabilidad de saldos respecto a ejercicios anteriores y presupuestos, etc).”*

2. De acuerdo con lo establecido en el párrafo 2.5.6. de las normas técnicas de auditoría, se entiende por evidencia suficiente *“aquella nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas anuales que se someten a su examen. Debe tenerse presente que bajo este contexto el auditor no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional con los objetivos de su examen. Por lo tanto, puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control, realizando pruebas de auditoría, mediante muestreo (estadístico o de selección en base subjetiva), mediante pruebas analíticas o a través de una combinación de ellas”*.
3. Se entiende por procedimientos analíticos el análisis de ratios y tendencias significativas, incluyendo la correspondiente investigación de partidas y fluctuaciones que no sean coherentes con otra información relevante o que se desvíen sustancialmente de los importes previstos o estimados.

## Objeto de la norma

4. El objeto de esta norma es establecer reglas y suministrar criterios sobre la aplicación de los procedimientos analíticos en la realización del trabajo de auditoría de cuentas.



5. El auditor en general aplicará los oportunos procedimientos analíticos en las etapas de planificación y revisión global de la auditoría. Asimismo, pueden utilizarse estos procedimientos en otras etapas del trabajo.

## **Ámbito de aplicación**

6. La referencia a la expresión auditoría de cuentas en la presente norma técnica se hace extensible a todos aquellos trabajos de auditoría de cuentas sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas.

## **Naturaleza y finalidad de los procedimientos analíticos**

### **Naturaleza**

7. La elección de las técnicas, métodos, análisis (incluso utilizando técnicas estadísticas avanzadas) y nivel de aplicación de los procedimientos analíticos dependen del criterio profesional del auditor en cada caso concreto.
8. Los procedimientos analíticos pueden incluir entre otros:
  - a) La investigación de partidas y fluctuaciones inusuales.
  - b) La explicación de las desviaciones significativas con respecto a los importes previstos o presupuestados.
  - c) El análisis de ratios y tendencias significativas. Este análisis incluye la comparación de la información financiera de la entidad auditada con:
    - i) La información financiera similar de periodos anteriores.
    - ii) Las cifras estimadas por la entidad auditada, tales como presupuestos o proyecciones.
    - iii) Las expectativas del auditor respecto al resultado de algunas estimaciones, tales como provisiones o dotaciones con cargo a resultados en concepto de amortización o depreciación de activos.
    - iv) La información del sector de actividad en que la empresa auditada desarrolla su negocio.
    - v) La información de otras entidades de tamaño comparable del mismo sector de actividad.
  - d) El estudio de elementos clave de la información financiera de los que, como es el caso de los márgenes brutos, puede esperarse un comportamiento basado en la experiencia de la entidad.

- e) El estudio de la relación entre cierta información financiera y otra información no financiera, tales como la correlación entre los gastos de personal y el número de empleados.
9. Los procedimientos analíticos pueden utilizarse para analizar cualquier componente de la información financiera, así como de la información consolidada, de componentes de empresa, filiales, divisiones, segmentos, etc.

### **Finalidad**

10. Los procedimientos analíticos tienen la siguiente finalidad en el contexto de una auditoría de cuentas:
- a) Ayudar al auditor en la planificación del trabajo, determinando la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.
  - b) Como procedimiento de realización de pruebas sustantivas, cuando su realización puede ser más efectiva o eficiente que las pruebas de detalle en la reducción del riesgo de que no se detecten errores significativos en la información financiera.
  - c) Convertirse en una técnica de revisión global de la información financiera en la etapa de supervisión del trabajo de auditoría.

### **Procedimientos analíticos en la planificación de la auditoría**

11. El auditor debería aplicar procedimientos analíticos durante la etapa de planificación de su trabajo, para mejorar su comprensión de la actividad de la entidad auditada y para identificar las áreas de mayor riesgo potencial.
12. La aplicación de los procedimientos analíticos en la planificación del trabajo ayuda al auditor en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.
13. En la aplicación de los procedimientos analíticos en la etapa de planificación de la auditoría se utiliza tanto información financiera como no financiera.

### **Procedimientos analíticos utilizados como procedimientos sustantivos**

14. Los procedimientos sustantivos para reducir el riesgo de detección en relación con la información incluida en las cuentas anuales, puede consistir en pruebas de detalle, procedimientos analíticos o una combinación de ambos. La decisión sobre los procedimientos a utilizar para alcanzar un objetivo concreto de auditoría descansa en el criterio profesional del auditor respecto a la eficacia y eficiencia de los procedimientos disponibles en la reducción del

riesgo de que no se detecten errores significativos en la información incluida en las cuentas anuales.

15. En general, el auditor consultará a la dirección de la entidad sobre la disponibilidad y fiabilidad de la información necesaria para poder aplicar procedimientos analíticos, así como sobre el resultado de los procedimientos de esa naturaleza llevados a cabo por la entidad. Pueden utilizarse datos analíticos preparados por la entidad, bajo el supuesto de que el auditor tenga evidencia de que esos datos han sido preparados adecuadamente.
16. La utilización de procedimientos analíticos como pruebas substantivas tomará en consideración los factores siguientes:
  - a) La confianza en los resultados esperados.
  - b) La naturaleza de las actividades de la entidad auditada y su nivel de detalle de la información disponible.
  - c) La relevancia y disponibilidad de información financiera (presupuestos, proyecciones, etc.) y no financiera (estadísticas de producción, detalles analíticos, etc).
  - d) La fiabilidad de la información disponible y del sistema de control interno diseñado para su preparación y compilación.
  - e) Las fuentes de información disponibles, siendo preferibles las fuentes externas a las internas.
  - f) La comparabilidad de la información disponible.
  - g) El conocimiento obtenido por el auditor en actuaciones anteriores respecto a la fiabilidad de los sistemas de control interno y los problemas que han generado ajustes o salvedades en el informe de auditoría.

### **Procedimientos analíticos utilizados en la revisión global del trabajo**

17. El auditor debería aplicar procedimientos analíticos al terminar o estar próxima la fecha de terminación del trabajo, como ayuda para formarse una opinión global sobre si la información financiera, en su conjunto, es consistente con su conocimiento de la actividad del cliente.
18. El resultado de los procedimientos analíticos pretende corroborar la opinión que haya podido formarse respecto a las afirmaciones de la dirección en el proceso de formular la información financiera auditada, ayudándole, en definitiva, a formarse una conclusión global sobre su razonabilidad o a identificar áreas que requieran la aplicación de pruebas de auditoría adicionales.

## Grado de confianza en los procedimientos analíticos

19. La aplicación de procedimientos analíticos se basa en la hipótesis de que existen relaciones lógicas entre los datos y que seguirán existiendo, a falta de evidencia en contrario. La existencia de tales relaciones proporciona evidencia respecto a la integridad, exactitud y validez de los datos producidos por el sistema contable. No obstante, la confianza a depositar en los resultados de la aplicación de procedimientos de revisión analítica dependerá de la valoración que haga el auditor del riesgo de que aun, dándose tales relaciones, puedan existir errores significativos.
20. El grado de confianza que el auditor deposita en los procedimientos analíticos depende de los factores siguientes:
- a) La importancia relativa de las partidas analizadas.
  - b) Los resultados de otros procedimientos aplicados para lograr los mismos objetivos de auditoría.
  - c) La precisión de las predicciones y estimaciones realizadas.
  - d) La evaluación del riesgo de auditoría.
  - e) La eficacia de los controles que afectan a la preparación de los datos e información utilizados.

## Investigación de variaciones anormales

21. Cuando los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones significativas o relaciones inusuales o inconsistentes con otra información relevante disponible, o que se desvía significativamente de los importes previstos o estimados, el auditor deberá investigar tales circunstancias, obteniendo la evidencia y las explicaciones adecuadas. Esta investigación es normalmente realizada por el auditor mediante: preguntas a la dirección de la entidad auditada, corroboración de las respuestas (por ejemplo, comparándolas con el conocimiento previo del negocio que tenga el auditor o con otras evidencias obtenidas durante la realización de la auditoría) y evaluación de la necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría cuando la explicación no se considera adecuada o no se puede proporcionar ninguna explicación.

## **Norma Técnica de Auditoría sobre “Consideración del Trabajo realizado por Auditoría Interna”**

### **Norma Técnica Provisional**

- 27 Julio 2001: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 47)
- 8 Noviembre 2001: Anuncio en el B.O.E. Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 26 Septiembre 2002: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 51)
- 15 Noviembre 2002: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



## **Resolución de 26 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “consideración del trabajo realizado por auditoría interna”**

Sin perjuicio de que el auditor externo sea el único responsable de la opinión emitida en el informe de auditoría y de la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de sus procedimientos a aplicar, en algunos casos los trabajos de auditoría interna pueden resultar útiles para el auditor externo en la realización de su trabajo de auditoría de cuentas. En este sentido, las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC, Nº 4), en su apartado 2.3.12, establecen que, entre los aspectos a considerar en el desarrollo del plan global, debe tenerse en cuenta: *“El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa”*.

A estos efectos, con el objeto de establecer reglas y suministrar criterios de actuación al auditor en los casos en los que tomen en consideración el trabajo realizado por los auditores internos de la entidad a auditar, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “consideración del trabajo realizado por auditoría interna”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 27 de julio de 2001 (B.O.E., 8-11-2001) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 47, de septiembre de 2001, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, algunos aspectos de las cuales, una vez sometidas al examen de la Comisión de Auditoría y del Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado al texto inicial, sin que supongan una modificación sustancial del contenido de su redacción inicial.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “consideración del trabajo realizado por auditoría interna”, incluyendo pequeñas modificaciones de redacción respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

**Madrid, 26 de Septiembre de 2002**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**José Luis López Combarros**

## Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general y sobre ejecución del trabajo publicadas por Resolución del 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, establecen en el apartado de Objetivo de la Auditoría de Cuentas Anuales y en los epígrafes, 2.3.12 y 2.5.24 lo siguiente:

*“El auditor de cuentas independiente es responsable de formar y expresar su opinión sobre las cuentas anuales de una entidad. Sin embargo, es responsabilidad de los administradores de la entidad la formulación de dichas cuentas anuales, lo que incluye:*

- *el mantenimiento de registros contables y sistemas de control interno adecuados.*
- *la elección y aplicación de los principios y normas contables apropiados, y*
- *la salvaguarda de los archivos de dicha entidad.*

*2.3.12.El auditor desarrollará un plan global que deberá documentarse y que comprenderá, entre otros aspectos, los siguientes:*

*(...)*

*f) El grado de fiabilidad que espera atribuir a los sistemas de contabilidad y al control interno.*

*(...)*

*h) El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa.*

*2.5.24.Los datos contables y, en general, toda información interna, no pueden considerarse por sí mismos, evidencia suficiente y adecuada. El auditor debe llegar a la convicción de la razonabilidad de los mismos mediante la aplicación de las pruebas necesarias.*

## Objeto de esta norma

2. Sin perjuicio de que el auditor externo sea el único responsable de la opinión de auditoría emitida y de la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de sus procedimientos de auditoría, algunos de los trabajos de auditoría interna pueden resultar útiles en su trabajo.
3. El propósito de esta Norma Técnica de Auditoría es establecer reglas y suministrar criterios aplicables por los auditores externos cuando tomen en consideración el trabajo realizado por auditoría interna. Esta norma técnica no se ocupa de aquellos casos en los que auditoría interna presta asistencia directa al auditor externo en la realización de sus procedimientos de auditoría exter-



na. Los procedimientos contemplados en esta norma técnica deben aplicarse únicamente cuando las actividades de auditoría interna sean relevantes para la auditoría de las cuentas anuales.

4. El auditor externo normalmente tendrá en cuenta las actividades de auditoría interna y el efecto del resultado de su trabajo, en su caso, sobre los procedimientos de auditoría externa.

### **Alcance y objetivos de la auditoría interna**

5. “Auditoría interna” es una actividad de evaluación, establecida dentro de una entidad y concebida como un servicio interno de la misma. Sus funciones incluyen, entre otras, el examen y la evaluación de la adecuación y eficacia de los sistemas contables y de control interno.
6. El alcance y objetivos de la auditoría interna varían ampliamente y dependen tanto del tamaño y estructura de la entidad, del sector de actividad en que opera y de su cultura de gestión de riesgos y de control, como de los requerimientos de sus Administradores y directivos (en adelante, la Dirección). Normalmente, las actividades de auditoría interna suelen incluir:
  - Revisión de los sistemas contables y de control interno. El establecimiento de sistemas contables y de control interno adecuado es responsabilidad de la Dirección y ello requiere una atención continua. Con frecuencia la Dirección asigna a la auditoría interna la responsabilidad de revisar aquellos sistemas, examinando cómo están operando y haciendo recomendaciones al respecto tendentes a su mejora.
  - Examen de la información financiera y operativa. Puede incluir el examen de los medios utilizados para identificar, valorar, clasificar y presentar dicha información, así como averiguaciones específicas en relación con partidas concretas, incluidas pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos.
  - Revisión de los medios y medidas adoptadas para la salvaguarda de los activos.
  - Revisión de la utilización económica eficiencia y eficacia de las operaciones, incluidos los controles no financieros de la entidad.
  - Revisión del cumplimiento de las leyes y otras normas y reglas externas así como de las políticas y directrices de la Dirección y otra normativa interna de la entidad.
  - Revisión del cumplimiento de los objetivos y metas establecidos por la organización.

## Relación entre la auditoría externa e interna

7. La actividad de la auditoría interna es determinada por la Dirección, por lo que sus objetivos difieren del que corresponde al auditor externo que está designado para emitir una opinión independiente acerca de las cuentas anuales en su conjunto. Los objetivos de la función de auditoría interna varían de acuerdo con los requerimientos de la Dirección, mientras que la preocupación básica del auditor externo es evaluar si las cuentas anuales en su conjunto están libres o no de incorrecciones significativas.
8. No obstante, algunos de los medios para alcanzar sus respectivos objetivos son, con frecuencia, similares, por lo que ciertos aspectos de la auditoría interna pueden ser útiles en la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría externa.
9. La auditoría interna es parte integrante de los sistemas de control interno de la entidad, por lo que, al margen de su nivel de autonomía y objetividad, no puede alcanzar el mismo grado de independencia que se requiere del auditor externo. La opinión de auditoría es responsabilidad exclusiva del auditor externo, la cual no se ve reducida por la utilización que pudiera haber hecho del trabajo de auditoría interna. Toda consideración relativa a la auditoría de las cuentas anuales corresponde al auditor externo.

## Conocimiento y evaluación preliminar de la auditoría interna

10. El auditor externo obtendrá un conocimiento de las actividades de la auditoría interna en un grado que entienda suficiente para ayudarle en la planificación de la auditoría y en el desarrollo de un enfoque adecuado de la misma.
11. Una auditoría interna efectiva podrá influir en la determinación de la naturaleza y momento de realización de los procedimientos aplicados por el auditor externo, así como en una reducción del alcance de éstos, pero no puede eliminarlos por completo.

En otros casos, no obstante, tras evaluar las actividades de la auditoría interna, el auditor externo puede decidir que tal actividad no tendrá efecto sobre los procedimientos de auditoría externa.

12. En el transcurso de la planificación de la auditoría, el auditor externo debe realizar una evaluación preliminar de la función de auditoría interna, cuando considere que su actuación es relevante para la auditoría externa en áreas concretas de las cuentas anuales.
13. Esta evaluación preliminar de la función de auditoría interna puede influir en el criterio del auditor externo en relación con el uso que puede hacer de la misma en la modificación de la naturaleza, momento de realización y alcance de sus procedimientos.

14. Algunos criterios a tener en cuenta para la obtención del adecuado conocimiento de la función de auditoría interna y para realizar su evaluación preliminar, son los siguientes:
- a) Situación en el organigrama: posición concreta de la auditoría interna en la entidad y efectos de la misma en sus posibilidades de actuar con objetividad. La situación ideal se produce cuando sólo tiene relación con el más alto nivel del Organismo de Administración y está libre de cualquier otra responsabilidad operativa. Cualquier limitación o restricción en su trabajo impuesta por la Dirección deberá ser evaluada adecuadamente. En especial, el auditor interno debe tener libertad absoluta para comunicarse con el auditor externo.
  - b) Ámbito de actuación: naturaleza y alcance de las tareas realizadas por la auditoría interna. El auditor externo debe también evaluar si la Dirección tiene en consideración las recomendaciones de la auditoría interna, y cómo se documentan las decisiones adoptadas al respecto.
  - c) Competencia técnica y recursos: dotación de personal, adecuada formación y competencia técnica de los auditores internos. El auditor externo puede, por ejemplo, considerar las políticas de la entidad en cuanto a selección y formación del personal de auditoría interna, así como su experiencia y cualificación profesional.
  - d) Diligencia profesional: si la actividad de auditoría interna está adecuadamente planificada, supervisada, revisada y documentada. Debe tenerse en cuenta la existencia de manuales de auditoría, programas y papeles de trabajo adecuados.

## Coordinación con la auditoría interna

15. Cuando el auditor externo planifique utilizar el trabajo de auditoría interna, debe evaluar el programa de actuación previsto para el ejercicio y comentarlo lo antes posible.

Si el trabajo de auditoría interna fuera un factor a considerar en la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos del auditor externo, es conveniente acordar de antemano la fecha de ejecución de ese trabajo, el ámbito a cubrir en el alcance de las pruebas, los métodos para selección de muestras, la forma de documentar el trabajo realizado y los procedimientos de revisión e informe.

16. La relación con la auditoría interna normalmente es más eficaz si se mantienen reuniones con la periodicidad adecuada durante el ejercicio, en un marco de colaboración establecido con el Comité de Auditoría u otro órgano del que depende la auditoría interna. El auditor externo debe requerir la información y tener acceso a los informes importantes de auditoría interna y, además, ser

informado de cualquier asunto de interés del que haya podido tener conocimiento el auditor interno, que pudiera afectar a su trabajo, y, por consiguiente, deberá valorar la posibilidad de incluir en su informe una salvedad por limitación al alcance en el supuesto de que no se le facilite la información requerida a este respecto.

En relación con este apartado, se ha de tener en cuenta lo establecido en el artículo 3 de la ley de Auditoría de Cuentas, cuyo contenido es el siguiente:

*“Las empresas o entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del Informe de Auditoría de Cuentas.”*

## Evaluación y comprobación del trabajo de auditoría interna

17. Cuando el auditor externo pretenda utilizar un trabajo específico de auditoría interna, debe evaluarlo y realizar comprobaciones para confirmar que es adecuado para sus objetivos.
18. La evaluación de un trabajo específico de auditoría interna implica tener en cuenta si el alcance del trabajo y los programas son adecuados, así como si se mantiene la evaluación preliminar de la función de auditoría interna . Tal evaluación puede contemplar si:
  - a) el trabajo se ha realizado por auditores internos con formación y competencia técnica adecuada, y si el trabajo de sus ayudantes es debidamente supervisado, revisado y documentado;
  - b) se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para soportar razonablemente las conclusiones a las que se ha llegado;
  - c) las conclusiones obtenidas son adecuadas a las circunstancias, y los informes preparados guardan coherencia con los resultados del trabajo realizado; y
  - d) cualquier excepción o asunto inusual puesto de manifiesto por la auditoría interna ha sido adecuadamente resuelto.
19. La naturaleza, momento de realización y alcance de las pruebas sobre el trabajo específico del auditor interno dependerá del criterio del auditor externo acerca del riesgo y de su importancia relativa, de la evaluación preliminar de la auditoría interna y de la conclusión sobre el trabajo específico en cuestión. Tales pruebas pueden incluir el examen de partidas ya revisadas por la auditoría interna, la verificación de otras partidas similares y la observación de los procedimientos de auditoría interna.
20. El auditor externo documentará las conclusiones relativas al trabajo específico de auditoría interna que haya evaluado y comprobado.

## **Norma Técnica de Auditoría sobre “La Auditoría de Cuentas en Entornos Informatizados”**

### **Norma Técnica Provisional**

- 26 Septiembre 2002: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 51)
- 15 Noviembre 2002: Anuncio en el B.O.E. Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 23 Junio 2003: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 54)
- 2 Agosto 2003: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



## **Resolución de 23 de junio de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “la auditoría de cuentas en entornos informatizados”**

En la actualidad, las distintas empresas y entidades utilizan, con carácter general, sistemas informáticos en el procesamiento, registro, almacenamiento, elaboración y presentación de su información financiera, además de, en muchos casos, en el propio ejercicio de su actividad. Este hecho afecta a los sistemas contable y de control interno de las entidades, por lo que el auditor debe tener presente tal circunstancia en el desarrollo de sus trabajos de auditoría de cuentas.

A estos efectos, con el objeto de establecer reglas y suministrar criterios de actuación al auditor en los casos en los que la entidad auditada se encuentre inmersa en un entorno informatizado, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “la auditoría de cuentas en entornos informatizados”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 26 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a su publicación íntegra en el propio Boletín de este Instituto, de septiembre de 2002 (número 51), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 15 de noviembre de 2002, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

En dicho trámite no se han presentado alegaciones al texto sometido a información pública, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “la auditoría de cuentas en entornos informatizados”, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas” y la inserción de la oportuna reseña en el “Boletín Oficial del Estado”.

**Madrid, 23 de Junio de 2003**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**José Luis López Combarros**

## Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría en su apartado 2.4.1 y 2.4.2 establecen lo siguiente:

*“2.4.1. Deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada de control interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría.*

*2.4.2. A tal efecto es preciso distinguir entre el estudio destinado a evaluar y mejorar el sistema de control interno de una entidad, realizado por el auditor en su calidad de experto y en virtud de mandato específico, del estudio y evaluación de control interno que se realiza en el contexto de una auditoría, y al que se refieren estas Normas Técnicas.”*

Asimismo, dichas Normas Técnicas de Auditoría en su apartado 2.4.10, establecen:

*“2.4.10. El estudio y evaluación del sistema de control interno incluye dos fases:*

- a. La revisión preliminar del sistema con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad. En particular el conocimiento y evaluación preliminar de los sistemas de control interno de la entidad, incluyendo los sistemas informáticos, constituye un requisito mínimo de trabajo que sirve de base a la planificación de la auditoría.*
- b. La realización de pruebas de cumplimiento para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y que están operando tal como se diseñaron.”*

2. A los efectos de esta Norma Técnica:

- a) existe un entorno informatizado cuando la entidad, al procesar información financiera que sea significativa a efectos de la auditoría, emplea un ordenador, de cualquier tipo o tamaño, ya esté gestionado por la propia compañía o por un tercero.
- b) se entiende por sistemas informáticos, aquellos relacionados con el procesamiento, almacenamiento, transmisión y emisión de la información financiera.

## Objeto

3. El objeto de la presente norma es establecer reglas y suministrar una guía respecto a los procedimientos a seguir cuando se realice una auditoría en un entorno informatizado.



4. El auditor debe evaluar la manera en que el entorno informatizado afecta a la auditoría.
5. El objetivo global y el alcance de una auditoría no cambian en un entorno informatizado. Sin embargo, el uso de un ordenador puede afectar a los sistemas contable y de control interno empleados por la entidad. Consecuentemente, un entorno informatizado puede afectar a:
  - a. Los procedimientos seguidos por el auditor en el conocimiento y evaluación preliminar de los sistemas de control interno de la entidad
  - b. El análisis del riesgo inherente y de control mediante el que el auditor llega a la evaluación del riesgo.
  - c. El diseño y aplicación por el auditor de las pruebas de control y de los procedimientos sustantivos adecuados para alcanzar el objetivo de la auditoría.

## **Conocimientos y Competencia**

6. El auditor debe tener el conocimiento suficiente de los sistemas informáticos, que le permita planificar, dirigir, supervisar y revisar el trabajo realizado. Debe evaluar si es necesario para la auditoría disponer de conocimientos especializados sobre esta materia que permitan:
  - a. Entender suficientemente de los sistemas contable y de control interno afectados por el entorno informatizado.
  - b. Determinar el efecto del entorno informatizado en la evaluación del riesgo global y del riesgo a nivel de saldos contables y de tipos de transacciones.
  - c. Diseñar y aplicar las adecuadas pruebas de control y los procedimientos sustantivos.

Si el auditor estima que se requieren conocimientos específicos para cubrir los aspectos anteriormente indicados, podrá obtener asesoramiento de otros profesionales que los posean, bien de su propia organización o bien ajenos a la misma.

En el caso de que el auditor obtenga asesoramiento de otros profesionales externos especializados, deberá tener en cuenta el contenido de la Norma Técnica de Auditoría sobre la utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas.

## Planificación

7. De acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría, el auditor debe entender suficientemente los sistemas contable y de control interno para planificar la auditoría y definir un enfoque adecuado a la misma.
8. Al planificar las áreas de la auditoría que pueden resultar afectadas por el entorno informatizado de la entidad, el auditor debe alcanzar una adecuada comprensión de la importancia y complejidad de las actividades de los sistemas informáticos, así como de la disponibilidad de datos para su utilización en la auditoría. Tal conocimiento podría incluir los siguientes aspectos:
  - a. Importancia y complejidad del proceso informático en cada una de las aplicaciones contables significativas. La importancia, en este caso, se refiere a la materialidad de las informaciones contenidas en las cuentas anuales afectadas por el proceso informático. Una aplicación informática puede considerarse compleja cuando, por ejemplo:
    - i) El volumen de transacciones es tal que los usuarios de la misma podrían tener dificultades para identificar y corregir errores de proceso.
    - ii) El ordenador genera de forma automática transacciones significativas o anotaciones directas en otras aplicaciones.
    - iii) El ordenador realiza cálculos complicados de información financiera y/o genera de forma automática transacciones significativas que no pueden ser, o no son, validadas independientemente.
    - iv) Se intercambian electrónicamente transacciones con otras organizaciones (sistemas de intercambio electrónico de datos) sin validación manual.
  - b. La estructura organizativa de las actividades de los sistemas informáticos de la entidad, así como el grado de centralización del proceso informático, ya que pueden afectar a la segregación de funciones.
  - c. La disponibilidad de los datos. En ocasiones sólo se mantienen durante un corto periodo de tiempo o únicamente en soportes de lectura informatizada los documentos fuente, determinados archivos informáticos y otras evidencias que el auditor pudiera requerir. Los sistemas informáticos de la entidad pueden generar información interna útil para la aplicación de pruebas sustantivas (especialmente procedimientos analíticos). La posibilidad de utilizar técnicas de auditoría asistida por ordenador puede permitir aumentar la eficiencia de los procedimientos de auditoría, o hacer posible la aplicación, sin excesivo coste, de algunos procedimientos sobre la población completa de saldos o transacciones.

9. Cuando los sistemas informáticos sean significativos, el auditor debe asimismo obtener el necesario entendimiento del entorno de los mismos, y si pueden influir en la evaluación del riesgo inherente y de control. Un entorno informatizado implica entre otros los siguientes tipos de riesgos y características de control interno:

- a. Ausencia de rastro de las transacciones. Algunos sistemas informáticos están diseñados de manera que el rastro completo de una transacción, útil para la auditoría, puede existir sólo durante un periodo corto de tiempo, o de manera que su lectura sólo sea posible a través de medios informáticos. Cuando una aplicación informática compleja lleva a cabo un amplio número de etapas de procesamiento, puede no existir un rastro completo. Consecuentemente, los errores que pudiera tener un programa serían difíciles de detectar de manera oportuna por procedimientos manuales.
- b. Proceso uniforme de transacciones. El ordenador procesa uniformemente transacciones similares. De esta forma se eliminan en su totalidad los errores administrativos asociados a procesos manuales. Pero, por el contrario, los errores de programación, u otros errores sistemáticos en el hardware o en el software, darán lugar a que todas las transacciones similares procesadas bajo las mismas condiciones, lo sean incorrectamente.
- c. Falta de segregación de funciones. Muchos de los procedimientos de control que normalmente serían ejecutados por personas diferentes en sistemas manuales pueden encontrarse concentrados en sistemas informáticos. Así, una persona que tenga acceso a los programas, a los procesos o a los datos podría realizar funciones incompatibles.
- d. Posibilidad de errores e irregularidades. La posibilidad de errores humanos en el desarrollo, mantenimiento y ejecución de sistemas informatizados de control pueden ser mayores que en los sistemas manuales, en parte a causa del nivel de minuciosidad requerido.

Además, la posibilidad de que algunas personas no autorizadas accedan a datos o los alteren sin que haya pruebas visibles de ello puede ser mayor con un sistema informático que con un sistema manual.

Al disminuir la participación humana en las transacciones procesadas por sistemas informáticos se puede reducir la posibilidad de detectar errores e irregularidades. Igualmente, los errores e irregularidades incurridos durante el diseño o modificación de los programas o aplicaciones pueden permanecer ocultos durante largos periodos de tiempo.

- e. Inicio o ejecución automático de transacciones. El sistema informático puede incluir la posibilidad de iniciar o ejecutar automáticamente determi-

nados tipos de transacciones, cuya autorización puede no estar documentada de la misma forma que lo estaría en los sistemas manuales, e incluso dicha autorización puede estar implícita en la aceptación por parte de la dirección del diseño del sistema informático y sus posteriores modificaciones.

- f. Controles basados en procesos informáticos. El proceso informático puede producir informes y otros datos utilizados en la realización de controles manuales. La efectividad de estos controles manuales puede depender de la efectividad de los controles sobre la integridad y la exactitud del proceso informático. A su vez, la efectividad y el funcionamiento uniforme de los controles específicos de las aplicaciones que procesen transacciones depende a menudo de la efectividad de los controles generales de los sistemas informáticos.
  - g. Posibilidad de mayor supervisión de la dirección. Los sistemas informáticos pueden ofrecer a la dirección una variedad de herramientas analíticas que se pueden utilizar para revisar y supervisar las operaciones de la entidad. La disponibilidad de estos controles adicionales, si se utilizan, puede servir para mejorar la estructura global de control interno.
  - h. Posibilidad de utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador. La facilidad que los sistemas informáticos ofrecen para procesar y analizar grandes cantidades de datos brinda al auditor la oportunidad de aplicar técnicas generales o especializadas de auditoría asistida por ordenador, como instrumentos para la ejecución de pruebas de auditoría.
- 10.** Los riesgos y los controles derivados de estas características de los sistemas informáticos tienen un impacto potencial en la evaluación del riesgo por parte del auditor, así como en la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría.
- 11.** Como Anexo a esta Norma Técnica se incluye, a título meramente informativo, una guía descriptiva de las características y controles internos que pueden encontrarse en un entorno informatizado.

## Evaluación del Riesgo

- 12.** De acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría de ejecución del trabajo, el auditor debe tener en cuenta el riesgo inherente y el riesgo de control respecto a la posibilidad de que existan errores significativos en los estados financieros y, consecuentemente, minimizar el riesgo final a través de la combinación adecuada de pruebas de auditoría.

13. La probabilidad de que se produzcan errores e irregularidades significativas en el conjunto de la información financiera o en cuentas específicas depende de los riesgos inherente y de control en un entorno informatizado, según se expone a continuación:
  - a. Estos riesgos pueden resultar de deficiencias en las actividades generales del sistema informático, tales como desarrollo y mantenimiento de programas, soporte de los sistemas, operaciones del sistema, seguridad física del centro informático y control de acceso a programas de utilización restringida. Estas deficiencias pueden tener un impacto global en todas las aplicaciones informáticas.
  - b. Asimismo estos riesgos pueden incrementar la posibilidad de errores o irregularidades en aplicaciones específicas, en bases de datos concretas o en archivos maestros, o en determinados procesos. Por ejemplo, no es inusual encontrar errores en sistemas que realizan procesos lógicos o de cálculo complejos, o que pueden tratar con multitud de condiciones de excepción diferentes. Asimismo, los sistemas que controlan desembolsos en efectivo u otros activos líquidos son susceptibles de acciones fraudulentas por parte de los usuarios o por el personal del área informática.
  - c. La aparición de nuevas tecnologías informáticas, aumenta la sofisticación global del sistema informático y la complejidad de sus aplicaciones específicas. Como resultado, pueden verse incrementados los riesgos inherentes y de control.

## **Procedimientos de Auditoría**

14. De acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría, el auditor debe tener en cuenta el entorno informatizado en el diseño de los procedimientos de auditoría necesarios para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.
15. Los objetivos específicos de auditoría no se ven afectados por el hecho de que los datos contables se procesen manualmente o mediante ordenador. Sin embargo, los métodos para obtener la evidencia de auditoría adecuada y suficiente, pueden verse influenciados por los procesos informáticos. El auditor puede utilizar tanto procedimientos manuales como técnicas de auditoría asistidas por ordenador o bien una combinación de ambos métodos, al objeto de obtener dicha evidencia. Sin embargo, en algunos sistemas contables que utilizan un ordenador para llevar a cabo aplicaciones significativas, puede ser difícil o imposible que el auditor obtenga ciertos datos sin apoyo informático.

## ANEXO

### Guía descriptiva de características y controles internos en entornos informatizados

#### **A. Características de los entornos informatizados**

Un entorno informatizado puede presentar las siguientes características que lo diferencien, en mayor o menor grado, de un entorno manual:

- 1. Estructura organizativa**
  - a) Concentración de funciones e información.
  - b) Concentración de programas y datos.
- 2. Naturaleza del procesamiento**
  - a) Ausencia de documentos de entrada.
  - b) Inexistencia de rastro visible de la transacción.
  - c) Inexistencia de datos de salida tangibles.
  - d) Mayor facilidad de acceso a los datos y programas informáticos.
- 3. Diseño y procesamiento**
  - a) Uniformidad en la ejecución de procesos.
  - b) Procedimientos de control incluidos en los propios programas.
  - c) Actualización de varios archivos o bases de datos con una sola transacción.
  - d) Transacciones generadas directamente por el sistema.
  - e) Vulnerabilidad de acceso a los archivos de datos y programas.

#### **B. Controles internos en entornos informatizados**

Los controles internos relativos a los procesos informáticos comprenden tanto los controles generales que afectan al entorno informatizado en su conjunto como los controles específicos de las distintas aplicaciones contables. Tales controles se pueden desarrollar mediante procedimientos manuales o mediante procedimientos diseñados en los propios programas informáticos.

##### **1. Controles generales de un entorno informatizado**

El propósito de los controles generales de un entorno informatizado es establecer un marco conceptual de control general sobre las actividades del sistema informático y asegurar razonablemente la consecución de los objetivos generales de control interno. Los controles generales de un entorno informatizado pueden incluir:

- 1.1 Controles de organización y dirección.*- Diseñados para establecer el marco general de organización de las actividades del sistema informático, incluyendo:
- Políticas y procedimientos relativos a funciones de control.
  - Adecuada segregación de funciones incompatibles (preparación de transacciones de entrada, programación y explotación).
- 1.2 Controles sobre el desarrollo y mantenimiento de aplicaciones.*- Diseñados para asegurar razonablemente que los sistemas se desarrollan y mantienen previa autorización y de forma eficiente. Se diseñan, por lo general para establecer control sobre:
- Ejecución de pruebas, conversión, implantación y documentación de sistemas nuevos o de revisiones.
  - Cambios en las aplicaciones.
  - Acceso a la documentación de los sistemas.
  - Adquisición de aplicaciones de terceros.
- 1.3 Controles sobre operaciones realizadas a través del ordenador.*- Diseñadas para controlar las operaciones que se realizan desde el sistema y para asegurar razonablemente que:
- El sistema se está utilizando exclusivamente para propósitos autorizados.
  - El acceso a las operaciones realizadas desde el ordenador está restringido a personal autorizado.
  - Sólo se utilizan programas autorizados.
  - Se detectan y corrigen los errores de procesamiento.
- 1.4 Controles sobre el software de los sistemas.*- Diseñados para asegurar razonablemente que el software de los sistemas se ha adquirido y desarrollado de forma autorizada y eficiente, incluyendo:
- Autorización, aprobación, pruebas, implantación y documentación de los nuevos software de sistemas y de sus modificaciones.
  - Restricción de acceso al software de sistemas y documentación al personal autorizado.
- 1.5 Controles de entrada de datos y de programa.*- Diseñados para asegurar razonablemente que:
- Se ha establecido una adecuada estructura de autorización sobre las transacciones a introducir en el sistema.
  - El acceso a los datos y programas se encuentra restringido al personal autorizado.

1.6 *Existen otras salvaguardas que contribuyen a la continuidad de las operaciones de procesamiento en entornos informatizados.* Entre estas se pueden citar:

- Mantenimiento de copias de seguridad externas de los datos y de los programas informáticos.
- Procedimientos de recuperación aplicables en el caso de robo, pérdida o destrucción accidental o intencionada.
- Establecimiento de centros alternativos de procesamientos en el caso de catástrofes.

## 2. **Controles de aplicación de un entorno informatizado**

El objetivo de los controles de aplicación en un entorno informatizado es establecer procedimientos de control específicos sobre las aplicaciones contables con el fin de asegurar razonablemente que todas las transacciones son autorizadas y registradas, y que son procesadas de forma completa, adecuada y oportuna. Los controles de aplicación de un entorno informatizado incluyen:

2.1 *Controles de entrada.*- Diseñados para asegurar razonablemente que:

- a. Las transacciones son adecuadamente autorizadas antes de que sean procesadas informáticamente.
- b. Las transacciones se transfieren correctamente al soporte informático y se incluyen en los archivos de datos del ordenador.
- c. Las transacciones no son objeto de pérdida, duplicación, manipulación o alteración.
- d. Las transacciones incorrectas son rechazadas, corregidas y, en su caso, reprocesadas oportunamente.

2.2 *Controles sobre el procesamiento y los ficheros informáticos de datos.*- Diseñados para asegurar razonablemente que:

- a. Las transacciones, incluidas las que genera el propio sistema, son adecuadamente procesadas por el ordenador.
- b. Las transacciones no son objeto de pérdida, duplicación, manipulación o alteración.
- c. Los errores de procesamiento se identifican y corrigen a tiempo.

2.3 *Controles de salida.*- Diseñados para asegurar razonablemente que:

- a. Los resultados del procesamiento son adecuados.
- b. El acceso a los datos de salida del sistema está restringido al personal autorizado.
- c. Los datos de salida del sistema llegan al personal autorizado en tiempo oportuno.



## **Norma Técnica de Auditoría sobre “Evidencia de Auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas”**

### **Norma Técnica Provisional**

- 27 Septiembre 2002: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 51)
- 15 Noviembre 2002: Anuncio en el B.O.E. Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 19 Septiembre 2003: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 55)
- 22 Noviembre 2003: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



## **Resolución de 19 de septiembre de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas”**

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, regulan en su sección 2.5 los criterios y normas de obtención de evidencia por el auditor sobre la información contenida en las cuentas anuales objeto de auditoría. En concreto, el apartado 2.5.1 establece: “Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas”.

Los citados criterios y normas sobre obtención de evidencia, incluidos en la mencionada sección 2.5, vienen referidos a la información que con carácter general contienen las cuentas anuales. Sin embargo, y en línea con lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por la International Federation of Accountants (IFAC), se ha considerado conveniente complementar dichas normas y criterios sobre obtención de evidencia para los siguientes aspectos concretos: Presencia en el recuento físico de existencias, Indagación sobre litigios y reclamaciones y Valoración y desglose de inmovilizaciones financieras.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 27 de septiembre de 2002 (B.O.E., 15-11-2002) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 51, de septiembre de 2002, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, algunos aspectos de las cuales, referidos al epígrafe “Indagación sobre litigios y reclamaciones”, una vez sometidas al examen de la Comisión de Auditoría y del Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado al texto inicial, sin que supongan una modificación sustancial del contenido de su redacción inicial.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de “Evidencia de Auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas”, incluyendo pequeñas modificaciones de redacción respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas” y la inserción de la oportuna reseña en el “Boletín Oficial del Estado”.

**Madrid, 19 de Septiembre de 2003**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**José Luis López Combarros**

## Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría sobre la Ejecución del Trabajo regulan, en su sección 2.5, la obtención de evidencia por parte del auditor. En concreto, el apartado 2.5.1 de dichas Normas Técnicas de Auditoría establece que:

*“Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas.”*

2. Asimismo, el párrafo 2.5.23 de las citadas Normas Técnicas de Auditoría establece los siguientes métodos de obtener evidencia:

*“La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y substantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:*

- a. Inspección
- b. Observación
- c. Preguntas
- d. Confirmaciones
- e. Cálculos
- f. Técnicas de examen analítico.”

## Objeto

3. El objeto de esta norma es complementar las normas y criterios contenidos en la sección 2.5 de las Normas Técnicas de Auditoría para la obtención de evidencia adecuada de auditoría en los siguientes aspectos:

- Presencia en el recuento físico de existencias.
- Indagación sobre litigios y reclamaciones.
- Valoración y desglose de inmovilizaciones financieras.

## Presencia en el Recuento Físico de Existencias

4. Los sistemas de control interno de las entidades establecen normalmente procedimientos que requieren el recuento físico de las existencias al menos una vez al año, como base para la preparación de las cuentas anuales o como medida para asegurar la fiabilidad de los registros de inventario permanente.
5. Cuando los inventarios sean significativos en el contexto de las cuentas anuales, el auditor debe obtener evidencia adecuada y suficiente de su existencia

efectiva y de las condiciones en que se encuentran, presenciando físicamente su recuento, a menos que ello le fuera imposible. Tal presencia permite al auditor la comprobación física, la observación del cumplimiento de los procedimientos establecidos por la entidad para su realización y la obtención de evidencia sobre la fiabilidad de éstos.

6. Si no fuera posible presenciar el recuento de existencias en la fecha programada a causa de circunstancias imprevisibles, el auditor debe efectuar o presenciar algunos recuentos físicos en una fecha alternativa y, cuando fuera necesario, realizar pruebas de las transacciones que hubieran tenido lugar entre ambas fechas.
7. Si no fuera posible presenciar el recuento de existencias, debido a factores tales como la naturaleza y la ubicación, el auditor debe considerar si la realización de procedimientos alternativos le permiten obtener la evidencia de auditoría adecuada y suficiente respecto a la existencia y condición de las existencias físicas que le permitan concluir que no es necesario introducir en su informe de auditoría una limitación al alcance a este respecto. Por ejemplo, podría suministrar este tipo de evidencia el examen de la documentación que soporte las ventas posteriores a la fecha del inventario de partidas adquiridas con anterioridad al mismo.
8. Para planificar su asistencia al inventario físico de las existencias o la aplicación de procedimientos alternativos, el auditor toma en cuenta diversos factores, tales como:
  - La naturaleza de los sistemas contable y de control interno utilizados por la entidad con respecto a las existencias.
  - El riesgo de auditoría y la importancia relativa del área de existencias.
  - La calidad de los procedimientos e instrucciones establecidos por la entidad para la realización del inventario.
  - El momento en que se realiza el inventario físico.
  - Los lugares en los que se lleva a cabo.
  - Si se requiere el apoyo de un experto.
9. Si el número de unidades en existencias se determina mediante recuento físico al cierre del ejercicio o rotativamente durante el mismo, el auditor normalmente presenciara los procedimientos de recuento y realizará pruebas de los mismos.
10. Si la entidad utiliza procedimientos para estimar las cantidades físicas, por ejemplo, una pila de carbón, el auditor debe quedar razonablemente satisfe-

cho de la fiabilidad de tales procedimientos.

11. Cuando las existencias estén situadas en diferentes emplazamientos, el auditor decide a cuál de ellos considera adecuado acudir, teniendo en cuenta la importancia relativa de las correspondientes existencias y la evaluación del riesgo de auditoría de los diferentes ubicaciones.
12. Asimismo, el auditor revisa las instrucciones de inventario físico establecidas por la entidad para:
  - a) La aplicación de los procedimientos de control establecidos, tales como la recogida y seguimiento de las tarjetas de recuento utilizadas y en blanco, o los relativos a la necesidad de realizar un segundo recuento para ciertas partidas.
  - b) La determinación del grado de avance de los productos en curso de fabricación, así como de la identificación del tratamiento dado a las existencias de lento movimiento, obsoletas y deterioradas o de las que fueran propiedad de terceros (por ejemplo, en depósito).
  - c) Verificar si se han previsto controles adecuados del movimiento de existencias entre diferentes almacenes y dentro del propio almacén, así como sobre el corte de operaciones de entradas y salidas de existencias a la fecha del inventario físico.
13. Para obtener seguridad de que se aplican correctamente los procedimientos establecidos por la entidad, el auditor observa el desarrollo del inventario por parte del personal de la entidad y realiza un muestreo de los recuentos efectuados. En este muestreo el auditor comprueba la integridad y la corrección de los recuentos, seleccionando partidas concretas tanto a partir de las hojas de recuento como de las propias existencias físicas y determina en qué medida necesita retener copia de las hojas de recuento para comprobación posterior con el listado final de existencias.
14. El auditor también tiene en cuenta los procedimientos de corte de operaciones, incluyendo detalles de los movimientos de existencias inmediatamente antes, durante y después del recuento físico, al objeto de poder comprobar en un momento posterior su correcta contabilización.
15. Por razones prácticas, el inventario físico puede realizarse en fecha diferente a la de cierre del ejercicio. Ello normalmente sólo resultaría aceptable para el auditor cuando no se hubiera calificado su riesgo de auditoría como alto. En estas circunstancias, el auditor se asegura, mediante la realización de las pruebas oportunas, de que los movimientos de existencias entre una y otra fecha han sido correctamente registrados.

16. Cuando la entidad utiliza un sistema de inventario permanente para determinar los saldos de cierre del ejercicio, el auditor evalúa, además, si la entidad analiza las causas de las diferencias significativas que puedan producirse entre el inventario físico y los datos registrados en el inventario permanente y si se practican los oportunos ajustes contables.
17. El auditor comprueba que en el listado final del inventario se refleja adecuadamente el resultado de los recuentos físicos.
18. Cuando hay existencias bajo custodia y control de terceros, el auditor normalmente obtiene confirmación directa de ellos en cuanto a la cantidad y condición física de las existencias que están en esa situación. Dependiendo de la importancia relativa de las existencias depositadas, el auditor puede también plantearse:
  - La integridad e independencia del tercero en cuestión.
  - Presenciar el inventario físico, o encargar a otro auditor que lo haga por él.
  - Obtener un informe de otro auditor sobre los sistemas contables y de control interno establecidos por los depositarios para asegurar el adecuado recuento y custodia de las existencias.
  - Verificar la documentación de las existencias en poder de terceros, tal como justificantes de recepción en almacén, u obtener confirmaciones de las existencias que hubieran sido entregadas como garantía de alguna operación.

## Indagación sobre Litigios y Reclamaciones

19. Los litigios y las reclamaciones en los que puede verse implicada una entidad pueden tener un efecto significativo sobre sus cuentas anuales, lo que supondría el oportuno desglose y/o la dotación de la correspondiente provisión.
20. El auditor debe aplicar procedimientos de auditoría para averiguar la existencia de litigios y reclamaciones contra la entidad que pudieran tener un efecto significativo en las cuentas anuales. Tales procedimientos pueden incluir:
  - Realización de las oportunas preguntas a la dirección de la entidad, incluyendo la obtención de la carta de manifestaciones.
  - Revisión de las actas del órgano de administración y de la correspondencia de la entidad con sus asesores legales.
  - Examen de las cuentas de gastos legales.



- Utilización de la información de que disponga el auditor en relación con la entidad, incluida la que hubiera podido obtenerse en entrevistas con el departamento de asesoría jurídica.
21. Cuando se hayan detectado litigios o reclamaciones o si el auditor cree que existen, debe solicitar a la entidad que le ponga en comunicación directa con sus asesores legales, a fin de liberarles del deber de secreto profesional al que éstos se encuentren sujetos. Ello le será útil para obtener evidencia adecuada y suficiente sobre si ha sido informado de los litigios o reclamaciones con posibles efectos significativos y sobre la razonabilidad de las estimaciones que hayan podido realizar los directivos de la entidad sobre sus consecuencias económicas.
  22. La solicitud de información, que debe ser preparada por la entidad auditada y enviada por el auditor, debe pedir al asesor legal que responda directamente al auditor. Cuando se considere poco probable que los asesores respondan a planteamientos generales, la carta normalmente detallará:
    - La lista de litigios y reclamaciones.
    - El desenlace final que prevén los directivos de la entidad, incluyendo su estimación de las consecuencias económicas.
    - La solicitud al asesor legal de que manifieste su juicio sobre la razonabilidad de las evaluaciones y conclusiones de los directivos y de que suministre al auditor información adicional en el caso de que el asesor legal considere que la relación de asuntos facilitada es incompleta o incorrecta.
  23. El auditor considera la situación de los asuntos legales hasta la fecha de su informe. En algunos casos, el auditor podría verse obligado a obtener información más actualizada de los asesores legales de la entidad.
  24. En algunas situaciones, por ejemplo, si el asunto es complejo, o cuando existen desacuerdos entre los directivos y los asesores legales, puede resultar necesario que el auditor se entreviste con estos últimos, al objeto de discutir el resultado previsible de los litigios pendientes. En estos casos, la entrevista debe realizarse con autorización de la dirección de la entidad y preferiblemente en su presencia.
  25. La negativa de la dirección de la entidad a que el auditor se entreviste con sus asesores legales representa una limitación al alcance de la auditoría que normalmente supondrá la emisión de una opinión con salvedades o la denegación de la opinión.

Si el asesor rehusa responder, y el auditor no puede obtener evidencia suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos, eva-

luará si ello supone una limitación al alcance de la auditoría de la suficiente importancia como para emitir una opinión con salvedades o para denegar la opinión.

### **Valoración y desglose de inmovilizaciones financieras**

26. Cuando las inmovilizaciones financieras son significativas con respecto a las cuentas anuales, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada sobre su valoración y desgloses en la memoria.
27. Los procedimientos de auditoría relativos a las inmovilizaciones financieras normalmente incluyen evaluar la capacidad de la entidad para mantener las inversiones a largo plazo, así como obtener una confirmación escrita de la dirección de la entidad sobre su intención a este respecto.
28. Otros procedimientos pueden incluir revisar las cuentas anuales de las entidades a que se refieren las inmovilizaciones financieras o el informe de auditoría correspondiente, así como otra información, tal como sus cotizaciones bursátiles, o aquellas otras que puedan suministrar información sobre su valor de mercado y la comparación de dichos valores con el valor en libros de la inversión hasta la fecha del informe de auditoría.
29. Si tales valores son inferiores al contabilizado, el auditor evalúa si es necesario dotar una provisión por depreciación. Si existe incertidumbre sobre la capacidad de recuperar el valor contable de las inmovilizaciones financieras, el auditor evaluará si se ha dotado la oportuna corrección valorativa y/o desglosado la información que fuera necesaria al respecto.

## **Norma Técnica de Auditoría sobre “Confirmaciones de Terceros”**

### **Norma Técnica Provisional**

- 28 Septiembre 2002: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 51)
- 15 Noviembre 2002: Anuncio en el B.O.E.  
Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 24 Junio 2003: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 54)
- 1 Agosto 2003: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



## **Resolución de 24 de junio de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre “Confirmaciones de terceros”**

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, consideran las confirmaciones como uno de los métodos de obtener evidencia de auditoría, el cual consiste en obtener corroboración, normalmente por escrito, de determinada información contenida en las cuentas anuales.

Los auditores utilizan este método de obtención de evidencia sobre distintas informaciones contenidas en las cuentas anuales en el desarrollo de sus trabajos de auditoría de cuentas.

En este sentido, y en línea con lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por la International Federation of Accountants (IFAC), se ha considerado conveniente por las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas definir y establecer los criterios de actuación que debe seguir el auditor en relación con la obtención de evidencia mediante la confirmación de terceros, complementando y desarrollando lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría sobre este procedimiento de auditoría.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “Confirmaciones de terceros”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 28 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a su publicación íntegra en el propio Boletín de este Instituto, de septiembre de 2002 (número 51), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 15 de noviembre de 2002, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

En dicho trámite no se han presentado alegaciones al texto sometido a información pública, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto **dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “confirmación de terceros”, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas” y la inserción de la oportuna reseña en el “Boletín Oficial del Estado”.

**Madrid, 24 de Junio de 2003**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**José Luis López Combarros**

## Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría consideran las confirmaciones como uno de los métodos de obtener evidencia de auditoría. En concreto, en su apartado 2.5.23, estas Normas establecen lo siguiente:

*“La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:*

*a. ....*

*....*

*d. Confirmaciones.*

*....”*

Asimismo, el apartado 2.5.28 y 2.6.8, respectivamente, de esas mismas Normas indica que:

- *“Las confirmaciones consisten en obtener corroboración, normalmente por escrito, de una información contenida en los registros contables, así como la carta con las manifestaciones de la Dirección del cliente. Por ejemplo, el auditor, normalmente, deberá solicitar confirmación de saldos o transacciones a través de la comunicación directa con terceros (clientes, proveedores, entidades financieras, etc.).”*
- *“Aunque la cantidad, la forma y el contenido de los papeles de trabajo variará según la circunstancias, generalmente incluirán lo siguiente:*

*...*

*g) Constancia de la naturaleza, momento de realización y amplitud de las pruebas efectuadas, incluyendo los criterios utilizados para la selección y determinación de las muestras, el detalle de las mismas y los resultados obtenidos.*

*h) Confirmaciones o certificados recibidos de terceros”*

2. Normalmente se solicitan confirmaciones de terceros con respecto a saldos contables o a las partidas que los integran, así como a otros compromisos u obligaciones fuera de balance, pero no tienen por qué limitarse únicamente a este tipo de información. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación de:

- Saldos y operaciones con bancos y otras entidades financieras.
- Saldos de clientes y otros deudores.

- Existencias propiedad de la entidad y depositadas en terceros.
- Títulos de propiedad de activos (valores, inmuebles, etc.) bajo la custodia de terceros o retenidos por éstos en garantía.
- Titularidad de valores adquiridos pero aún no liquidados por el intermediario financiero al cierre del ejercicio.
- Préstamos y créditos obtenidos por la entidad.
- Saldos con proveedores y otros acreedores.
- Fianzas, avales y otras garantías.
- Depósito y custodia de activos propiedad de terceros.
- Condiciones pactadas en operaciones concretas, a fin de averiguar si se han producido modificaciones posteriores y, en su caso, en qué han consistido.

## **Objeto**

3. La presente norma tiene por objeto definir las actuaciones que debe seguir el auditor en relación con la obtención de evidencia mediante la confirmación con terceros, así como servir de guía para llevar a cabo este procedimiento de auditoría.

## **Evaluación de la Aplicabilidad del Procedimiento de Confirmación**

4. El auditor ha de evaluar, decidir y documentar si considera necesarias o no las confirmaciones de terceros para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente sobre la información contenida en las cuentas anuales. Para tomar esta decisión tendrá en cuenta la importancia relativa, el riesgo inherente y el riesgo de control, así como si la evidencia que se vaya a obtener mediante los restantes procedimientos de auditoría planificados reduce el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.
5. La evidencia que se obtiene de terceros ajenos a la entidad auditada es normalmente más fiable que la preparada internamente en ella. Asimismo, la fiabilidad de la evidencia escrita es mayor que la obtenida verbalmente. Por consiguiente, las respuestas escritas de terceros no vinculados a la entidad auditada y recibidas directamente por el auditor le pueden ayudar, bien por sí solas o en relación con otros procedimientos dirigidos al mismo objetivo, a reducir el riesgo de auditoría relacionado con los aspectos confirmados a un nivel aceptable.

6. El auditor, para decidir en qué medida puede utilizar los procedimientos de confirmación, debe considerar el entorno en que opera la entidad y su experiencia sobre recepción de respuestas en casos similares.
7. La fiabilidad de la evidencia obtenida mediante confirmaciones de terceros está en función, entre otros factores, de la forma en que el auditor diseñe la petición de confirmación, la ejecute y evalúe las respuestas recibidas. Además, la fiabilidad de las confirmaciones se ve afectada por el control que ejerce el auditor sobre las solicitudes y respuestas recibidas, las características de los destinatarios de las solicitudes de confirmación y cualquier tipo de restricción presente en las respuestas recibidas o que hubiera sido impuesta por la entidad.

### Interrelación con el Riesgo de Auditoría

8. El apartado 2.4.24 de las Normas Técnicas de Auditoría indica que el riesgo de auditoría es una combinación de tres riesgos diferentes:
  - Posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan errores de importancia en el proceso contable (“riesgo inherente”).
  - Posibilidad de que, de existir, esos errores de importancia no fueran detectados por los sistemas de control interno de la entidad (“riesgo de control”).
  - Posibilidad de que cualquier error de importancia que existiera y no hubiera sido detectado por el sistema de control interno no fuera a su vez detectado por la aplicación de pruebas adecuadas de auditoría (“riesgo de detección”).
9. Además, los apartados 2.4.25 y 2.4.26 de las mismas Normas establecen lo siguiente:

*“2.4.25. La combinación adecuada de las pruebas de auditoría permite al auditor minimizar el riesgo final mediante un adecuado equilibrio entre pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas. El peso relativo atribuible a las respectivas fuentes de confianza son materias que deben decidirse de acuerdo con el criterio del auditor y según las circunstancias.”*

*“2.4.26. La amplitud de las pruebas sustantivas a realizar sobre los distintos componentes de las cuentas anuales, así como su naturaleza y momento de su aplicación, será tanto menor cuanto mayor sea la confianza obtenida de las pruebas de cumplimiento del control interno.”*

10. Cuanto más elevados sean el riesgo inherente y el de control, mayor será la evidencia de auditoría que el auditor precisa obtener mediante la realización



de pruebas sustantivas. En estos casos el auditor puede considerar que la obtención de confirmaciones de terceros es un método eficiente de obtener evidencia adecuada y suficiente.

11. Por el contrario, cuanto menores sean los citados riesgos inherente y de control, menor será la necesidad de aplicar pruebas sustantivas para alcanzar una conclusión sobre los aspectos a verificar. Por ejemplo, una entidad puede haber obtenido un préstamo cuyos vencimientos de principal e intereses viene atendiendo puntualmente, conforme a unas condiciones confirmadas por el auditor en ejercicios precedentes. Si las demás comprobaciones realizadas por el auditor (incluidas sus pruebas de cumplimiento de los sistemas de control interno) indican que no se han producido modificaciones en las condiciones del préstamo y le llevan a juzgar como bajos los riesgos inherente y de control en relación con el saldo del préstamo, el auditor puede limitar sus procedimientos sustantivos a realizar pruebas sobre los pagos de vencimientos, en lugar de solicitar de nuevo confirmación directa del saldo con el prestamista.
12. Las transacciones poco habituales o de naturaleza compleja están normalmente asociadas con un riesgo inherente y de control interno más elevado. Si se dieran estas circunstancias, el auditor evaluará la necesidad de confirmar con la otra parte las condiciones de la transacción además de examinar la documentación en poder de la entidad auditada.

## **Aspectos cubiertos por las Confirmaciones de Terceros**

13. Las cuentas anuales de una entidad contienen afirmaciones de la dirección en relación con los siguientes aspectos: existencia, derechos, compromisos y obligaciones, acaecimiento, integridad, valoración, medición y presentación y desglose. Si bien es cierto que mediante confirmaciones externas pueden cubrirse la mayoría de estas afirmaciones, no obstante su utilidad depende de la partida o aspectos concretos de las cuentas a que se apliquen.
14. La confirmación externa de una cuenta a cobrar proporciona una evidencia sólida de la existencia del saldo, así como sobre el corte de operaciones, a una fecha determinada. Sin embargo, ello no suministra toda la evidencia de auditoría necesaria con respecto a la valoración de la cuenta a cobrar, puesto que la confirmación recibida no proporciona evidencia sobre la capacidad del deudor para liquidar su saldo.
15. De forma similar, la confirmación de mercancías depositadas con terceros puede proporcionar evidencia sólida acerca de su existencia y de los derechos y obligaciones derivados de esta situación, pero en general no proporciona evidencia que justifique su valoración.

16. La utilidad de las confirmaciones para auditar una afirmación concreta sobre una determinada cuenta también depende del objetivo marcado por el auditor al seleccionar la información a confirmar. Por ejemplo, para auditar la integridad de las cuentas a pagar ha de obtenerse evidencia de que no existen pasivos importantes no registrados. Para este fin, será normalmente más recomendable enviar confirmación a los principales proveedores de la entidad, aunque no tengan saldo contable, que seleccionar los mayores saldos que figuren en el auxiliar de proveedores a una fecha determinada. De la misma forma, en el caso de activos financieros recibidos en depósito o para su custodia, o de avales y garantías otorgados, las confirmaciones enviadas sobre saldos pueden no ser suficientes, por lo que habrá de recabarse información sobre la posible existencia de otros activos propiedad de terceros custodiados o compromisos asumidos no registrados, que puedan suponer obligaciones para la entidad.
17. Para obtener evidencia de auditoría sobre el resto de las afirmaciones de la dirección implícitas en las cuentas, pero no cubiertas adecuadamente mediante confirmaciones de terceros, el auditor tendrá en cuenta qué otros procedimientos de auditoría puede aplicar en su lugar o como complemento de las mismas.

## **Diseño del Procedimiento de Confirmaciones de Terceros**

18. El auditor ha de adaptar las peticiones de confirmación de terceros al objetivo específico de auditoría. Para ello tendrá en cuenta qué aspectos necesitan ser confirmados y qué factores pueden influir en la fiabilidad de las confirmaciones, entre los que se cuentan el formato de la confirmación, la experiencia en esta u otras auditorías, la naturaleza de la información que se solicita y las personas a las que se dirige la petición.
19. Para diseñar sus solicitudes de confirmación el auditor contemplará qué tipo de información puede obtener el destinatario con mayor facilidad, puesto que ello puede afectar a la cantidad de respuestas que se reciban y al tipo de evidencia que se obtenga. Por ejemplo, algunos sistemas contables permiten la confirmación de operaciones concretas pero no del saldo final a una fecha determinada.
20. Las peticiones de confirmación serán firmadas por personal adecuado de la entidad auditada, para autorizar a los terceros a que faciliten información al auditor.

## Utilización de Confirmaciones Positivas y Negativas

21. Las peticiones de confirmación de saldos pueden formularse en forma positiva o negativa, o mediante una combinación de ambos métodos.
22. Las confirmaciones positivas solicitan al tercero que responda indicando expresamente su acuerdo con la información que se le ha enviado, o que proporcione unos datos determinados. Las respuestas a las confirmaciones positivas proporcionan normalmente evidencia de auditoría fiable. Existe el riesgo, no obstante, de que el tercero responda sin verificar si la información es o no correcta, aspecto que el auditor no se encuentra habitualmente en posición de juzgar. Este riesgo podría reducirse utilizando un modelo de confirmación que no indique el saldo u otro dato a confirmar, y en el que se pida al tercero que lo incluya en su respuesta. Sin embargo, el uso de este tipo de confirmaciones puede rebajar el número de respuestas que efectivamente se reciban dado el esfuerzo adicional que suponen para el tercero.
23. Las confirmaciones negativas solicitan al tercero que únicamente responda en caso de desacuerdo con la información enviada. En cualquier caso, el auditor ha de ser consciente de que, a falta de respuesta, no existe evidencia explícita de que los terceros han recibido la petición de confirmación ni, de haberla recibido, de que han procedido a verificar los datos allí incluidos. Por consiguiente, el empleo de confirmaciones negativas normalmente aporta una evidencia menos fiable que la obtenida mediante confirmaciones positivas, por lo que el auditor se planteará la necesidad de realizar otras comprobaciones sustantivas de naturaleza complementaria.
24. Las confirmaciones negativas podrán emplearse para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable si se dieran conjuntamente las cuatro circunstancias siguientes:
  - Se han calificado de bajos el riesgo inherente y el de control.
  - Existe un número elevado de saldos de pequeño importe.
  - No se espera un número elevado de errores.
  - El auditor no tiene razón alguna para considerar que los terceros van a hacer caso omiso a este tipo de petición.

## Restricciones impuestas por la entidad auditada

25. Cuando el auditor hubiera decidido confirmar ciertos saldos u otra información y la dirección le solicite no hacerlo, el auditor deberá tener en cuenta si existen razones válidas para tal petición y obtener evidencia que soporte su validez. Si el auditor estuviera de acuerdo con la petición de la dirección,

deberá en cualquier caso aplicar procedimientos alternativos que le permitan obtener evidencia adecuada y suficiente sobre el asunto en cuestión.

26. Si el auditor no está de acuerdo con la validez de la petición de la dirección, y no se le permite el envío de las confirmaciones, el auditor deberá evaluar el efecto que en su informe pudiera tener esta limitación al alcance de su trabajo.
27. Al enjuiciar la validez de la petición de la dirección, el auditor mantendrá una actitud de escepticismo profesional y se planteará si esta petición pudiera tener alguna implicación sobre su evaluación de la integridad de la dirección, incluyendo si ello pudiera ser indicio de posibles errores o irregularidades. En este caso, el auditor aplicará la Norma Técnica de Auditoría sobre Errores e Irregularidades. Además, el auditor se planteará si la realización de procedimientos alternativos le puede proporcionar evidencia adecuada y suficiente sobre el asunto en cuestión.

### **Características de las personas que responden a las Confirmaciones**

28. La fiabilidad de la evidencia de las confirmaciones depende de la preparación profesional, independencia, nivel de autoridad, conocimiento de la materia y objetividad de la persona que responde a la confirmación. Si bien el auditor no está obligado a verificar estas características de la persona que responde, en algunos casos específicos el auditor puede considerar necesario asegurarse de que la petición se envía a la persona adecuada. Por ejemplo, para confirmar que se ha permitido una excepción al cumplimiento a las cláusulas de un préstamo a largo plazo, la petición se envía a un directivo de la entidad financiera que tenga atribuida la autoridad para contestar y conocimiento de que la excepción ha sido autorizada.
29. El auditor también considerará si la respuesta de los terceros pudiera ser no objetiva o sesgada. Puede llegar a conocimiento del auditor información sobre la preparación profesional, conocimiento, motivación, capacidad o interés en responder del tercero. Ello puede tener efecto en el diseño de la confirmación y en la evaluación de sus resultados, incluyendo la determinación de si es preciso realizar otro tipo de procedimientos. El auditor también considerará si hay base suficiente para concluir que la petición se enviará a un tercero del que pueda esperarse una respuesta que vaya a proporcionar evidencia adecuada y suficiente. Por ejemplo, a fin de ejercicio el auditor puede encontrarse con una serie de transacciones importantes y poco habituales realizadas con una empresa que dependa económicamente de la entidad auditada.

En estas circunstancias, el auditor se planteará si el tercero podría tener interés en suministrar una información incorrecta.

## **El Proceso de Confirmación de Terceros**

- 30.** Cuando se realicen procedimientos de confirmación, el auditor ha de controlar el proceso de selección de los terceros a los que enviar la petición de confirmación, la preparación y el envío de las cartas de confirmación y las respuestas recibidas. Dicho control se ejerce para reducir la posibilidad de que se distorsionen los resultados del procedimiento de confirmación por la interceptación o alteración de las cartas de solicitud o de las respuestas. Con este objetivo, el auditor enviará directamente las cartas de petición, tras asegurarse de que incluyen la dirección correcta y de que en ellas se pide que la respuesta sea enviada directamente al auditor. También considerará si las respuestas proceden de los terceros a quienes se hubieran enviado las solicitudes.

### **Solicitudes de confirmación positivas no contestadas**

- 31.** El auditor debe realizar procedimientos alternativos si no recibiera respuesta a una solicitud de confirmación positiva. Estos procedimientos alternativos deben ser capaces de proporcionar la evidencia necesaria sobre las afirmaciones contenidas en las cuentas que se pretendían verificar mediante la confirmación.
- 32.** Ante la falta de respuesta, normalmente el auditor se pondrá de nuevo en contacto con el tercero para obtenerla y, en su defecto, llevará a cabo procedimientos alternativos. La naturaleza de estos procedimientos depende de las partidas y de las afirmaciones en cuestión. Así, para clientes, los procedimientos alternativos pueden incluir la revisión de cobros posteriores, de los albaranes de salida o de otra documentación de la entidad que proporcione evidencia sobre la existencia de la cuenta a cobrar, además de comprobaciones sobre el corte de operaciones para verificar su integridad. Para proveedores, los procedimientos alternativos pueden consistir en la revisión de pagos posteriores o de la correspondencia recibida de ellos en lo que respecta a su existencia, y de otros documentos, como albaranes de entrada, para evaluar su integridad.

### **Fiabilidad de las respuestas recibidas**

- 33.** El auditor considerará si existen indicios de falta de fiabilidad de las respuestas recibidas, teniendo en cuenta la autenticidad de las respuestas y realizando los procedimientos que le despejen las dudas que tuviera, pudiendo incluso optar por la conversación telefónica con el propio tercero, especialmente

en los casos de confirmación mediante fax o correo electrónico. En los papeles de trabajo se documentarán las confirmaciones recibidas verbalmente y, si éstas contuvieran información importante, el auditor pedirá a los terceros que le envíen directamente confirmación escrita.

### **Causas y frecuencia de las excepciones**

34. Cuando el auditor llegue a la conclusión de que el proceso de confirmación y los procedimientos alternativos no le han proporcionado evidencia de auditoría adecuada y suficiente relativa a la afirmación que estuviera verificando, debe realizar procedimientos adicionales para obtenerla. Para llegar a esta conclusión, el auditor tomará en consideración los siguientes aspectos:
- La fiabilidad de las confirmaciones y de los procedimientos alternativos.
  - La naturaleza de las excepciones encontradas, incluyendo sus implicaciones cuantitativas y cualitativas.
  - La evidencia que hubieran proporcionado los restantes procedimientos.
35. El auditor también considerará las causas y frecuencia de las excepciones comunicadas por los terceros. Cuando estas sean indicativas de errores en las cifras contables, el auditor analizará sus causas y evaluará su importancia sobre las cuentas anuales, lo que puede llevarle a tener que replantearse la naturaleza, momento de aplicación y alcance de sus procedimientos de auditoría sobre el área afectada por los errores.

### **Evaluación de los Resultados de las Confirmaciones**

36. El auditor debe evaluar si los resultados del proceso de confirmación de terceros, junto con los derivados de los restantes procedimientos dirigidos al mismo objetivo, proporcionan evidencia adecuada y suficiente con respecto a la afirmación que se verifica.

### **Confirmaciones realizadas antes de la fecha de cierre**

37. En la práctica, cuando el riesgo inherente y de control interno de la afirmación verificada no fueran altos, el auditor puede decidir efectuar sus procedimientos de confirmación a una fecha anterior a la del cierre del ejercicio. En este caso, como cualquier otro en que se realiza trabajo sobre cifras intermedias, el auditor tendrá que evaluar la necesidad de complementar su trabajo para satisfacerse de que no existen errores significativos con respecto a las transacciones que tuvieron lugar entre ambas fechas.

## **Norma Técnica de Auditoría sobre “los saldos de apertura en una primera auditoría”**

### **Norma Técnica Provisional**

- 27 Febrero 2003: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 53)
- 6 Junio 2003: Anuncio en el B.O.E. Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 25 Marzo 2004: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 57)
- 27 Mayo 2004: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.





## **Resolución de 25 de marzo de 2004, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “los saldos de apertura en una primera auditoría”**

De acuerdo con lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, los auditores de cuentas en la primera auditoría que realicen sobre las cuentas anuales de una entidad, y en relación con los saldos de apertura, deben obtener evidencia suficiente y adecuada de que: dichos saldos de apertura no contienen incorrecciones que puedan afectar significativamente a las cuentas anuales objeto de auditoría; los saldos de cierre del ejercicio anterior han sido correctamente traspasados como saldos iniciales del ejercicio actual o, en su caso, debidamente corregidos cuando lo permita la normativa aplicable; y los criterios contables han sido aplicados uniformemente o los cambios en los mismos han sido adecuadamente contabilizados, a la vez que se presenta la oportuna información en la memoria.

En este sentido, y en línea con lo ya previsto a este respecto en las Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por la International Federation of Accountants (IFAC), se ha considerado conveniente elaborar una norma técnica en la que se recojan los criterios de actuación que debe seguir el auditor en relación con los saldos de apertura de las cuentas anuales de una entidad, cuando dichas cuentas se auditan por primera vez o cuando las correspondientes al año anterior hayan sido auditadas por otro auditor.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “los saldos de apertura en una primera auditoría”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 27 de febrero de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a la publicación íntegra de dicha Norma Técnica en el propio Boletín de este Instituto, de marzo de 2003 (número 53), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 6 de junio de 2003, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

En dicho trámite no se han presentado alegaciones al texto sometido a información pública, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “los saldos de apertura en una primera auditoría”, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas” y la inserción de la oportuna reseña en el “Boletín Oficial del Estado”.

**Madrid, 25 de Marzo de 2004**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**José Luis López Combarros**

## Introducción

1. El epígrafe 3.9.3 de las Normas Técnicas sobre Informes, en lo referente al primer año de auditoría o primer ejercicio social de una entidad, establece entre otros aspectos lo siguiente:

*“El auditor tiene la obligación de satisfacerse y de manifestar explícitamente en su informe que los principios contables aplicados por la entidad en la preparación de las cuentas anuales del ejercicio sobre el que emite su informe guardan uniformidad con los empleados por esa misma entidad en la preparación de las cuentas anuales del ejercicio anterior. Esta obligación es válida tanto si las cuentas anuales del ejercicio anterior fueron auditadas por él mismo o por otro auditor, como si aquellas no fueron objeto de auditoría.*

*Dado que en el primer ejercicio auditado, normalmente, el auditor no podrá satisfacerse de la razonabilidad del importe de las existencias iniciales y, en general, del corte de operaciones al término del ejercicio anterior deberá incluir en su informe tal limitación al alcance y, dependiendo de la importancia del efecto de aquellos ajustes que se hubieran podido poner de manifiesto de no haber existido la limitación, denegar, en su caso, la opinión sobre los resultados del ejercicio”.*

2. Asimismo, dicho párrafo, en lo referente al informe sobre las cuentas anuales de un ejercicio, establece entre otros aspectos lo siguiente:

*“Cuando la sociedad hubiera incumplido la obligación de someterse a auditoría en el ejercicio anterior, este hecho deberá ser mencionado en el informe de auditoría.*

*El auditor verificará que las cifras comparativas del año anterior coinciden con las cuentas anuales de dicho año.*

*Cuando las cifras comparativas no coincidan con las de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente, porque se hayan modificado éstas al amparo de lo establecido en el artículo 35.4 del Código de Comercio, el auditor comprobará que esta circunstancia ha sido incluida en la Memoria, poniéndose de manifiesto las modificaciones producidas y las razones que las motiven.*

*En aquellos casos en que considere que las modificaciones producidas no favorecen la comparabilidad entre las cifras y cuyo efecto sea muy significativo, deberá mencionarlo en un párrafo de énfasis en su informe.*

*En el caso de que la información antes señalada no se incluya en la Memoria, el auditor deberá incluir en su informe un párrafo de salvedad por falta de información”.*

3. También es de aplicación lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores en el apartado de cambio de auditores en sus párrafos del 26 al 35.
4. Los “saldos de apertura” son los existentes al inicio del ejercicio y son consecuencia de:
  - a) Las transacciones de ejercicios anteriores; y
  - b) Los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior.

## Objeto

5. El objeto de esta Norma Técnica es establecer criterios de actuación en relación con los saldos de apertura, cuando las cuentas anuales se auditan por primera vez o cuando las correspondientes al año anterior lo han sido por otro auditor.
6. En su primera auditoría, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada de que:
  - a) Los saldos de apertura no tienen incorrecciones que puedan afectar significativamente a las cuentas anuales del ejercicio actual;
  - b) Los saldos de cierre del ejercicio anterior han sido correctamente traspasados como saldos iniciales del ejercicio actual o, en su caso, debidamente corregidos cuando lo permita la normativa aplicable; y
  - c) Los criterios contables han sido aplicados uniformemente o los cambios en los mismos han sido adecuadamente contabilizados, a la vez que se presenta la oportuna información en la memoria.

## Procedimientos de Auditoría

7. Los procedimientos de auditoría sobre los saldos de apertura contemplados en esta norma tienen como objetivo facilitar al auditor su opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio actual, incluida la uniformidad en la aplicación de los principios contables. No están diseñados para emitir una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio anterior.
8. La evidencia que el auditor necesita obtener en relación con los saldos de apertura depende de factores tales como:
  - Los criterios contables seguidos por la entidad.
  - Si las cuentas anuales del ejercicio anterior han sido auditadas y, en su caso, el tipo de opinión emitida.
  - La naturaleza de las cuentas y el riesgo de incorrecciones significativas en las cuentas anuales del ejercicio actual.

- La importancia relativa de los saldos de apertura en relación con las cuentas anuales del ejercicio actual.
9. El auditor debe determinar si los saldos de apertura son el resultado de aplicar criterios contables adecuados y si éstos son uniformes con los aplicados en el ejercicio actual. Cuando existan cambios en tales criterios o en la manera de aplicarlos, el auditor debe evaluar si tales cambios son apropiados y si han sido adecuadamente contabilizados y desglosados en las cuentas anuales.
  10. Cuando las cuentas anuales del ejercicio anterior hayan sido auditadas por otro auditor, el auditor podría obtener evidencia suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura revisando los papeles de trabajo del auditor anterior, de acuerdo con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores en el apartado sobre cambio de auditores. Asimismo, el auditor sucesor deberá considerar la competencia profesional del otro auditor, conforme a lo establecido en el apartado 9 de la citada Norma Técnica y obtener confirmación de su independencia.
  11. Si el informe de auditoría del ejercicio anterior no fue emitido con opinión favorable, el auditor debe prestar especial atención en el ejercicio en curso a las circunstancias concretas que motivaron aquel informe.
  12. Cuando las cuentas anuales del ejercicio anterior no hayan sido auditadas o cuando el auditor no haya obtenido evidencia suficiente y adecuada como consecuencia de aplicar los procedimientos descritos en los párrafos 10 y 11, deberá aplicar otros procedimientos, tales como los descritos en los párrafos 13 y 14 siguientes. En caso de que no pueda satisfacerse respecto a los saldos iniciales tendrá una limitación al alcance y procederá de acuerdo con lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría sobre informes.
  13. Con respecto a los activos y pasivos circulantes incluidos en los saldos de apertura, el auditor puede obtener evidencia mediante procedimientos de auditoría aplicables al ejercicio actual.

No obstante, en el caso de las existencias, puede ser difícil obtener evidencia de los saldos iniciales. Por ello suele ser necesario aplicar procedimientos adicionales que, individualmente o combinados, permitan obtener evidencia, tales como la observación de un inventario físico reciente y la retrocesión selectiva de las cantidades incluidas en el inventario de apertura, su valoración, un análisis de los márgenes brutos y pruebas del corte del inventario.

14. Con respecto a los activos y pasivos no circulantes, el auditor comprobará, en base selectiva, la documentación que soporta la composición de los saldos de apertura. En algunos casos podrá obtener evidencia confirmando tales saldos con terceros o aplicando otros procedimientos adicionales.

## Efecto en el Informe de Auditoría

15. Cuando la sociedad hubiera incumplido la obligación de someter a auditoría sus cuentas anuales del año anterior, este hecho deberá ser mencionado en el informe de auditoría de la siguiente forma:

*“De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 20XX, las correspondientes al ejercicio anterior. La sociedad no sometió a auditoría las cuentas anuales del ejercicio anterior, la cual era obligatoria. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las .....”*

16. Si, después de aplicar los procedimientos indicados anteriormente, el auditor no puede obtener evidencia adecuada y suficiente sobre los saldos de apertura, su informe debe contemplar la correspondiente salvedad o denegación de opinión.
17. Si los saldos de apertura contuvieran incorrecciones que pudiesen afectar significativamente a las cuentas anuales del ejercicio actual, el auditor debería informar a los administradores de la entidad auditada y, si lo considera necesario, al auditor anterior, previa autorización.

Si el efecto de la incorrección no hubiera sido adecuadamente corregido y desglosado en las cuentas anuales, el auditor deberá emitir una opinión con salvedades o desfavorable, según estime oportuno.

18. Si los criterios contables del ejercicio actual no fueran uniformes en relación con los saldos de apertura y si los cambios contables no se hubieran registrado o desglosado de forma adecuada, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades o desfavorable, según se establece en el apartado de cambios en los principios y normas contables aplicados de la Norma Técnica de Auditoría sobre informes en los párrafos 3.7.13 y siguientes.
19. Si la opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio anterior no hubiera sido favorable, el auditor debe considerar el efecto de tales circunstancias en las cuentas anuales del ejercicio actual, así como en los sucesivos si persistiera.

Por ejemplo, si existió una limitación al alcance con relación a las existencias iniciales del ejercicio anterior, ello no implica que el auditor deba emitir nuevamente una opinión con salvedades o denegar su opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio actual. Sin embargo, sí deberá hacerlo cuando su efecto continúa siendo significativo y relevante respecto a las cuentas anuales del ejercicio actual.

## **Norma Técnica de Auditoría sobre “consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración”**

### **Norma Técnica Provisional**

- 20 Junio 2003: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 54)
- 1 Agosto 2003: Anuncio en el B.O.E. Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 26 Marzo 2004: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 57)
- 27 Mayo 2004: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.





**Resolución de 26 de marzo de 2004, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración”**

Las distintas empresas y entidades en determinadas circunstancias, cada vez con mayor asiduidad, exteriorizan todos o alguno de sus procesos administrativos; es decir utilizan empresas de servicios en la ejecución, registro o procesamiento de sus propias transacciones. En estos casos, algunas de las actuaciones, procedimientos y registros efectuados por la empresa de servicios pueden resultar relevantes para la auditoría de las cuentas anuales de la entidad auditada, en la medida en que se vean afectados los sistemas contable y de control interno de la entidad auditada.

En este sentido, y en línea con lo ya previsto a este respecto en las Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por la International Federation of Accountants (IFAC), concretamente la número 402, se ha considerado conveniente por las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas elaborar una norma técnica de auditoría en la que se recojan los criterios de actuación que debe seguir el auditor en los casos en los que la entidad auditada haya exteriorizado determinados procesos administrativos.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 20 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a la publicación íntegra de dicha Norma Técnica en el propio Boletín de este Instituto, de junio de 2003 (número 54), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 1 de agosto de 2003, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

En dicho trámite no se han presentado alegaciones al texto sometido a información pública, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración”, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas” y la inserción de la oportuna reseña en el “Boletín Oficial del Estado”.

**Madrid, 26 de marzo de 2004**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**José Luis López Combarros**

## **NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE “CONSIDERACIONES RELATIVAS A LA AUDITORÍA DE ENTIDADES QUE EXTERIORIZAN PROCESOS DE ADMINISTRACIÓN”**

### **Introducción**

1. La entidad auditada puede utilizar empresas de servicios para que ejecuten, registren o procesen transacciones (por ejemplo, una empresa de servicios informáticos). En estos casos, algunas políticas, procedimientos y registros mantenidos por esta última pueden resultar relevantes para la auditoría de las cuentas anuales de la entidad auditada.
2. El auditor debe evaluar la manera en que el uso de una empresa de servicios afecta a los sistemas contables y de control interno de la entidad auditada, en la medida necesaria para planificar la auditoría y realizarla de manera efectiva.

### **Objeto**

3. El propósito de esta Norma Técnica de Auditoría es establecer los criterios de actuación para el auditor de una entidad que exterioriza procesos de administración. Esta Norma también contempla la colaboración que a estos efectos pudiera solicitarse al auditor de la propia empresa de servicios.

### **Aspectos a tener en cuenta por el Auditor de la Entidad**

4. La empresa de servicios puede establecer y aplicar políticas y procedimientos que afecten a los sistemas contables y de control interno de la entidad auditada. Tales políticas y procedimientos normalmente están física y operativamente separadas de la organización de esta última.

La entidad auditada puede estar en condiciones de aplicar políticas y procedimientos efectivos en relación con la empresa de servicios cuando las prestaciones que ésta realiza se limiten al registro y procesamiento de transacciones de modo que la entidad auditada mantenga las funciones relativas a su autorización y contabilización.

Sin embargo, cuando la empresa de servicios tenga atribuida la facultad de realizar y contabilizar las transacciones por sí misma, la entidad auditada puede tener que depositar confianza en las políticas y procedimientos establecidos por dicha empresa de servicios.

5. El auditor debe determinar la relevancia que para la entidad auditada representan las actividades de la empresa de servicios, así como su posible incidencia en la auditoría.

Para ello, se tendrían en cuenta, en su caso, las siguientes cuestiones:

- Naturaleza de los servicios recibidos por la entidad auditada.
- Condiciones del contrato y relaciones entre las partes, tales como: plazo de vigencia del contrato, condiciones para su cancelación anticipada, etc.
- Informaciones significativas contenidas en las cuentas anuales cuya fuente de información provenga de la empresa de servicios.
- Riesgo inherente relativo a tales informaciones.
- Medida en que los sistemas contable y de control interno de la entidad auditada interactúan con los sistemas de la empresa de servicios.
- Alcance de las revisiones efectuadas, en su caso, por la Auditoría Interna de la entidad auditada en la empresa de servicios y, en general, controles internos que la entidad auditada aplica a las transacciones procesadas por la empresa de servicios.
- Capacidad operativa y financiera de la empresa de servicios para prestar los servicios contratados o, en su caso, la posibilidad de su sustitución.
- Información disponible sobre los sistemas contable y de control interno de la empresa de servicios, normalmente preparada por la dirección de la misma.
- Adecuación de las relaciones entre la entidad auditada y la empresa de servicios a la normativa sectorial aplicable a la empresa auditada que, en su caso, regule esta actividad.

Estas u otras consideraciones pueden hacer concluir al auditor que la evaluación del riesgo de control no resulta afectada por los controles de la empresa de servicios; en tal caso, no es de aplicación el resto de los apartados de esta Norma Técnica de Auditoría.

6. El auditor de la entidad auditada debe tener también en cuenta la posibilidad de que existan informes de terceros, tales como auditores de la empresa de servicios, auditores internos o de entidades reguladoras u otros, como medio de obtener información sobre sus sistemas contable y de control interno y sobre su operatividad y eficacia.
7. Si el auditor concluye que las actividades de la empresa de servicios son significativas para la entidad y relevantes para la auditoría, debe obtener infor-

mación suficiente para conocer los sistemas contables y de control interno y para evaluar el riesgo de control al nivel que corresponda en función de las pruebas de cumplimiento realizadas.

8. Si la información no es suficiente, el auditor decidirá si solicita a la empresa de servicios que su auditor aplique procedimientos para obtener la información necesaria o si visita la empresa de servicios para obtenerla por sí mismo. En estos casos debe obtener las autorizaciones necesarias para acceder a la información precisa.
9. El auditor puede considerar más eficiente la obtención de evidencia mediante pruebas de cumplimiento que le permitan depositar un razonable grado de confianza en el control interno. Tal evidencia puede obtenerse:
  - Realizando pruebas de cumplimiento de los controles establecidos por la entidad auditada sobre las actividades de la empresa de servicios.
  - Obteniendo un informe específico del auditor de la empresa de servicios que recoja los procedimientos efectuados y las conclusiones obtenidas sobre los sistemas contables y de control interno en los procesos significativos para el trabajo de auditoría.
  - Visitando la empresa de servicios y llevando a cabo pruebas de cumplimiento.

### **Colaboración del Auditor de la Empresa de Servicios**

10. Cuando se utilice la colaboración del auditor de una empresa de servicios, el auditor de la entidad auditada debe determinar los procedimientos a realizar y evaluar el contenido del informe resultante, de acuerdo con lo regulado en la Norma Técnica de Auditoría sobre la “Relación entre Auditores” en los apartados 43 a 46 de colaboración entre auditores.

En estos casos, el auditor de la entidad, deberá además considerar la necesidad de indagar sobre su competencia profesional en el contexto del trabajo que se le requiera.

11. El auditor de la entidad auditada debe tener en cuenta el alcance del trabajo realizado por el auditor de la empresa de servicios y evaluar la utilidad y adecuación de los informes emitidos a este objeto.

El alcance del trabajo de colaboración del auditor de la empresa de servicios, puede consistir únicamente en informar de la razonabilidad de la descripción de los sistemas contables y de control interno preparada por la Dirección de la empresa de servicios, o puede abarcar un contenido más amplio para informar sobre el resultado de determinadas pruebas de cumplimiento realizadas.

En el primer caso el informe puede ser útil para obtener el necesario conocimiento de los sistemas de control interno, mientras que en el segundo puede servir de base para evaluar el riesgo de control, siempre y cuando las pruebas efectuadas y sus resultados sean adecuados.

En el anexo se presenta un ejemplo orientativo de informe de procedimientos acordados para estos casos. Estos informes, en los que no se expresará opinión por no ser un trabajo de auditoría de cuentas, normalmente describirán su propósito, los procedimientos realizados y sus resultados, de forma que el destinatario entienda la naturaleza y alcance del trabajo realizado y contendrán una restricción a la utilización de los mismos.

12. Si los resultados de las pruebas de cumplimiento realizadas por el auditor de la empresa de servicios fueran relevantes para el auditor de la entidad auditada, se debe evaluar si la naturaleza, momento de realización y alcance de las pruebas citadas suministran evidencia adecuada y suficiente sobre la efectividad de los sistemas contable y de control interno para apoyar la evaluación del nivel de riesgo de control a utilizar.
13. Asimismo, el auditor de la empresa de servicios puede recibir el encargo de realizar pruebas sustantivas útiles para el auditor de la entidad auditada. Tal compromiso puede implicar la realización de procedimientos acordados entre la entidad y su auditor y entre la empresa de servicios y su auditor.
14. Cuando el auditor de la entidad utilice un informe del auditor de la empresa de servicios, no debe hacer ninguna referencia al mismo en su informe de auditoría sobre las cuentas anuales de la entidad.

### **Efecto en el Informe del Auditor por Limitaciones al Alcance**

15. En el caso de que el auditor, tal como se indica en el párrafo 7 anterior, concluya que las actividades de la empresa de servicios son significativas para la entidad y no pueda obtener la información necesaria o llevar a cabo alguno de los procedimientos indicados en esta norma, este hecho constituye una limitación al alcance de su trabajo. El auditor deberá evaluar tal limitación y su posible efecto en el informe de auditoría.

## ANEXO

### **Ejemplo de informe del auditor de la empresa de servicios de los procedimientos efectuados sobre los sistemas contables y de control interno de la empresa de servicios que se utilizan para el proceso de las transacciones de la entidad auditada**

A (entidad con la que se contrató el encargo):

Hemos llevado a cabo los procedimientos acordados con ustedes, que se indican más adelante, sobre los sistemas contables y de control interno de (nombre de la empresa de servicios) que se utilizan para el proceso de las transacciones de (nombre de la entidad auditada) relativas al ejercicio terminado el ..... de .....de 20XX. Nuestro trabajo se ha realizado a los efectos previstos en la Norma Técnica de Auditoría sobre “Consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración”, sobre la base de que los destinatarios de este informe son quienes obtienen sus propias conclusiones.

Los procedimientos fueron efectuados con el objeto principal de facilitar información al auditor de cuentas de (entidad auditada) y consistieron en:

(Detalle de los procedimientos que han sido realizados).

A continuación les informamos del resultado de los procedimientos aplicados:

(Detalle de los resultados para cada uno de los procedimientos llevados a cabo, incluyendo, en su caso, suficiente información sobre los errores y excepciones detectados).

Dado que los procedimientos anteriormente descritos tienen un alcance reducido y sustancialmente menor que el de una auditoría, no expresamos una opinión ni damos otro tipo de seguridad sobre los sistemas contables y de control interno que la entidad (nombre de la empresa de servicios) utiliza para el proceso de las transacciones de (nombre de la entidad auditada). De haberse aplicado otros procedimientos, se podrían haber identificado otros asuntos significativos sobre los que les habríamos informado.

Este informe ha sido preparado con el objeto anteriormente mencionado para uso exclusivo de ustedes, que incluye su presentación al auditor de cuentas de la entidad (nombre de la entidad auditada) y, por consiguiente, no debe utilizarse para ninguna otra finalidad o ser distribuido a otros terceros.

Nombre de la Firma (o firmante si es individual)

Firma

Fecha del informe





## **Norma Técnica de Auditoría sobre “utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva”**

### **Norma Técnica Provisional**

- 27 Noviembre 2003: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 56)
- 5 Marzo 2004: Anuncio en el B.O.E. Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 21 Diciembre 2004: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 60)
- 26 Febrero 2005: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



**Resolución de 21 de diciembre de 2004,  
del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas,  
por la que se somete a información pública la Norma Técnica  
de Auditoría sobre “utilización de técnicas de muestreo y de  
otros procedimientos de comprobación selectiva”**

De acuerdo con lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría, en un trabajo de auditoría de cuentas debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de tener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en los estados financieros que se examinan, que permita expresar una opinión respecto de éstos. Los procedimientos de auditoría se diseñan para que el auditor pueda alcanzar el objetivo expuesto anteriormente y no para detectar necesariamente errores o deficiencias de todo tipo e importe que pudieran existir en los estados financieros auditados. Por ello, al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor debe determinar los métodos adecuados para seleccionar los elementos que han de ser sometidos a verificación como medio para obtener la evidencia necesaria de auditoría.

En este sentido, y en línea con lo ya previsto a este respecto en las Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por la International Federation of Accountants (IFAC), se ha considerado conveniente elaborar una norma técnica en la que se recojan los criterios de actuación que debe seguir el auditor en relación con la utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de selección de elementos a comprobar en el proceso de obtención de evidencia de auditoría. A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 27 de noviembre de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a su publicación íntegra en el propio Boletín de este Instituto, de diciembre de 2003 (número 56), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 5 de marzo de 2004, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

Transcurrido el citado trámite de información pública, sin que se hayan presentado alegaciones al texto publicado a estos efectos, la Presidencia de este Instituto, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, **DISPONE** lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva”, sin modificación alguna respecto al texto sometido al citado trámite de información, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas” y la inserción de la oportuna reseña en el “Boletín Oficial del Estado”.

**Madrid, 21 de diciembre de 2004**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**José Ramón González García**

## NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE UTILIZACIÓN DE TÉCNICAS DE MUESTREO Y DE OTROS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN SELECTIVA

### Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría sobre Ejecución del Trabajo regulan, en su sección 2.5, la obtención de evidencia por parte del auditor. En concreto, el apartado 2.5.1. de dichas Normas Técnicas de Auditoría establece:

*“Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas.”*

2. Por su parte, el apartado 2.3.12. de las mencionadas Normas Técnicas regula el desarrollo de un plan global relativo al ámbito y realización de la auditoría que debe documentarse y que comprende, entre otros aspectos y en concreto:

*“g) La naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras”.*

3. El párrafo 2.4.16, establece:

*“La determinación de la extensión de las pruebas de cumplimiento se realizará sobre bases estadísticas o sobre bases subjetivas. El muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para expresar en términos cuantitativos el juicio del auditor respecto a la razonabilidad, determinando la extensión de las pruebas y evaluando su resultado. Cuando se utilicen bases subjetivas se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección, y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno.*

*“Las pruebas de cumplimiento deberán aplicarse a las transacciones ejecutadas durante el periodo que se está revisando, de acuerdo con el concepto general de muestreo, que implica que las partidas que vayan a ser examinadas deben seleccionarse del conjunto de datos a los cuales deben aplicarse las conclusiones resultantes. Deberá dejarse constancia en los papeles de trabajo del criterio utilizado en la selección de la muestra.”*

4. Asimismo, el párrafo 2.5.6. de las citadas Normas Técnicas, en relación con el concepto de “evidencia suficiente”, establece:

*“Se entiende por tal, aquel nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas anuales que se someten a su examen. Debe tenerse presente que bajo este contexto el auditor no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen. Por lo tanto, puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control, realizando pruebas de auditoría, mediante muestreo (estadístico o de selección en base subjetiva), mediante pruebas analíticas o a través de una combinación de ellas.*

*El muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para determinar la extensión de las pruebas de auditoría y evaluar sus resultados. Cuando se utilicen bases subjetivas para la determinación de las muestras se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno.”*

5. El párrafo 2.5.19. de las Normas Técnicas de Auditoría sobre Ejecución del Trabajo establece:

*“La evidencia de auditoría se obtiene mediante pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas”*

y el párrafo 2.6.8:

*“Aunque la cantidad, la forma y el contenido de los papeles de trabajo variará según las circunstancias, generalmente incluirán lo siguiente:...*

*...g) Constancia de la naturaleza, momento de realización y amplitud de las pruebas efectuadas, incluyendo los criterios utilizados para la selección y determinación de las muestras, el detalle de las mismas y los resultados obtenidos.”*

6. El párrafo 1.2 de las Normas Técnicas de Auditoría sobre el concepto de “Importancia Relativa” establece:

*“La emisión de una opinión razonable por el auditor supone que las cuentas anuales están, en todos sus aspectos significativos y consideradas en su conjunto, libres de errores u omisiones importantes. El auditor no tiene obligación de examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la entidad auditada, Por tanto, es necesario recurrir al concepto de importancia relativa para determinar el alcance del trabajo a realizar por el auditor y para evaluar el efecto de las distintas circunstancias que pudieran incidir en su informe”.*

## **Objeto**

7. El objeto de esta norma es establecer pautas sobre la utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de selección de los elementos a comprobar en el proceso de obtención de evidencia de auditoría. Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor determinará el método de selección de los elementos a comprobar que considera apropiado para obtener evidencia de auditoría adecuada a los objetivos de la prueba.

## **MÉTODOS DE SELECCIÓN DE ELEMENTOS PARA OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA**

### **Evidencia de Auditoría**

8. La evidencia de auditoría se obtiene mediante la adecuada combinación de pruebas de cumplimiento y de pruebas sustantivas.

### **Pruebas de cumplimiento**

9. Las pruebas de cumplimiento son aplicables cuando en la planificación el auditor no ha calificado como máximo el riesgo de control sobre alguna de las afirmaciones relativas a alguna cuenta.
10. A partir de su conocimiento de los sistemas contable y de control interno, el auditor identifica las características o atributos que evidencian el funcionamiento adecuado de un control, así como los posibles incumplimientos que se pudieran producir. El auditor puede así comprobar la presencia o ausencia de tales atributos.
11. Por lo general es adecuado realizar las pruebas de cumplimiento en base a muestras cuando el que lo ejecuta deja evidencia de haber sido aplicado el control (por ejemplo, el visé del responsable de créditos a clientes en un pedido, indicando aprobación del crédito, o evidencia de la autorización de la entrada de datos en un sistema informatizado).

### **Procedimientos sustantivos**

12. Los procedimientos sustantivos se refieren a importes y son de dos tipos: técnicas de examen analítico y pruebas de detalle de transacciones y saldos. El propósito de los procedimientos sustantivos es obtener evidencia de auditoría que permita identificar incorrecciones significativas en las cuentas anuales. Al desarrollar pruebas sustantivas de detalle, se puede recurrir al muestreo o a otros métodos para seleccionar los elementos que van a ser verificados para

comprobar una o más afirmaciones relacionadas con una partida de los estados financieros (por ejemplo, la existencia de las cuentas a cobrar), o para hacer una estimación independiente de un determinado importe (por ejemplo, el valor de las existencias obsoletas).

## Consideraciones sobre el riesgo en la obtención de evidencia

13. En el proceso de obtención de evidencia, el auditor deberá aplicar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar sus procedimientos para asegurarse de haber reducido este riesgo a un nivel aceptable.
14. El riesgo de auditoría es el riesgo de formular una opinión de auditoría incorrecta cuando existe un error significativo en las cuentas anuales. El riesgo de auditoría se compone de tres riesgos diferentes. El riesgo inherente que se refiere a la posibilidad de que una determinada cuenta contenga errores significativos con independencia de la existencia de controles internos. El riesgo de control es el riesgo de que los sistemas contable y de control interno no impidan la presencia de un error significativo o no permitan que sea detectado y corregido oportunamente. Finalmente, el riesgo de detección es el riesgo de que los errores significativos no sean detectados por las pruebas sustantivas realizadas por el auditor. Estos tres componentes del riesgo de auditoría deben tenerse en cuenta durante el proceso de planificación al diseñar los procedimientos de auditoría encaminados a reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.
15. El riesgo de muestreo y el riesgo ajeno al muestreo pueden tener efecto en los componentes del riesgo de auditoría. Por ejemplo, al realizar pruebas de cumplimiento, puede ocurrir que el auditor no encuentre ninguna excepción y concluya que el riesgo de control es bajo cuando, en realidad, la tasa de error de la población es inaceptablemente elevada (riesgo de muestreo). O puede haber errores en la muestra de los que el auditor no se hubiera percatado (riesgo ajeno al muestreo). En relación con las pruebas sustantivas, existe una variedad de métodos que el auditor puede utilizar para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptable. Dependiendo de su naturaleza, estos métodos pueden estar o no sujetos a riesgos de muestreo y/o ajenos al muestreo. Por ejemplo, al realizar una prueba de detalle, el auditor puede elegir una técnica de revisión analítica inapropiada (riesgo ajeno al muestreo) o puede detectar únicamente errores no significativos cuando, en realidad, el error en la población es superior al error tolerable (riesgo de muestreo). Tanto en el caso de las pruebas de cumplimiento como en el de las pruebas sustantivas, el riesgo de muestreo se puede reducir ampliando el tamaño de la muestra. Por lo que respecta al riesgo ajeno al muestreo, puede reducirse mediante de una adecuada planificación, supervisión y revisión del trabajo.



## Métodos para obtener evidencia

16. La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos: inspección, observación, preguntas, confirmaciones, cálculos y técnicas de examen analítico.

El uso de uno u otro procedimiento es un asunto de juicio profesional en cada caso, aunque en general, todos ellos pueden requerir la selección de muestras a partir de una población dada.

## Selección de los elementos a comprobar

17. Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor determinará los métodos adecuados para seleccionar los elementos a comprobar.

Los métodos son:

- Selección de todos los elementos;
- Selección de elementos específicos, y
- Muestreo.

La decisión sobre el método a utilizar dependerá de las circunstancias y, en cada caso, puede ser oportuno aplicar cualquiera de los métodos mencionados o una combinación de ellos. Aunque la decisión sobre qué método o qué combinación de métodos elegir se toma teniendo en cuenta el riesgo de auditoría y la eficiencia de la misma, el auditor tiene que estar satisfecho de que los métodos utilizados son efectivos para obtener la suficiente evidencia adecuada para alcanzar los objetivos de la prueba.

## Selección de todos los elementos

18. El auditor puede decidir que lo más apropiado es examinar toda la población de elementos que conforman el saldo de una cuenta, de un tipo de transacciones o de un estrato dentro de la población. Es poco probable que se elija una comprobación al 100% en el caso de pruebas de cumplimiento, aunque puede darse en pruebas sustantivas. Por ejemplo, cuando la población está compuesta por un número reducido de elementos de importe elevado, cuando tanto el riesgo inherente como el riesgo de control son elevados y otros medios no proporcionan evidencia suficiente y adecuada, o cuando se trata de un cálculo repetitivo u otro proceso desarrollado por medios informáticos que hace que una comprobación al 100% sea viable en términos económicos.

## Selección de elementos específicos

19. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de la población basándose en factores tales como su conocimiento del negocio de la entidad auditada, evaluaciones preliminares del riesgo inherente y del riesgo de control, y las características de la población objeto de la prueba. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a riesgos ajenos al muestreo. La selección puede incluir:
- Elementos clave o de importe elevado. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de la población porque son de un importe elevado, o tienen alguna otra característica como, por ejemplo, elementos con indicios de error, inusuales, especialmente sujetos a riesgo o en los que tenga experiencia de que hayan contenido errores.
  - Todos los elementos superiores a un determinado importe. El auditor puede decidir examinar aquellos elementos cuyo valor supere un determinado límite con el fin de cubrir una parte importante del saldo total de la cuenta o de un tipo de transacciones.
  - Elementos para obtener información. El auditor puede decidir comprobar ciertos elementos para obtener información sobre determinados aspectos tales como el negocio de la entidad auditada, la naturaleza de las transacciones o los sistemas contable y de control interno.
  - Elementos para probar procedimientos. El auditor puede utilizar su juicio profesional para seleccionar y examinar elementos específicos con el fin de determinar si se está realizando o no un procedimiento.
20. Aunque el examen selectivo de elementos específicos integrantes del saldo de una cuenta o de un tipo de transacciones puede ser un medio eficiente de obtener evidencia de auditoría, no puede considerarse muestreo. Los resultados de los procedimientos aplicados a los elementos así seleccionados no se pueden extrapolar al conjunto de la población. Cuando el resto de la población es significativo, el auditor deberá determinar si precisa obtener evidencia adicional.

## Muestreo de auditoría

21. El auditor puede decidir aplicar técnicas de muestreo al saldo de una cuenta o a un tipo de transacciones con objeto de obtener una conclusión sobre el mismo a partir de una selección de algunos de los elementos que lo componen, conforme a la definición que se contiene en el Anexo A de esta norma técnica. El muestreo se puede aplicar utilizando tanto métodos estadísticos como no

estadísticos. El muestreo se describe en detalle en los restantes apartados de la presente norma.

### ***Muestreo Estadístico y No Estadístico***

22. La decisión sobre si el muestreo ha de ser estadístico o no estadístico es un asunto del juicio profesional del auditor acerca de cuál es el método de muestreo más eficiente para obtener evidencia adecuada y suficiente en cada caso. Así, por ejemplo, en el caso de pruebas de cumplimiento, a menudo será más importante el análisis de la naturaleza y causa de los errores que el análisis estadístico de la simple presencia o ausencia (es decir, del número) de los errores. En tal caso, puede ser más apropiado el muestreo no estadístico.
23. Al utilizar el muestreo estadístico, el tamaño de la muestra puede determinarse utilizando la teoría de probabilidades o el juicio profesional. Por otra parte, el tamaño de la muestra no es por sí solo un criterio válido para determinar si se trata de un método estadístico o no, ya que dicho tamaño depende de una serie de factores, tales como los expuestos en los Anexos B y C de esta norma técnica, que son de aplicación a ambos métodos de muestreo.
24. Con frecuencia, a pesar de que el método adoptado no pueda ser calificado como estadístico, se aplican determinadas herramientas de muestreo estadístico tales como la utilización de números aleatorios generados por ordenador. No obstante, sólo se puede medir estadísticamente el riesgo de muestreo cuando el método elegido haya sido así mismo estadístico.

### ***Diseño de la Muestra***

25. Al diseñar una muestra, el auditor debe tener en cuenta los objetivos de la prueba y los atributos de la población de la que se extraerá la muestra.
26. El auditor tendrá en cuenta en primer lugar los objetivos específicos que desea alcanzar y la combinación de procedimientos de auditoría que mejor puede contribuir a lograr dichos objetivos. La naturaleza de la evidencia de auditoría que pretende obtener y las condiciones probables de error u otras características relativas a dicha evidencia de auditoría le pueden ayudar a definir qué considera un error y qué población debe utilizarse para extraer la muestra.
27. El auditor determinará qué situaciones constituyen error teniendo en cuenta los objetivos de la prueba. Es importante comprender claramente qué constituye un error para asegurarse de que en la extrapolación de los errores se incluyen todas las situaciones que sean relevantes para los objetivos de la prueba, pero sólo aquellas que lo sean. Así, por ejemplo, en una confirmación de saldos diseñada como prueba sustantiva de la existencia de las cuentas a

cobrar, los pagos realizados por el cliente antes de la fecha de confirmación pero recibidos por la entidad auditada poco después de esa fecha no se consideran errores. De la misma manera, el abono de un cobro en la cuenta del cliente equivocado no afecta al saldo total de las cuentas a cobrar. En consecuencia, en este procedimiento no se debe considerar que constituye un error al evaluar los resultados de la muestra, sin perjuicio de que pudiera ser importante para otras áreas de la auditoría, tales como la probabilidad de fraude o la razonabilidad de las provisiones para insolvencias.

28. Por lo general, al realizar una prueba de cumplimiento, el auditor hace una evaluación preliminar de la tasa de error que espera encontrar en la población y del nivel de riesgo de control. Esta evaluación se basa en el conocimiento previo del auditor o en el examen de un número reducido de elementos de la población. De la misma forma, en el caso de pruebas sustantivas, el auditor realiza, generalmente, una evaluación preliminar del error cuantitativo esperado en la población. Estas evaluaciones preliminares son útiles para diseñar la muestra y determinar su tamaño. Así, por ejemplo, si la tasa de error esperada es inaceptablemente alta, normalmente no se llevarán a cabo pruebas de cumplimiento. Sin embargo, al realizar pruebas sustantivas, si el importe esperado de error es alto, puede ser apropiada la comprobación de la totalidad de los elementos de la población o la selección de una muestra amplia.

### ***Población***

29. Es importante que el auditor se asegure de que la población es:
- a) *Adecuada* para la finalidad de la prueba para la que se está seleccionando la muestra. Por ejemplo, si el objetivo del auditor es comprobar si el saldo de acreedores comerciales está sobrevalorado, la población puede definirse como el listado de proveedores. Por el contrario, cuando se está comprobando la posible infravaloración de los acreedores comerciales, la población no debe ser el listado de proveedores sino los pagos posteriores, las facturas pendientes, los extractos de los proveedores, los albaranes pendientes de recibir factura u otras poblaciones que puedan proporcionar evidencia de auditoría de dicha infravaloración; y
  - b) *Completa*. Por ejemplo, si el auditor tiene intención de seleccionar albaranes de entrega a partir de un archivo, no puede concluir sobre todos los albaranes del período a menos que esté satisfecho de que todos han sido efectivamente archivados. Así mismo, si su intención es utilizar la muestra para concluir sobre el funcionamiento del sistema contable y de control interno durante el período, la población debe incluir todos los elementos relevantes a lo largo de todo el período. Se puede utilizar un método dis-

tinto consistente en estratificar la población y utilizar el muestreo sólo para concluir sobre el control durante, por ejemplo, los 10 primeros meses del año, y utilizar otros procedimientos o una muestra diferente para los dos meses restantes.

### ***Estratificación***

30. Se puede aumentar la eficiencia de la auditoría estratificando la población, es decir, dividiéndola en subconjuntos discretos con una característica que los identifique. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de elementos dentro de cada estrato y así reducir el tamaño de la muestra sin aumento proporcional del riesgo de muestreo. Se deben definir cuidadosamente los subconjuntos de tal forma que un elemento sólo pueda pertenecer a un estrato.
31. En la realización de pruebas sustantivas, los saldos de las cuentas o tipos de transacciones se estratifican a menudo sobre la base de su importe. Esto permite centrar el peso de la auditoría en los elementos de mayor importe que pueden tener el mayor riesgo de error monetario en términos de sobrevaloración. Una población puede también estratificarse, por ejemplo, de acuerdo con una característica indicativa de un mayor riesgo de error; así, por ejemplo, al analizar la cobrabilidad de las cuentas a cobrar, los saldos pueden estratificarse por antigüedad.
32. Los resultados de un procedimiento aplicado a los elementos de un estrato sólo pueden extrapolarse a dicho estrato. Para concluir sobre la población total, el auditor tendrá en cuenta el riesgo y la importancia relativa de los restantes estratos que componen la población. Por ejemplo, el 20% de los elementos de la población pueden representar el 90% del saldo de una cuenta. El auditor puede decidir examinar una muestra de estos elementos. Evaluará los resultados de esta muestra y alcanzará una conclusión sobre 90% del saldo total, separadamente del 10% restante (para el que puede utilizar otra muestra u otro medio de obtener evidencia, o que puede ser considerado no significativo).

### ***Selección Ponderada por el Valor***

33. En las pruebas sustantivas, normalmente resultará eficaz, especialmente en la evaluación de posibles sobrevaloraciones, identificar como unidad de muestreo las unidades monetarias que conforman un determinado saldo o clase de transacciones. Habiendo seleccionado determinados importes de la población, por ejemplo, del saldo de clientes, el auditor examina los elementos específicos, por ejemplo, saldos individuales, que contienen dichos importes. Dado

que de esta manera, los importes mayores tienen más probabilidades de ser seleccionados, el peso de la auditoría se centra en los mismos, lo que permite reducir el tamaño de las muestras. Este procedimiento normalmente se utiliza combinándolo con el método de selección sistemática de muestras (descrito en el Anexo D de esta norma técnica) y es más eficiente cuando la selección se hace a partir de una base de datos informatizada.

### ***Tamaño de la Muestra***

34. Al determinar el tamaño de la muestra, el auditor debe tener en cuenta si el riesgo de muestreo ha sido reducido a un nivel aceptable. El tamaño de la muestra se ve afectado por el nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar. Cuanto menor sea el nivel aceptable de riesgo de muestreo, mayor deberá ser el tamaño de la muestra.
35. El tamaño de la muestra puede determinarse bien mediante la aplicación de una fórmula estadística o mediante el juicio profesional aplicado objetivamente a las circunstancias. En los Anexos B y C a la presente norma técnica pueden verse algunas guías al respecto.

### ***Selección de la Muestra***

36. El auditor debe seleccionar los elementos integrantes de la muestra de tal forma que todos los elementos de la población tengan posibilidad de ser seleccionados. El muestreo estadístico exige que los elementos sean seleccionados aleatoriamente de modo que todos los elementos tengan posibilidad de formar parte de la muestra. Las unidades de muestreo pueden ser elementos físicos (tales como facturas) o unidades monetarias. En el caso de muestreo no estadístico, el auditor aplica su juicio profesional para seleccionar los elementos de la muestra. Puesto que el objetivo del muestreo es alcanzar conclusiones acerca de toda la población, el auditor intentará seleccionar una muestra representativa mediante la elección de elementos que tengan las características típicas de la población, sin introducir sesgos en la selección de la muestra.
37. Los principales métodos de selección de muestras son la utilización de tablas de números aleatorios o de programas informáticos, la selección sistemática y la selección al azar, según se describe en el Anexo D.

### ***Realización de los Procedimientos de Auditoría***

38. El auditor debe aplicar los oportunos procedimientos de auditoría sobre todos y cada uno de los elementos seleccionados.

39. Si alguno de los elementos seleccionados no fuera adecuado para la realización del procedimiento, éste se practicará normalmente sobre un elemento sustitutivo debidamente seleccionado. Por ejemplo, al comprobar la autorización de los pagos, en la muestra puede haber sido seleccionado un cheque anulado. Si el auditor está satisfecho de que el cheque fue anulado debidamente y por lo tanto no constituye un error, se examina otro cheque elegido como sustituto.
40. Puede darse el caso, no obstante, de que el auditor no pueda realizar la prueba de auditoría a uno de los elementos seleccionados porque, por ejemplo, se ha perdido la documentación relativa al mismo. Si no se realizan procedimientos alternativos adecuados, por lo general se considerará que ese elemento constituye un error. Un ejemplo de procedimiento alternativo adecuado cuando no se ha recibido una respuesta a una petición de confirmación de clientes puede ser la revisión de cobros posteriores.

### ***Análisis de los errores detectados***

41. El auditor deberá tener en cuenta los resultados de la muestra, la naturaleza y la causa de los errores detectados y su posible efecto sobre los objetivos de la prueba específica y sobre las restantes áreas de la auditoría.
42. En las pruebas de cumplimiento, el auditor se centra en el diseño y funcionamiento de los controles y en la evaluación del riesgo de control. Sin embargo, en este tipo de pruebas, cuando detecte errores, el auditor también debe tener en cuenta:
  - a) el efecto directo en las cuentas anuales de los errores detectados, y
  - b) la efectividad de los sistemas contable y de control interno y su influencia en el enfoque de auditoría en los casos en los que, por ejemplo, los errores resultan de actuaciones intencionadas de la dirección para eludir un determinado control.
43. Al analizar los errores detectados, puede ocurrir que el auditor constate que muchos tienen una característica común, por ejemplo, tipo de transacción, localización geográfica, línea de producto o periodo. En ese caso, puede ser conveniente identificar todos los elementos de la población que tengan esa característica y ampliar los procedimientos de auditoría en ese estrato. En ciertos casos, esos errores podrían ser intencionados e indicar la posibilidad de casos de fraude.
44. En algunas ocasiones, es posible que el auditor establezca que un error se ha producido por un acontecimiento no repetitivo que sólo ha ocurrido en casos específicamente determinables y que, en consecuencia, no es representativo

de errores similares en la población (un error aislado). Para que el auditor pueda considerarlo como un error aislado, debe tener un elevado grado de certeza de que tal error no es representativo de la población. Esta certeza se adquiere mediante la realización de trabajo adicional. El trabajo adicional depende de cada caso, pero debe proporcionar suficiente evidencia adecuada de que el error no afecta al resto de la población. Un ejemplo puede ser el de un error ocasionado por un fallo informático del que se sabe que ha ocurrido sólo durante un día en el período. En este caso, el auditor evaluará el efecto del fallo, revisando, por ejemplo, transacciones específicas procesadas ese día, y tendrá en cuenta el efecto de la causa del fallo en las pruebas de auditoría y en sus conclusiones. Otro ejemplo es un error que haya sido causado por la aplicación de una fórmula incorrecta en la valoración de las existencias de una determinada sucursal. Para concluir que se trata de un error aislado, el auditor debe asegurarse de que en las demás sucursales se ha utilizado la fórmula correcta.

### ***Extrapolación de los Errores***

45. En el caso de pruebas sustantivas, el auditor debe extrapolar el importe de los errores detectados en la muestra a la totalidad de la población y debe considerar el efecto del error extrapolado en el objetivo concreto de la prueba y en las demás áreas de la auditoría. Con el fin de obtener una visión más amplia de la importancia de los errores y poder compararla con el error tolerable, el auditor extrapolará el error al total de la población. En pruebas sustantivas el error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores con el que el auditor puede concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo de auditoría. Este error tolerable nunca ha de ser mayor que la importancia relativa fijada en la fase de planificación, y por tanto será una fracción de aquélla.
46. Cuando se ha determinado que un error es aislado, puede ser excluido al extrapolar los resultados de la muestra al resto de la población. Dicho error aislado deberá sumarse al error extrapolado. Si el saldo de una cuenta o un tipo de transacciones han sido divididos en estratos, el error se extrapola para cada estrato separadamente. Los errores extrapolados y los errores aislados de cada estrato se suman para considerar el posible efecto de los errores en el saldo total de la cuenta o tipo de transacciones.
47. En el caso de pruebas de cumplimiento, no es necesario realizar una extrapolación de los errores ya que la tasa de error de la muestra es también la tasa proyectada de error de la población.



### ***Evaluación de los Resultados de la Muestra***

- 48.** El auditor debe evaluar los resultados de la muestra para determinar si éstos confirman u obligan a modificar la evaluación preliminar de la característica de la población objeto del muestreo. En el caso de una prueba de cumplimiento, una tasa de error inesperadamente alta puede dar lugar a un incremento del riesgo de control inicialmente estimado, a menos que se obtenga evidencia adicional que apoye la evaluación inicial. Cuando se trata de una prueba sustantiva, un importe de error inesperadamente elevado en una muestra puede llevar al auditor a estimar que existe un error significativo en el saldo de una cuenta o en un tipo de transacciones, en ausencia de evidencia adicional de que no existe tal error significativo.
- 49.** Si el importe total del error extrapolado más el error aislado es inferior al límite que el auditor considera aceptable, pero se aproxima a él, el auditor juzgará los resultados de la muestra a la luz de otros procedimientos de auditoría, y puede considerar apropiado obtener evidencia de auditoría adicional. La mejor estimación que tiene el auditor del error de la población es la suma del error extrapolado y del error aislado. No obstante, los resultados de la muestra se ven afectados por el riesgo de muestreo. En consecuencia, cuando la mejor estimación está próxima al error tolerable, el auditor tiene que reconocer que hay un riesgo de que una muestra diferente pudiera dar otra estimación de error que superase el error tolerable. El resultado obtenido de otras pruebas de auditoría puede facilitar al auditor evaluar este riesgo, el cual a su vez puede ser reducido mediante la obtención de evidencia de auditoría adicional.
- 50.** Si al evaluar los resultados de la muestra el auditor concluye que debe revisar su evaluación inicial de la característica de la población que ha sido objeto de comprobación, puede:
- solicitar a la dirección que investigue los errores identificados y la posibilidad de que existan más errores y que haga los ajustes necesarios; y/o
  - modificar las pruebas de auditoría planificadas. Por ejemplo, en el caso de una prueba de cumplimiento, el auditor puede aumentar el tamaño de la muestra, probar un control alternativo o modificar las pruebas sustantivas relacionadas; y/o
  - considerar el efecto en el informe de auditoría.

## ANEXO A: GLOSARIO

1. El “**muestreo de auditoría**” (en adelante, el muestreo) es la aplicación de procedimientos de auditoría a menos de la totalidad de las partidas que componen el saldo de una cuenta o de un tipo de transacciones de modo que todos los elementos tengan posibilidad de ser seleccionados. Ello permite al auditor obtener y evaluar evidencia de auditoría sobre determinadas características de los elementos seleccionados a fin de alcanzar una conclusión sobre la población de la que se extrajo la muestra. En la aplicación del muestreo en auditoría, se puede seguir un método estadístico o no estadístico.
2. A efectos de la presente norma, “**error**” significa desviaciones en los controles cuando se produzca en pruebas de cumplimiento, y errores cuantitativos cuando se trate de pruebas sustantivas.
3. El error se califica como “**aislado**” cuando se produce por un acontecimiento no repetitivo, que sólo ha ocurrido en ocasiones identificadas y que, por lo tanto, no es representativo de errores en la población.
4. “**Población**” es todo el conjunto de datos del que se selecciona una muestra y sobre la que se pretende concluir. Así, por ejemplo, todos los elementos que componen el saldo de una cuenta o un tipo de transacciones constituyen una población. Una población puede estratificarse o dividirse en subconjuntos y cada estrato puede ser examinado por separado. El concepto de “población” se aplica también al estrato.
5. El “**riesgo de muestreo**” se produce por la posibilidad de que la conclusión a la que ha llegado el auditor a partir de una muestra pudiese ser diferente si se hubiese aplicado el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. Hay dos tipos de riesgo de muestreo:
  - El riesgo de que, en el caso de una prueba de cumplimiento, el auditor concluya que el riesgo de control es menor del que es en realidad o, en el caso de una prueba sustantiva, concluya que no existe error significativo cuando sí lo hay. Este tipo de error incide en la efectividad de la auditoría y tiene mayor probabilidad de conducir a una opinión de auditoría incorrecta; y
  - El riesgo de que, en el caso de una prueba de cumplimiento, el auditor concluya que el riesgo de control es mayor del que es en realidad o, en el caso de una prueba sustantiva, concluya que existe error significativo cuando no lo hay. Este tipo de riesgo afecta a la eficiencia de la auditoría y, por lo general, supondrá la realización de trabajo adicional para acabar comprobando que las conclusiones iniciales eran incorrectas.

En términos porcentuales, el complemento a cien por cien de cada uno de estos riesgos se denomina **nivel de confianza**.

6. El “**riesgo ajeno al muestreo**” se debe a factores que pueden llevar al auditor a una conclusión errónea por cualquier motivo no derivado del tamaño de la muestra. Así, por ejemplo, puesto que la mayor parte de la evidencia de auditoría es indicativa más que concluyente, el auditor podría no detectar los errores existentes por haber utilizado procedimientos inadecuados o haber interpretado incorrectamente la evidencia obtenida.
7. La “**unidad de muestreo**” es el elemento individual de una población, como, por ejemplo, cada cheque de una relación de cheques depositados en el banco, cada abono de un extracto bancario, cada factura de ventas o cada saldo de cliente, o una unidad monetaria.
8. El “**muestreo estadístico**” es un método de muestreo que tiene las siguientes características:
  - a) selección aleatoria de la muestra, y
  - b) utilización de la teoría de probabilidades para evaluar el resultado del muestreo, incluida la medición del riesgo de muestreo.

Todo método de muestreo que no posea las características a) y b) anteriores se considera muestreo no estadístico.

9. “**Estratificación**” es el proceso de dividir la población en subconjuntos, cada uno de los cuales está compuesta por un grupo de unidades de muestreo con características similares (a menudo, su importe).
10. “**Error tolerable**” es el error máximo que el auditor está dispuesto a aceptar en una población.

## ANEXO B : EJEMPLOS DE FACTORES QUE INFLUYEN EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA EN PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

Se indican a continuación algunos de los factores que el auditor tiene en cuenta al determinar el tamaño de la muestra para una prueba de cumplimiento. Estos factores deben ser considerados de manera conjunta:

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA
Incremento del nivel de confianza que el auditor tiene intención de depositar en los sistemas contable y de control interno	Incremento
Incremento en la tasa de error que el auditor está dispuesto a aceptar en la aplicación del control	Disminución
Incremento en la tasa de error que el auditor espera encontrar en la población	Incremento
Incremento en el nivel de confianza requerido por el auditor (o a la inversa, reducción del riesgo de que el auditor concluya, en base a la muestra, que el riesgo de control es menor que el riesgo de control real de la población)	Incremento
Incremento del número de elementos de la población	Efecto poco significativo

1. Nivel de confianza que el auditor tiene intención de depositar en los sistemas contable y de control interno.

Cuanto mayor sea el grado de seguridad que el auditor quiera obtener del funcionamiento los sistemas contable y de control interno, menor tendrá que ser su evaluación del riesgo de control y, en consecuencia, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Por ejemplo, si el auditor hace una evaluación preliminar del riesgo de control y lo evalúa como bajo, ello significa que piensa confiar de manera importante en el funcionamiento efectivo de determinados controles internos. Para soportar esta evaluación debe obtener más evidencia que si hubiera evaluado el riesgo de control como más elevado (es decir, si fuera a confiar menos en los controles).

2. Tasa de error que el auditor está dispuesto a aceptar en la aplicación del control (error tolerable)

Cuanto menor sea la tasa de error que el auditor está dispuesto a aceptar en la aplicación del control, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

**3.** Tasa de error que el auditor espera encontrar en la población (error esperado).

Cuanto mayor sea la tasa esperada de errores, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para poder estimar razonablemente la tasa real de error. Entre los factores que el auditor puede utilizar para determinar el error esperado, se cuentan su conocimiento del negocio (en especial, los resultados de los procedimientos que haya aplicado para obtener un entendimiento de los sistemas contable y de control interno), cambios en el personal o en los sistemas de control interno o contable, los resultados de pruebas de auditoría aplicadas en períodos anteriores o los resultados de otras pruebas de auditoría. Cuando se espera un alto porcentaje de error, normalmente se omitirán las pruebas de cumplimiento ya que éstas reducirán poco el riesgo de control.

**4.** Nivel de confianza requerido por el auditor.

Cuanto mayor sea el nivel de confianza requerido de que la estimación de la tasa de error obtenida a partir de la muestra se aproxima al de la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

**5.** Número de elementos de la población.

En el caso de poblaciones grandes, el tamaño de la misma tiene poco, o ningún efecto, sobre el tamaño de la muestra. No obstante, en el caso de poblaciones reducidas, el muestreo puede no ser un medio eficiente de obtener evidencia suficiente y adecuada.

## ANEXO C : EJEMPLOS DE FACTORES QUE INFLUYEN EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA EN PRUEBAS SUSTANTIVAS

Se indican a continuación algunos de los factores que el auditor tiene en cuenta al determinar el tamaño de la muestra para una prueba sustantiva. Estos factores deben ser considerados de manera conjunta:

FACTOR	EFEECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA
Incremento en la evaluación del riesgo inherente	Incremento
Incremento en la evaluación del riesgo de control	Incremento
Aplicación de otras pruebas sustantivas destinadas a verificar la misma afirmación de las cuentas anuales	Reducción
Incremento en el nivel de confianza requerido por el auditor (o a la inversa, reducción del riesgo de que el auditor concluya, en base a la muestra, que no existe un error significativo cuando, en realidad, sí lo hay)	Incremento
Incremento en el importe total de error que el auditor está dispuesto a aceptar (error tolerable)	Disminución
Incremento en el importe total de error que el auditor espera encontrar en la población	Incremento
Cuando sea aplicable, estratificación de la población	Disminución
Número de elementos de la población	Efecto poco significativo

### 1. Evaluación del riesgo inherente.

Cuanto mayor sea el riesgo inherente evaluado por el auditor, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Un riesgo inherente elevado implica que el riesgo de detección tiene que disminuirse, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable. Se puede reducir el riesgo de detección aumentando el tamaño de la muestra.

### 2. Evaluación del riesgo de control

Cuanto mayor sea el riesgo de control evaluado por el auditor, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Por ejemplo, si el auditor evalúa el riesgo de control como alto, ello significa que no puede confiar en un funcionamiento efectivo del sistema de control interno con respecto a esa afirmación de las cuentas anuales. En consecuencia, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a

un nivel aceptable, debe reducir el riesgo de detección y se basará más en pruebas sustantivas. Cuanto más se confíe en las pruebas sustantivas (es decir, cuanto más reducido tenga que ser el riesgo de detección), mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

3. Aplicación de otras pruebas sustantivas dirigidas a verificar la misma afirmación de los estados financieros

Si el auditor confía en el resultado de otras pruebas sustantivas (pruebas de detalle o pruebas de revisión analítica) para reducir a un nivel aceptable el riesgo de detección relacionado con el saldo de una cuenta determinada o el importe de un tipo de transacciones, menos seguridad necesitará obtener a partir del muestreo y, por lo tanto, menor habrá de ser el tamaño de la muestra.

4. Nivel de confianza requerido por el auditor.

Cuanto mayor sea el nivel de confianza requerido de que la estimación del error obtenida a partir de la muestra se aproxima al error de la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

5. Importe total de error que el auditor está dispuesto a aceptar (error tolerable)

Cuanto menor el importe de error que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

6. Importe del error que el auditor espera encontrar en la población (error esperado).

Cuanto mayor sea el importe esperado del error, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para poder estimar razonablemente el error real de la población. Para determinar el error esperado, el auditor tendrá en cuenta el grado de subjetividad en la determinación de los valores, los resultados de las pruebas de cumplimiento, los resultados de pruebas de auditoría aplicadas en períodos anteriores o los resultados de otras pruebas sustantivas.

7. Estratificación

En aquellos casos en los que existe una gran dispersión de los valores monetarios de los elementos de la población, puede resultar útil agrupar en estratos los elementos de valores similares. Este proceso se denomina estratificación. Cuando la población puede ser adecuadamente estratificada, la suma de las muestras para cada estrato es menor que el tamaño de la muestra que sería necesario para alcanzar el mismo nivel de seguridad si se considerara toda la población en conjunto.

**8. Número de elementos de la población.**

En el caso de poblaciones grandes, el tamaño de la misma tiene poco, o ningún efecto, sobre el tamaño de la muestra. Por lo tanto, en el caso de poblaciones reducidas, el muestreo a menudo no es un medio eficiente de obtener evidencia suficiente y adecuada. (No obstante, cuando se utiliza el muestreo por unidad monetaria, el incremento en el valor de la población incrementa el tamaño de la muestra, a menos que ello suponga a su vez un aumento proporcional de la importancia relativa).



## ANEXO D : MÉTODOS DE SELECCIÓN DE MUESTRAS

Algunos de los principales métodos de selección de muestras son los siguientes:

- a) Utilización de números aleatorios generados por ordenador o mediante tablas de números aleatorios.
- b) Selección sistemática. Este método consiste en dividir el número de elementos de la población por el número de elementos de la muestra para obtener un intervalo de muestreo. Si éste es, por ejemplo, de 10, y se fija como punto de partida el tercer elemento, la muestra estará compuesta por los elementos 3, 13, 23, 33 y así sucesivamente. Aunque el punto de partida puede ser seleccionado al azar, la muestra será verdaderamente aleatoria si el punto de partida se selecciona a partir de un número generado aleatoriamente por el ordenador o mediante una tabla de números aleatorios. Cuando utilice el método de selección sistemática, el auditor deberá asegurarse de que la población no está estructurada de tal forma que el intervalo de muestreo coincida con un determinado patrón de la población.
- c) Selección al azar. El auditor selecciona la muestra sin aplicar una técnica estructurada. El auditor deberá no obstante evitar cualquier sesgo consciente o predecible (por ejemplo, evitar seleccionar elementos de difícil localización o seleccionando o evitando los primeros o últimos elementos de las páginas de un listado) y, en consecuencia, deberá asegurarse de que todos los elementos de la población tienen posibilidad de ser seleccionados. La selección al azar no es adecuada en caso de muestreo estadístico.

La selección por bloques consiste en seleccionar bloques de elementos contiguos en una población. Por lo general, la selección por bloques no es aplicable para el muestreo en auditoría ya que la mayoría de las poblaciones están estructuradas de manera que es probable que los elementos de una secuencia tengan características similares entre ellos y diferentes de otros de la misma población. Aunque en algunos casos el examen de un bloque de elementos puede ser un procedimiento de auditoría adecuado, generalmente no será un método adecuado de seleccionar una muestra cuando el auditor quiera inferir a partir de la muestra una conclusión válida con respecto al conjunto de la población.



## **Norma Técnica de Auditoría sobre “otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas”**

### **Norma Técnica Provisional**

- 28 Noviembre 2003: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 56)
- 5 Marzo 2004: Anuncio en el B.O.E.  
Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 22 Diciembre 2004: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 60)
- 26 Febrero 2005: Anuncio en el B.O.E. de su publicación.  
De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



**Resolución de 22 de diciembre de 2004,  
del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas,  
por la que se somete a información pública la Norma Técnica  
de Auditoría sobre “otra información incluida en documentos  
que acompañan a las cuentas anuales auditadas”**

Diversas entidades, junto a sus cuentas anuales, informe de gestión e informe de auditoría, publican, en ocasiones, otros documentos informativos, sobre los que el auditor de cuentas no tiene obligación legal de informar.

En este sentido, la Norma Técnica de Auditoría sobre Contratos de Auditoría o Carta de Encargo, en su apartado 7.12 relativo a la publicación del informe de auditoría establece: *“Con objeto de garantizar la adecuada difusión del informe de auditoría, cualquier intención de publicar las cuentas anuales con el Informe de Auditoría en un documento que contenga otra información, exigirá el compromiso de proporcionar al auditor un borrador de dicho documento para su lectura, así como su consentimiento para la inclusión del Informe de Auditoría antes de que dicho documento se publique o distribuya”*.

En línea con lo ya previsto a este respecto en las Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por la International Federation of Accountants (IFAC), se ha considerado conveniente elaborar una norma técnica en la que se recojan los criterios de actuación que debe seguir el auditor cuando se publique junto a las cuentas anuales, informe de gestión e informe de auditoría otra información sobre la que el auditor no tenga obligación de informar.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 28 de noviembre de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a su publicación íntegra en el propio Boletín de este Instituto, de diciembre de 2003 (número 56), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 5 de marzo de 2004, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

Transcurrido el citado trámite de información pública, sin que se hayan presentado alegaciones al texto publicado a estos efectos, la Presidencia de este Instituto, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, **DISPONE** lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas”, sin modificación alguna respecto al texto sometido al citado trámite de información, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas” y la inserción de la oportuna reseña en el “Boletín Oficial del Estado”.

**Madrid, 22 de diciembre de 2004**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**José Ramón González García**

## **NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE OTRA INFORMACIÓN INCLUIDA EN DOCUMENTOS QUE ACOMPAÑAN A LAS CUENTAS ANUALES AUDITADAS**

### **Introducción**

1. La Norma Técnica de Auditoría sobre Contratos de Auditoría o Carta de Encargo, en su apartado 7.12 relativo a la publicación del informe de auditoría establece:

“Con objeto de garantizar la adecuada difusión del informe de auditoría, cualquier intención de publicar las cuentas anuales con el Informe de Auditoría en un documento que contenga otra información, exigirá el compromiso de proporcionar al auditor un borrador de dicho documento para su lectura, así como su consentimiento para la inclusión del Informe de Auditoría antes de que dicho documento se publique o distribuya”.
2. Algunas entidades publican anualmente un documento, bajo la denominación de “Informe Anual” o similar, en el que presentan, junto a sus cuentas anuales y el informe de auditoría otro tipo de datos financieros y no financieros que, a los efectos de la presente norma, se denominarán “otra información”. Aunque se refiera principalmente al Informe Anual, esta situación también puede presentarse en el caso de inclusión del informe de auditoría en otros documentos públicos, como, por ejemplo, los que se elaboran con ocasión de una oferta pública de venta de valores.
3. Ejemplos de “otra información” son: la Carta del Presidente, el informe de la Dirección, resúmenes de objetivos financieros alcanzados, datos sobre empleo, inversiones previstas, ratios financieros, nombres de los consejeros y directores, etc. A los efectos de la presente Norma Técnica, no se considera “otra información” el informe de gestión preparado por los administradores de la entidad de acuerdo con la legislación mercantil.

### **Objeto**

4. El propósito de esta Norma Técnica de Auditoría es establecer los criterios de actuación del auditor en relación con la “otra información” publicada conjuntamente con las cuentas anuales, el informe de gestión y el informe de auditoría sobre la que el auditor no tiene obligación de informar.

5. Los criterios de actuación del auditor con relación al informe de gestión se regirán por lo dispuesto en la Norma Técnica de Auditoría sobre Informes en su apartado 3.5.

### **Acceso a la “otra información”**

6. Con el fin de que el auditor pueda tener en cuenta la “otra información”, es necesario que tenga acceso a la misma en el momento oportuno, por lo que deberá acordar con la entidad auditada que ésta le proporcione dicha información antes de la emisión de su informe de auditoría. En algunos casos, la “otra información” no estará disponible parcial o totalmente antes de esa fecha. Si ésto fuera así, serán de aplicación los apartados 14 a 18 de la presente Norma Técnica.

### **Consideración por el auditor de la “otra información”**

7. El objetivo y alcance de la auditoría parten de la premisa de que la responsabilidad del auditor queda restringida a la información identificada en su informe. En consecuencia, el auditor no tiene una responsabilidad específica que le obligue a determinar si la “otra información” está correctamente expuesta.
8. Aunque no tiene obligación de informar sobre ella, el auditor debe leer la “otra información” para identificar posibles inconsistencias significativas con la información financiera auditada. Se considera que existe una “inconsistencia significativa” cuando el contenido de la “otra información” contradice la información presentada en las cuentas anuales. Una inconsistencia significativa puede poner en duda las conclusiones de la auditoría derivadas de la evidencia obtenida con anterioridad e, incluso, las propias bases de la opinión de auditoría.

### **Inconsistencias significativas**

9. Si al leer la “otra información”, el auditor identifica alguna inconsistencia significativa, deberá determinar si requieren corrección las cuentas anuales auditadas o la “otra información”.
10. Si son las cuentas anuales las que necesitan ser corregidas y la entidad no acepta hacerlo, el auditor deberá considerar el efecto que esta circunstancia pudiera tener en su informe de auditoría.
11. Si por el contrario es la “otra información” la que necesita ser corregida y la entidad no acepta hacerlo, el auditor, dependiendo de la naturaleza y significado de la inconsistencia, considerará las medidas a tomar previo asesoramiento legal si lo estima oportuno. Entre estas medidas pueden estar, por ejemplo, el



comunicar por escrito a los administradores de la entidad sus observaciones con respecto a la “otra información”, el comunicar a la entidad su negativa a la publicación de su informe junto con la “otra información”, el obtener asesoramiento legal, el incluir en su informe a continuación del párrafo de opinión, y en su caso del referido al informe de gestión, otro explicativo que describa la inconsistencia o, el tomar otras medidas. La redacción, en su caso, del párrafo explicativo anteriormente mencionado podría ser como sigue:

*“Sin que ello suponga una modificación de la opinión de auditoría expuesta en el párrafo de opinión, por tratarse de un asunto que no afecta a las cifras o datos contenidos en las cuentas anuales y en el informe de gestión, llamamos la atención a los lectores de este informe sobre el hecho de que la información ..... (identificación de la “otra información” que contiene la inconsistencia) contiene ..... (descripción de la citada inconsistencia).*

## **Incorrecciones significativas**

12. Al leer la “otra información”, con el fin de identificar posibles inconsistencias significativas, el auditor también puede detectar aparentes incorrecciones significativas en los hechos presentados, expresados o descritos no relacionados con el contenido de las cuentas anuales.
13. Si llega a conocimiento del auditor que la “otra información” contiene incorrecciones significativas, debe contrastar el asunto con la dirección de la entidad. Como resultado de estas conversaciones pueden darse los tres supuestos siguientes:
  - a) Que el auditor concluya que se trata de diferencias de opinión o juicio legítimas, lo que pondrá fin a sus indagaciones al respecto.
  - b) Que el auditor siga considerando que existe una aparente incorrección significativa. En este caso, el auditor deberá requerir a la entidad para que consulte a un tercero cualificado, como por ejemplo el asesor legal de la entidad, y tener en cuenta la respuesta recibida.
  - c) Que el auditor concluya que existen incorrecciones significativas en los hechos contenidos en la “otra información” que la entidad se niega a corregir.

En los supuestos b) y c) anteriores, el auditor considerará si debe tomar medidas adicionales adecuadas. Entre estas medidas puede estar, por ejemplo, comunicar por escrito a los administradores de la entidad sus observaciones con respecto a la “otra información”, comunicar a la entidad su negativa a la publicación de su informe junto con la “otra información” y obtener asesoramiento legal.

## Disponibilidad de “otra información” después de la fecha del informe de auditoría

14. Cuando la “otra información” esté disponible después de la fecha de su informe de auditoría, el auditor debe leerla antes de su publicación a fin de identificar posibles inconsistencias significativas.
15. En el caso de que, tras la lectura de la “otra información” el auditor identifique una inconsistencia significativa o detecte aparentes incorrecciones significativas, deberá determinar si necesitan corrección las cuentas anuales auditadas o la “otra información”.
16. Si son las cuentas anuales las que necesitan ser corregidas, el auditor aplicará lo dispuesto al respecto en la Norma Técnica de Auditoría sobre Hechos Posteriores.
17. En el caso de que sea necesario corregir la “otra información” pero la entidad se niegue a ello, el auditor considerará la conveniencia de tomar medidas adicionales. Entre estas medidas puede estar, por ejemplo, comunicar por escrito a los administradores de la entidad sus observaciones con respecto a la “otra información”, obtener asesoramiento legal y considerar, en su caso, la conveniencia de informar a los organismos reguladores.
18. En el supuesto extremo de que al auditor le hubiera sido imposible proceder a la lectura de la “otra información”, por no haberle sido facilitada con anterioridad a su publicación, y sin perjuicio de plantearse la conveniencia de tomar las medidas que considere adecuadas como consecuencia del incumplimiento del contrato de auditoría, el auditor deberá requerir por escrito a los administradores para que informen a quienes hubieran sido receptores de dicha información que el auditor no acepta ningún tipo de responsabilidad sobre la “otra información” por no haber tenido acceso a ella antes de su publicación.

## **Norma Técnica de Auditoría sobre el Valor Razonable**

### **Norma Técnica Provisional**

- 21 de Diciembre de 2009: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 80)
- 19 de Marzo de 2010: Anuncio en el B.O.E.  
Iniciación del período de seis meses de información pública

### **Norma Técnica Definitiva**

- 7 de Octubre de 2010: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 83)
- 20 de Octubre de 2010: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



## **Resolución de 7 de octubre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el “valor razonable”**

La reforma y adaptación de la normativa contable española para su armonización internacional, en relación con lo previsto en las normas contables adoptadas por la Unión Europea, ha supuesto la introducción del criterio del valor razonable como uno de los criterios a utilizar en la valoración de los distintos elementos integrantes de las cuentas anuales, tanto individuales como consolidadas, que se formulen por las diferentes entidades.

Si bien la aplicación del criterio de valoración del valor razonable a un determinado elemento por parte de las entidades es una estimación contable más de las que se realizan en el proceso de formulación de cuentas anuales, y aunque sobre esta materia, mediante la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 24 de julio de 2001, se aprobó la Norma Técnica de Auditoría sobre “Estimaciones Contables”, sin embargo se ha considerado necesario desarrollar, en el marco global que fija dicha Norma Técnica, aquellos particulares criterios de actuación que ha de observar el auditor de cuentas específicamente relacionados con el proceso de verificación de las cifras y desgloses de información derivados de la utilización del criterio de valoración del valor razonable.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto una Norma Técnica de Auditoría sobre el “valor razonable”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en los artículos 5.4 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, y 18 del Reglamento que la desarrolla, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre. Por Resolución de 21 de diciembre de 2009 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a la publicación íntegra de dicha Norma Técnica en el propio Boletín de este Instituto, de diciembre de 2010 (número 80), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 19 de marzo de 2010, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente. Transcurrido el citado trámite de información pública, sin que se hayan presentado alegaciones al texto publicado a estos efectos, la Presidencia de este Instituto, de acuerdo con lo establecido en el citado

artículo 5.4 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, dispone lo siguiente:

**Primero:** La publicación de la Norma Técnica de Auditoría sobre “el valor razonable” en el Boletín Oficial y la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y la inserción de la oportuna reseña en el “Boletín Oficial del Estado”.

**Segundo:** La citada Norma que se publica es de obligado cumplimiento en los trabajos de auditoría de cuentas a partir del 1 de noviembre de 2010.

**Madrid a 7 de Octubre de 2010**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**José Antonio Gonzalo Angulo**

## 1. Introducción

- 1.1. La reforma y adaptación de la normativa contable española para su armonización internacional, con base en lo previsto en las normas de la Unión Europea, ha supuesto la introducción del criterio del valor razonable como uno de los criterios a utilizar en la valoración de los distintos elementos integrantes de las cuentas anuales, tanto individuales como consolidadas, que se formulen por las diferentes empresas. En este sentido, el R.D. 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y del R.D. 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, han generalizado la utilización del criterio del valor razonable en la valoración de determinados activos, como instrumentos financieros, que cumplen determinadas características.

La fijación del valor razonable por parte de las distintas empresas es una estimación más de las muchas que se realizan en el proceso de formulación de las cuentas anuales.

Si bien, a través de Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 24 de julio de 2001 se aprobó la Norma Técnica de Auditoría sobre Estimaciones Contables, se ha considerado necesario desarrollar, en el marco global que fija la citada Norma, aquellos criterios específicamente relacionados con el proceso de revisión de la determinación del valor razonable, con el fin de cubrir un aspecto que en su momento no se contempló por no ser un criterio de valoración aceptable en la normativa contable en vigor.

- 1.2. El propio concepto de valor razonable no está exento de dificultades interpretativas. Así, pueden existir distintas definiciones sobre el valor razonable en los diferentes marcos normativos contables. Por ejemplo, en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad aprobado por el R.D. 1514/2007 se define el valor razonable como “el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua”. Esta definición se refiere más a la comparación con operaciones similares en un momento concreto que a transacciones realizadas en alguna fecha anterior o futura. Por tanto, la aplicación del criterio del

valor razonable consistirá en la búsqueda, en un momento concreto, de un precio estimado al que dicha transacción ocurriría.

- 1.3. La aplicación del criterio del valor razonable puede ser bastante sencilla para aquellos activos o pasivos para los que existen mercados activos, lo que permite realizar una estimación basada en parámetros objetivos, pero para otros elementos patrimoniales en los que no se dan estas circunstancias resulta más complejo debido a que existirá un mayor grado de subjetividad y, por tanto, incertidumbre a la hora de que la Dirección de la empresa realice las estimaciones de dicho valor razonable. Todo ello, con independencia de que el proceso se realice de forma interna, o con el soporte y ayuda de un experto externo.
- 1.4. El marco contable aplicable a la entidad puede contemplar que los cambios en el valor razonable a lo largo del tiempo queden reflejados directamente en el patrimonio neto o en la cuenta de pérdidas y ganancias, dependiendo de las circunstancias específicas. Asimismo, la intención de los Administradores y la Dirección de la Entidad (en adelante la Dirección) de llevar a cabo determinadas medidas o acciones con respecto a un activo o pasivo determina en algunos casos si debe usarse el criterio del valor razonable y cómo debe aplicarse.
- 1.5. Por todo ello, se hace necesario desarrollar una norma técnica de auditoría específica que contemple los procedimientos que el auditor deberá aplicar cuando tenga que verificar cifras, información o desgloses incluidos en las cuentas anuales referidos al valor razonable de determinados activos o pasivos a los que afecte dicha valoración. En este sentido, las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general establecen en el párrafo 2.3.8.d lo siguiente:
  - *"2.3.8.d. El auditor debe llegar a un nivel de conocimiento del tipo de negocio de la entidad que le permita planificar y llevar a cabo su examen siguiendo las Normas Técnicas de Auditoría. Ese nivel de conocimiento debe permitirle tener una opinión de los acontecimientos, transacciones y prácticas que puedan tener a su juicio un efecto significativo en las cuentas anuales. El conocimiento del negocio de la entidad ayuda al auditor a, entre otras, las siguientes identificaciones:*
    - a) *Identificar aquellas áreas que podrían requerir consideración especial.*
    - b) *Identificar el tipo de condiciones bajo las que la información contable se produce, se procesa, se revisa y se compila dentro de la organización.*



- c) *Identificar la existencia de normativa de control interno.*
- d) *Evaluar la razonabilidad de las estimaciones en áreas tales como la valoración de existencias, criterios de amortización, dotaciones a las provisiones para insolvencias, porcentaje de terminación de proyectos en contratos a largo plazo, dotaciones extraordinarias, etc.*
- e) *Evaluar la razonabilidad de los comentarios y manifestaciones hechas por la gerencia*
- f) *Evaluar si los principios y normas de contabilidad utilizados son apropiados y si guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.”*

**1.6.** Asimismo, las mencionadas Normas Técnicas de Auditoría de carácter general establecen en los párrafos 2.5.1 y 2.5.5, en relación con la obtención de evidencia de auditoría, lo siguiente:

- *“2.5.1. Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas.”*
- *“2.5.5. No siempre el auditor podrá tener certeza absoluta sobre la validez de la información financiera. Por consiguiente, el auditor determina los procedimientos y aplica las pruebas necesarias para la obtención de una evidencia suficiente y adecuada en relación al objetivo del trabajo.”*

**1.7.** Por último, la Norma Técnica de Auditoría sobre Utilización del trabajo de expertos independientes por Auditores de Cuentas establece en su párrafo 1.2.:

*“La formación exigida por las Normas Técnicas de Auditoría proporciona al auditor los conocimientos necesarios en el ámbito de auditoría y contabilidad, no esperándose que posea conocimientos específicos de otra profesión o actividad. Sin embargo, durante la realización de su trabajo el auditor puede encontrarse ante circunstancias que pudieran ser significativas respecto a la imagen fiel que deben expresar las cuentas anuales formuladas por los Administradores, que necesiten conocimientos especiales y que, a su criterio, requieran la opinión de un experto.”*

En este sentido, la citada Norma Técnica, sin perjuicio del resto de su contenido, establece en sus apartados 6.1 a 6.4:

*“6.1. La selección de métodos y criterios adecuados para el trabajo que le ha sido contratado por la entidad auditada será responsabilidad del experto independiente. Sin embargo, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente con objeto de determinar si las conclusiones del mismo son válidas como soporte de las partidas de las cuentas anuales. A estos efectos, el auditor habrá de considerar, lo siguiente:*

- *Si se ha cumplido en todos sus aspectos las especificaciones determinadas en el encargo del trabajo.*
- *La fuente de datos utilizados.*
- *Las hipótesis y métodos utilizados y, si fuera aplicable, su uniformidad con los del período anterior.*
- *Los resultados del trabajo del experto, en base al conocimiento general del auditor sobre la empresa y de los resultados de sus propias comprobaciones.*
- *Asimismo, en el caso de que el Informe del experto esté regulado por una normativa específica, en la carta de manifestaciones indicada en el apartado 4.3, deberá hacerse referencia expresa al cumplimiento de dicha normativa en la preparación del informe.*

*6.2. El auditor deberá comprobar que el experto ha utilizado las fuentes de datos que son apropiadas en cada circunstancia. Las comprobaciones a aplicar por el auditor incluirán las pruebas de auditoría que estime oportunas sobre los datos suministrados por el cliente al experto, con el objetivo de obtener seguridad razonable de que tales datos son completos y adecuados para la finalidad del trabajo solicitado al experto.*

*6.3. Las hipótesis y métodos seleccionados y su aplicación son responsabilidad del experto. El auditor no tiene la obligación de poseer el mismo nivel de conocimientos y, por tanto, no puede, salvo circunstancias excepcionales, recusar las hipótesis, métodos y resultados obtenidos por el experto, sin embargo, siempre que sea posible, el auditor debe obtener una adecuada comprensión de tales hipótesis y métodos a fin de determinar si son razonables, basándose en su propio conocimiento de la empresa y en los resultados de sus pruebas de auditoría.*

*6.4. La realización de los procedimientos descritos anteriormente debe, normalmente, suministrar al auditor una razonable seguridad de que ha obtenido evidencia de auditoría apropiada en relación con la información financiera objeto del trabajo del experto. Sin embargo, si el trabajo del experto no proporciona la evidencia de auditoría necesaria, el auditor podrá resolver esta limitación aplicando procedimientos adicionales de auditoría o, incluso, solicitando el encargo de dicho trabajo a otro experto independiente.”*

- 1.8.** En resumen, el auditor deberá, cuando resulte de aplicación en el marco de la auditoría de las cuentas anuales tomadas en su conjunto, obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente que le permita concluir respecto a si la Dirección de la entidad ha aplicado el criterio de valor razonable, determinado adecuadamente el citado valor e incluido todos los desgloses e información en memoria relacionados de acuerdo con la normativa contable aplicable a la entidad.

## **2. Objeto de la norma**

- 2.1.** El objeto de esta Norma Técnica de Auditoría es:

- a) Definir la responsabilidad del auditor en relación con la verificación de la adecuada aplicación del criterio del valor razonable para los casos en los que sea aplicable, así como con la verificación de los desgloses relacionados incluidos en la memoria de las cuentas anuales.
- b) Establecer los procedimientos que debe seguir el auditor en relación con la obtención de evidencia relativa a la determinación del valor razonable y a la información que se debe incluir en la memoria derivada de la aplicación de dicho criterio de valoración. En este sentido, el proceso de auditoría de la determinación del valor razonable supondrá la aplicación de:
  - b.1) Procedimientos encaminados a obtener el conocimiento de la entidad y su entorno incluyendo el control interno como base para la identificación y evaluación del riesgo de errores e irregularidades significativos ligados a la determinación del valor razonable.
  - b.2) Evaluación del riesgo de errores e irregularidades significativos ligados al proceso de estimación del valor razonable, riesgo que, normalmente estará ligado al grado de incertidumbre que exista en la estimación.

- b.3) Procedimientos de auditoría diseñados específicamente en respuesta a los riesgos evaluados.
  - b.4) Evaluación final de la evidencia obtenida.
  - c) Determinar el efecto que tendrían, en su caso, en el informe de auditoría las distintas situaciones derivadas de la evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados.
- 2.2.** Esta norma establece criterios de actuación del auditor para la revisión de la aplicación del criterio de valor razonable, pero siempre dentro del marco de la auditoría de cuentas anuales tomadas en su conjunto, sin que en ningún caso lo indicado en esta norma pueda entenderse referido en modo alguno a la prestación de servicios de valoración.

### **3. Responsabilidad de los Administradores y de los auditores**

- 3.1.** Los Administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales, lo que incluye el mantenimiento de los registros contables y sistemas de control interno adecuados, de la selección de los criterios y principios contables aplicables a la entidad y, por tanto, de la valoración de los activos y pasivos, incluyendo aquéllos en los que se utilice el criterio del valor razonable por ser requerido o permitido por el marco normativo contable aplicable. En este sentido, es responsabilidad de los administradores de la entidad establecer procedimientos de control interno que permitan asegurar, razonablemente, que el proceso de determinación del valor razonable, la selección de los métodos de valoración, la identificación y soporte adecuados de cualquier hipótesis utilizada, así como la presentación y los desgloses están de acuerdo con el marco normativo de preparación de información financiera aplicable a la entidad.
- 3.2.** En relación con la verificación de la adecuada aplicación del criterio del valor razonable, el trabajo y la responsabilidad del auditor se basarán en el cumplimiento de los procedimientos establecidos en esta norma, así como en la Norma Técnica de Auditoría sobre Estimaciones Contables.
- 3.3.** En aquellos casos en los que, a la luz de las circunstancias específicas, se obtenga evidencia mediante la utilización del trabajo de un experto (véanse los párrafos 4.9 a 4.11), el auditor, en relación con dicho trabajo, será responsable exclusivamente del cumplimiento de los procedimientos establecidos en la Norma Técnica de Auditoría sobre “Utilización del Trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas” y no es responsable del resultado del informe realizado por el experto.

## 4. Procedimientos de auditoría.

### **Conocimiento del proceso de la entidad para determinar el valor razonable y su reflejo en las cuentas anuales, así como las actividades de control relevantes y la evaluación del riesgo en relación con la aplicación de dicho criterio de valoración.**

- 4.1. Como parte del conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno, el auditor debe comprender el proceso que sigue la entidad para la determinación de los valores razonables y sus desgloses, así como las actividades de control relevantes, para poder identificar y evaluar los riesgos de errores e irregularidades significativos ligados a la utilización de este criterio de valoración, con el objeto de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. Las Normas Técnicas de Auditoría establecen las consideraciones que debe tener en cuenta el auditor sobre el tipo de negocio y sector de la Entidad.
- 4.2. A fin de obtener un conocimiento del proceso de la entidad para determinar el valor razonable, el auditor considerará, cuando proceda, lo siguiente:
  - a) Las actividades de control relevantes en el proceso utilizado para la determinación de los valores razonables, incluyendo los controles sobre los datos y la segregación de funciones entre los responsables de la entidad encargados de llevar a cabo las operaciones o de tomar la decisión de realizarlas y los responsables de realizar las valoraciones.
  - b) La aptitud y experiencia de las personas que están involucradas en el proceso de determinación del valor razonable.
  - c) El papel que las tecnologías de la información tienen en el proceso.
  - d) Las clases de elementos patrimoniales o transacciones que requieren valoraciones o desgloses derivados de la aplicación del criterio del valor razonable conforme a la normativa contable aplicable.
  - e) Cuando la entidad utilice una empresa de servicios, de forma que exteriorice en todo o en parte el proceso por el cual se determina el valor razonable, el auditor deberá tener en cuenta en la planificación y ejecución de su trabajo el contenido de la Norma Técnica de Auditoría sobre “Consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración”.

- f) La utilización por la entidad auditada del trabajo de expertos para la determinación de las valoraciones y los desgloses derivados de la aplicación del criterio de valor razonable.
- g) Las hipótesis significativas realizadas por la Dirección que se han utilizado en la determinación del valor razonable de activos o pasivos concretos.
- h) La documentación que soporta las hipótesis realizadas por la Dirección.
- i) Los métodos utilizados para desarrollar y aplicar las hipótesis realizadas por la Dirección y controlar los cambios efectuados en dichas hipótesis.
- j) El control sobre los cambios (todos los cambios han sido autorizados y sólo estos han sido adecuadamente ejecutados), los procedimientos de seguridad en los modelos utilizados en el proceso de valoración y en los sistemas de información, incluyendo los procedimientos de aprobación.
- k) Los controles sobre la consistencia, oportunidad y fiabilidad de los datos utilizados en los métodos de valoración.
- l) Cómo ha evaluado la Dirección de la Sociedad las incertidumbres derivadas del proceso de estimación del valor razonable.

**4.3.** Asimismo, el auditor revisará el resultado real posterior de las estimaciones de valor razonable (así como los cálculos que las fundamentan) incluidas en las cuentas anuales del ejercicio anterior, o, en su caso, las nuevas estimaciones realizadas del mismo a efectos de su inclusión en las cuentas anuales del período corriente. La naturaleza y extensión de la revisión realizada por el auditor dependerá de la naturaleza de la estimación y de si la información obtenida de dicha revisión puede ser relevante para identificar y evaluar los riesgos de errores e irregularidades significativos ligados a la utilización de este criterio de valoración en las cuentas anuales del ejercicio corriente. En todo caso, esta revisión no pretende reconsiderar juicios realizados en ejercicios anteriores y que se basaron en la información disponible en ese momento.

**4.4.** Con posterioridad a la obtención del conocimiento del proceso seguido por la entidad en relación con la determinación del valor razonable, el auditor debe identificar y evaluar el riesgo de error o irregularidad significativo ligado a la determinación del valor razonable y a los desgloses en las cuentas anuales relacionados con el mismo con el objeto de determinar la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos de auditoría. Existe un riesgo inherente derivado de la utilización del criterio de valor razonable, ya que

el grado de incertidumbre ligado a la estimación del mismo afecta al riesgo de que puedan existir errores e irregularidades significativos, incluyendo la posible existencia de sesgos, intencionados o no en los resultados del proceso llevado a cabo por la Dirección. En consecuencia, la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de auditoría dependerán, en cada caso, de la sensibilidad al error o irregularidad que se derive de cada valor razonable determinado, así como de si el proceso para determinar el mismo es relativamente simple o complejo.

#### **Evaluación del marco normativo contable aplicable a la entidad: aplicabilidad del criterio de valor razonable**

- 4.5.** El auditor debe evaluar si el criterio de valoración basado en el valor razonable es acorde con el contenido del marco normativo contable aplicable a la entidad. En este sentido, el auditor debe evaluar si la determinación del valor razonable de los distintos activos y pasivos concretos, así como los desgloses relacionados incluidos en las cuentas anuales, están de acuerdo con el marco normativo contable aplicable a la entidad.
- 4.6.** El conocimiento que el auditor posee de los requisitos del marco normativo contable aplicable a la entidad, así como su conocimiento del negocio y de la industria a la que pertenece la misma, junto con el resultado de otros procedimientos de auditoría, se utilizan para evaluar si la contabilización de activos o pasivos para los que el criterio del valor razonable resulta de aplicación es adecuada. Asimismo, dicha información se utiliza en la evaluación de si los desgloses sobre el valor razonable que se han introducido en las cuentas anuales son adecuados.

#### **Evaluación de los planes de la dirección**

- 4.7.** La decisión de la Dirección sobre un activo o pasivo, puede ser determinante para que el criterio del valor razonable sea o no de aplicación de acuerdo con el marco contable. En estas circunstancias, el auditor debe obtener evidencia de auditoría sobre la decisión de la Dirección de llevar a cabo líneas de actuación específicas así como considerar su capacidad para ejecutarlas.
- 4.8.** La Dirección, con frecuencia, documenta sus planes y decisiones relevantes con respecto a activos o pasivos específicos y el marco normativo contable aplicable de preparación de la información financiera puede requerir que así se haga. Aunque la extensión de los procedimientos de obtención de eviden-

cia de auditoría sobre los planes de la Dirección es un asunto de juicio profesional, normalmente incluye:

- a) Preguntas a la Dirección, con una adecuada confirmación de sus respuestas.
- b) Consideraciones sobre la evolución histórica en la realización de los planes indicados por la Dirección respecto a activos o pasivos.
- c) Revisión de los planes escritos y otra documentación, incluyendo, cuando sea aplicable, presupuestos, actas, etc.
- d) Consideraciones sobre las razones indicadas por la Dirección para elegir una determinada línea de actuación.
- e) Consideraciones sobre la capacidad de la Dirección para llevar a cabo una determinada línea de actuación considerando las circunstancias económicas de la entidad, incluyendo las implicaciones de sus obligaciones contractuales.

El auditor también tendrá presente la capacidad de la Dirección para seguir una línea de actuación específica si dicha actuación es relevante en relación con la aplicabilidad del criterio del valor razonable bajo el marco normativo contable que resulta de aplicación.

#### **Utilización del trabajo de un experto independiente.**

- 4.9.** El auditor debe determinar la necesidad de utilizar el trabajo de un experto como medio para obtener evidencia. El auditor puede tener la habilidad y el conocimiento necesario para planificar y realizar los procedimientos de auditoría aplicables en la verificación del valor razonable o puede decidir utilizar el trabajo de un experto. Si se hubiese planificado la utilización de un experto independiente, el auditor deberá aplicar la Norma Técnica de Auditoría “Utilización del Trabajo de Expertos Independientes por Auditores de Cuentas” con el fin de obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente de que dicho trabajo es apropiado para los propósitos de la auditoría y cumple con las exigencias de la citada norma técnica, entre las que se encuentra lo recogido en los apartados 6.1 a 6.4 de la misma, a los que se ha hecho referencia en el apartado Introducción de la presente Norma.

#### **Diseño y ejecución de los procedimientos de auditoría en respuesta a la evaluación de riesgos.**

- 4.10.** El auditor debe diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría en respuesta a la evaluación del riesgo de que pudiera existir un error o irregularidad sig-



nificativo relacionado con la determinación del valor razonable realizada por la entidad y con la información incluida en las cuentas anuales, incluyendo la posibilidad de que se produzcan diferencias, sesgadas en una determinada dirección, de forma intencionada o no. Las Normas Técnicas sobre ejecución del trabajo establecen que el auditor diseñará y llevará a cabo procedimientos de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y alcance sean la respuesta a los riesgos identificados de que pudieran producirse manifestaciones erróneas significativas en las cuentas anuales.

- 4.11.** Teniendo en cuenta la gran diversidad de métodos posibles a utilizar para la determinación del valor razonable, desde relativamente simples a complejos, los procedimientos del auditor pueden variar significativamente en cuanto a la naturaleza, oportunidad y alcance, si bien los procedimientos de auditoría deben cubrir los siguientes aspectos:
- a) Evaluación de si el método de valoración utilizado es adecuado teniendo en cuenta las circunstancias específicas y la normativa contable vigente (véanse los párrafos 4.12 y 4.13)
  - b) Evaluación de la razonabilidad de las hipótesis significativas utilizadas por la Dirección (véanse los párrafos 4.14 a 4.17).
  - c) Evaluación de si los métodos para la determinación del valor razonable utilizados por la Dirección han sido aplicados de forma uniforme en el tiempo y consistente con respecto a otras estimaciones contables similares (véanse los párrafos 4.18 a 4.19).
  - d) Evaluación de si los datos que han servido de base para la determinación de los valores razonables son completos y resultan adecuados para dicho propósito (véanse los párrafos 4.20 a 4.21).

***Evaluación del método de valoración utilizado por la Dirección.***

- 4.12.** La evaluación de si el método de valoración utilizado para la determinación del valor razonable es adecuado requiere en cada circunstancia la aplicación del juicio profesional. Cuando la Dirección selecciona un método de valoración particular el auditor debe comprender el razonamiento que ésta ha seguido en dicha selección. El auditor considerará si:
- a) La Dirección ha evaluado suficientemente y ha aplicado de forma apropiada los criterios proporcionados por el marco normativo contable para soportar el método seleccionado, en el caso de que éste los proporcione;

- b) El método de valoración es adecuado en cada circunstancia, considerando la naturaleza del activo o pasivo que está siendo valorado y el marco normativo contable aplicable en la entidad; y
- c) El método de valoración es adecuado en relación con el negocio, la industria y el entorno en el que opera la entidad.

**4.13.** Cuando el marco normativo contable aplicable contemple métodos alternativos para determinar el valor razonable, o cuando no hay un método de valoración preestablecido, el auditor deberá evaluar si el método utilizado por la Dirección es adecuado a la luz de las circunstancias.

#### ***Evaluación de las hipótesis utilizadas por la Dirección***

**4.14.** El auditor debe evaluar si las hipótesis significativas utilizadas por la Dirección en la determinación de los valores razonables, consideradas individualmente o en su conjunto, proporcionan una base adecuada para determinar los valores razonables concretos y la información incluida en las cuentas anuales de la entidad en el contexto de la auditoría de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

**4.15.** Para determinar el valor razonable de un activo o pasivo, la Dirección, incluso cuando se apoya en el trabajo de un experto, realiza hipótesis en las que basa su estimación. Estas hipótesis cubren aspectos que pueden afectar de forma significativa a la determinación del valor razonable. El auditor considerará la sensibilidad de la valoración a los cambios en las hipótesis significativas, incluyendo las condiciones de mercado que puedan afectar al citado valor. En caso necesario, el auditor solicitará a la Dirección la utilización de técnicas de análisis de sensibilidad para ayudar a identificar hipótesis particularmente sensibles.

**4.16.** Las hipótesis en las que se basan las estimaciones del valor razonable (por ejemplo, el tipo de descuento utilizado en el cálculo del valor actual de flujos de efectivo futuros, incluyendo la potencial variabilidad de estos flujos de efectivo y el correspondiente efecto en el tipo de descuento), normalmente reflejarán los resultados que la Dirección espera de objetivos y estrategias específicas. Para que estas hipótesis sean razonables, consideradas individualmente y en conjunto, también deben ser realistas y coherentes con los siguientes factores:

- a) El entorno económico general y las circunstancias económicas de la entidad;

- b) Los planes de la entidad;
- c) Las hipótesis realizadas en ejercicios anteriores, en su caso;
- d) La experiencia histórica o las condiciones previas experimentadas por la entidad, en la medida que sean aplicables en la actualidad;
- e) Otros aspectos relativos a las cuentas anuales, por ejemplo, hipótesis utilizadas por la Dirección en otras estimaciones contables con reflejo en las cuentas anuales; y
- f) Cuando las hipótesis son reflejo de la intención y la posibilidad de la Dirección para llevar a cabo unas líneas específicas de actuación, el auditor considerará si son consistentes con los planes y la experiencia pasada de la entidad.

**4.17.** La evaluación por el auditor de las hipótesis utilizadas por la entidad se basará en la información disponible durante la realización del trabajo de auditoría y teniendo en cuenta lo establecido en las Normas Técnicas correspondientes. El auditor no es responsable de la predicción de hechos, operaciones o eventos futuros que, en su caso, hubieran podido tener un efecto significativo en las acciones de la Dirección o en las hipótesis que sirvieron de base para la determinación del valor razonable y sus desgloses. Las hipótesis definidas por la entidad como base para la determinación de los valores razonables tienen un carácter similar a aquéllas que se exigen al llevar a cabo otras estimaciones contables. La Norma Técnica de Auditoría sobre “Estimaciones Contables” proporciona orientaciones acerca de la auditoría de las estimaciones contables efectuadas.

***Evaluación de la uniformidad en el método de valoración utilizado por la Dirección.***

- 4.18.** El auditor debe evaluar si el método utilizado por la entidad para determinar el valor razonable de determinados activos y pasivos es aplicado de forma uniforme, respecto al ejercicio anterior, y consistente en relación con otras estimaciones realizadas por la Dirección en el proceso de preparación de las cuentas anuales.
- 4.19.** La conclusión sobre si el método empleado por la entidad es el adecuado se basa en las circunstancias existentes en el momento de la estimación y en los requerimientos del marco normativo contable aplicable. Si la Dirección cambia el método de valoración, el auditor deberá evaluar si el nuevo método de valoración adoptado por la Dirección proporciona una base más ade-

cuada de valoración, si está justificado por nuevas exigencias del marco normativo contable aplicable o si es debido a otras circunstancias concurrentes que justifican dicho cambio. Por ejemplo, la introducción de un determinado elemento en un mercado activo puede indicar que el uso del descuento de flujos de efectivo para estimar su valor razonable deja de ser el método apropiado.

#### ***Evaluación de la información de partida.***

- 4.20.** El auditor debe realizar procedimientos de auditoría sobre los datos utilizados en el proceso de determinación del valor razonable y evaluar si éste ha sido correctamente determinado en base a dichos datos y a las hipótesis utilizadas por la Dirección.
- 4.21.** Los procedimientos del auditor incluirán, cuando proceda, la verificación de la fuente de los datos, recálculos matemáticos y la revisión de la coherencia interna de la información utilizada, incluyendo si dicha información es consistente con los planes de la Dirección de llevar a cabo líneas de negocio o estratégicas específicas.

#### ***Otros procedimientos de auditoría.***

- 4.22.** Otros procedimientos sustantivos de auditoría relacionados con la aplicación del criterio del valor razonable suponen:
- a) la elaboración, en su caso, por parte del auditor, de estimaciones propias del valor razonable con el objetivo de corroborar o confirmar la razonabilidad del valor razonable estimado por la Dirección (véase el párrafo 4.23), o bien
  - b) la consideración del efecto de hechos posteriores en la determinación y los desgloses del valor razonable (véanse los párrafos 4.24 a 4.26), o bien
  - c) la evaluación de las diferencias de estimación detectadas, aún cuando individualmente pudieran estar dentro del intervalo de estimación razonable, con el fin de evaluar la posible existencia de sesgos en el proceso de estimación (véase el párrafo 4.27).
- 4.23.** El auditor puede realizar una estimación propia del valor razonable para corroborar la valoración hecha por la entidad. Al desarrollar una estimación independiente, el auditor evaluará las hipótesis utilizadas según lo tratado en los párrafos 4.14 a 4.17 y realizará procedimientos de auditoría sobre los datos utilizados según los párrafos 4.20 a 4.21. En estas circunstancias, el

auditor evaluará la necesidad de realizar procedimientos de auditoría complementarios ante cualquier diferencia que exista entre su estimación del valor razonable y la efectuada por la Dirección que supere el umbral de lo que se considere, a la luz de las circunstancias y de la importancia relativa establecida por el auditor, una diferencia razonable y admisible de estimación, a los efectos de concluir de acuerdo con lo expuesto en el apartado 6 de esta Norma.

- 4.24.** El auditor debe considerar el efecto de los hechos posteriores en las estimaciones del valor razonable y en la información desglosada en la memoria de las cuentas anuales.
- 4.25.** Las transacciones y hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio pueden proporcionar evidencia de auditoría adecuada respecto a la razonabilidad de las estimaciones del valor razonable efectuadas por la Dirección. Por ejemplo, la venta de un bien poco tiempo después del cierre del ejercicio puede proporcionar evidencia adicional de auditoría relativa a la determinación del valor razonable de dicho bien.
- 4.26.** El auditor debe tener en cuenta el contenido de la Norma Técnica de Auditoría sobre “Hechos Posteriores” al hacer una evaluación de la evidencia de auditoría respecto a los hechos producidos con posterioridad a la fecha de cierre, de forma que aquellos hechos posteriores que evidencian circunstancias que ya existían a la fecha de cierre sean tenidos en cuenta a la hora de modificar, en su caso, la valoración realizada, mientras que aquellos otros que evidencian circunstancias que no existían a la fecha de cierre no modifiquen la valoración, con independencia de que, en su caso, se informe en la memoria de las cuentas anuales de su efecto, siempre que el mismo sea significativo en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto.
- 4.27.** El auditor debe revisar las hipótesis, criterios y decisiones tomados por la Dirección durante el proceso de estimación del valor razonable con el objeto de identificar si existen indicadores de que pueda haberse producido un sesgo a la hora de determinar dichas estimaciones. Si de la ejecución del trabajo de auditoría en su conjunto el auditor evaluara la existencia de un sesgo intencionado en lo que se refiere a las estimaciones de la Dirección de forma que, por acumulación, pueda tener un impacto significativo en las cuentas anuales, el auditor deberá evaluar esta situación de forma global en relación con las cuentas anuales en su conjunto y alcanzar una conclusión al respec-

to, con independencia de que las diferencias de estimación que se hayan identificado individualmente se encuentren dentro de los rangos de razonabilidad y no supongan por sí mismas y aisladamente consideradas un error.

## 5. Manifestaciones de la Dirección

- 5.1. Adicionalmente a los procedimientos descritos en esta norma, el auditor debe obtener manifestaciones escritas de la Dirección en relación con la razonabilidad de las hipótesis significativas utilizadas para la determinación del valor razonable, incluyendo si éstas reflejan de forma adecuada la intención y capacidad de la Dirección para llevar a cabo líneas específicas de actuación en nombre de la entidad cuando este hecho sea relevante para la aplicación del criterio del valor razonable, de acuerdo con lo previsto en la Norma Técnica de Auditoría sobre la “Carta de Manifestaciones de la Dirección”.
- 5.2. Dependiendo del carácter, importancia y complejidad de los valores razonables determinados por la Dirección, se deberán obtener manifestaciones expresas de ésta:
- Sobre si los métodos de valoración, los datos y las hipótesis utilizadas por la Dirección para determinar los valores razonables son adecuados teniendo en cuenta el marco normativo contable, así como sobre si dichos métodos se han aplicado de manera uniforme.
  - Sobre las razones de la Dirección que justifican o soportan, en su caso, la imposibilidad de alcanzar una estimación fiable del valor razonable requerido por el marco normativo contable aplicable a la entidad.
  - Sobre si los desgloses relativos a la aplicación del criterio del valor razonable realizados son íntegros y adecuados de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad.
  - Sobre si los hechos posteriores requieren algún tipo de ajuste en cuanto a la determinación y/o a la información incluida en las cuentas anuales sobre los valores razonables.

## 6. Evaluación de los resultados de los Procedimientos de Auditoría y efecto en el informe de auditoría

- 6.1. Una vez ejecutado el trabajo, incluyendo aquellos procedimientos complementarios que, en su caso, se hayan estimado necesarios, el auditor deberá realizar una evaluación final sobre si la evidencia de auditoría obtenida en

relación con la determinación y desgloses del valor razonable en las cuentas anuales es adecuada y suficiente, considerando cualquier otra evidencia obtenida y evaluada durante la ejecución del trabajo de auditoría en el contexto de las cuentas anuales consideradas en su conjunto y bajo el marco normativo contable aplicable a la entidad.

- 6.2.** De acuerdo con lo previsto en las Normas Técnicas de Auditoría sobre Informes, el auditor deberá evaluar la inclusión en su informe de auditoría de una salvedad por error o incumplimiento de los principios y normas contables que resulten de aplicación en aquellos casos, entre otros, en los que:
- a) la aplicación del criterio de valoración del valor razonable no sea conforme al marco normativo contable que le es aplicable, o
  - b) el método utilizado en la determinación del valor razonable realizada por la entidad no sea conforme al marco normativo contable que le es aplicable, o
  - c) se pongan de manifiesto diferencias significativas entre la valoración realizada por la entidad y la estimación realizada, en su caso, por el auditor, siempre que dicha diferencia se deba a un error o irregularidad en la aplicación del método de valoración o en la información utilizada en el proceso de valoración, o en aquellos supuestos en los que el auditor haya obtenido evidencia adecuada y suficiente para concluir que las hipótesis utilizadas por la Dirección en la determinación del valor razonable no constituyen una base adecuada de estimación, o
  - d) el marco normativo contable aplicable requiera que las variaciones en el valor razonable sean registradas de una forma distinta a la llevada a cabo por la entidad, o
  - e) la memoria de las cuentas anuales no incluya la totalidad de la información requerida por el marco normativo contable aplicable a la entidad, así como si no se incluye toda aquella información que se estime necesaria y suficiente para la adecuada interpretación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.
- 6.3.** El auditor deberá evaluar la necesidad de introducir en su informe una salvedad por limitación al alcance, de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría sobre informes, si durante la ejecución del trabajo de auditoría concluye que no ha podido obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente respecto a la determinación y desgloses de los valores razonables que le permita alcanzar conclusiones, entre otros, en relación con:
- a) La información base utilizada.
  - b) La razonabilidad de las hipótesis utilizadas en el proceso de estimación.

- c) La razonabilidad del método de valoración utilizado frente a otros posibles.
- d) El trabajo realizado por expertos independientes, en su caso.
- e) Otros aspectos no aclarados que sean significativos para poder concluir.

**6.4** Asimismo, el auditor deberá evaluar la necesidad de mencionar en su informe conforme a lo previsto en las Normas Técnicas de Auditoría sobre Informes, la posibilidad de que se produzcan variaciones en el valor razonable determinado por la Dirección, de carácter material en el contexto de las cuentas anuales tomadas en su conjunto, derivadas de la existencia de un alto grado de sensibilidad ante hipótesis utilizadas por la Dirección de la entidad en el proceso de estimación, cuando la evolución futura de dichas hipótesis quede fuera del control de la Dirección y pequeñas variaciones en las mismas puedan conducir a valores significativamente distintos, sin perjuicio del preceptivo desglose en la memoria de la información requerida por el marco contable de referencia y siempre que de acuerdo con dicho marco contable resulte de aplicación el criterio de valor razonable en la citada situación.



# **Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas**

## **Norma Técnica Provisional**

- 8 de Octubre: Resolución del Presidente del ICAC
- 20 de Octubre de 2010: Anuncio en el B.O.E.  
Iniciación del período de seis meses de información pública

## **Norma Técnica Definitiva**

- 21 de diciembre de 2010: Resolución del Presidente del ICAC (BOICAC nº 83)
- 11 de febrero de 2011: Anuncio en el B.O.E. de su publicación. De obligado cumplimiento para los trabajos que se inicien con posterioridad a esta fecha.



## **Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas**

La legislación mercantil en España exige que las cuentas anuales de un ejercicio se presenten incluyendo cifras e información comparativas del ejercicio anterior como parte integrante de dichas cuentas anuales, con el objetivo de que se interpreten en relación con las cifras e información del período actual. Asimismo, las distintas entidades pueden presentar, voluntariamente o por otros requerimientos normativos aplicables, las cuentas anuales de un ejercicio incorporando, a efectos comparativos, información completa de las cuentas anuales de uno o varios ejercicios anteriores.

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 19 de enero de 1991, recogen, en la sección 3 “Normas Técnicas sobre Informes” los criterios de actuación de los auditores de cuentas en relación con dicha información comparativa, en la realización de sus trabajos de auditoría de cuentas anuales de un ejercicio y sobre las cuentas anuales de varios ejercicios.

La Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, para su adaptación a la normativa comunitaria, ha incorporado a nuestra normativa lo previsto en la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Parlamento europeo y del Consejo.

Esta Directiva supone 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 Unión Europea, fijándose como uno de sus objetivos la exigencia de la aplicación de un mismo grupo de normas de auditoría constituidas éstas por las normas internacionales de auditoría que adopte la Unión Europea.

A este respecto, la Norma Internacional de auditoría 710 “Comparative information- corresponding figures and comparative financial statements” (Información comparativa- Cifras comparativas y estados financieros comparativos), emitida por la Federación Internacional de Contadores (“International Federation of

Accountants” –IFAC–), constituye el referente a escala internacional de la normativa reguladora de la actuación del auditor en relación con los distintos tipos de información comparativa que pueden acompañar a las cuentas que se auditan.

En relación con el informe de auditoría de cuentas anuales, el artículo 2.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en la redacción dada por la Ley 12/2010, recoge una nueva configuración del contenido mínimo del informe de auditoría, para que se pueda ajustar y adaptar al modelo de informe de auditoría que se contenga en la norma común que a tal efecto pueda adoptar la Unión Europea, de acuerdo con la citada Directiva, al objeto de favorecer la comparabilidad en el entorno económico financiero internacional.

Al objeto de adaptarse a lo dispuesto en el nuevo artículo 2.1 de la Ley de Auditoría de Cuentas y de converger hacia las normas internacionales de auditoría, ha sido necesario abordar la modificación de la regulación actualmente contemplada en la citada Sección 3 “Normas Técnicas sobre Informes” de las Normas Técnicas de Auditoría, de forma simultánea y paralela a la aprobación y publicación de esta norma técnica de auditoría.

En este contexto, y con el objeto de que nuestra normativa en auditoría de cuentas se adapte lo más posible a la normas internacionales de auditoría emitida por el IFAC en la que se trata esta materia, se ha abordado de forma simultánea y paralela a la modificación de la Sección 3 citada, la elaboración de una Norma Técnica de Auditoría específica que regule los criterios de actuación de los auditores de cuentas en sus trabajos de auditoría de cuentas anuales sobre las cifras e información comparativas de ejercicios anteriores incluidas en éstas, que hasta ahora se contenían en la referida Sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto una propuesta de Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.4 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

La Norma Técnica sometida a información pública establece los criterios de actuación de los auditores de cuentas en la realización de sus trabajos de auditoría de cuentas anuales de un ejercicio, en relación con la información comparativa integrante de dichas cuentas anuales relativa al ejercicio o ejercicios anteriores.

En el trámite de información pública se han presentado alegaciones al texto publicado, si bien no de carácter sustancial, sino de precisión terminológica y coherencia normativa. Dichas alegaciones han sido sometidas al Comité de Auditoría del

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el que se han aceptado algunas de ellas, por lo que se han incorporado al texto sometido a información pública, que se ha visto modificado de forma poco sustancial.

En consecuencia, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 5.4 de la Ley 19/1988 de Auditoría de cuentas, DISPONE lo siguiente:

**Primero.** La publicación de la Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas, incluyendo unas modificaciones mínimas al texto sometido a información pública, en el Boletín Oficial y la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y la inserción de la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado.

**Segundo.** La citada Norma Técnica de Auditoría será de obligado cumplimiento para los informes de auditoría que se emitan a partir del 1 de enero de 2011.

**Madrid a 21 de diciembre de 2010**  
**El Presidente del Instituto de**  
**Contabilidad y Auditoría de Cuentas**  
**José Antonio Gonzalo Angulo**

## NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE INFORMACIÓN COMPARATIVA: CIFRAS COMPARATIVAS Y CUENTAS ANUALES COMPARATIVAS

### Introducción

1. La naturaleza de la información comparativa puede ser de dos tipos: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas. La utilización de una u otra depende de los requerimientos normativos aplicables a cada circunstancia concreta, así como de las necesidades de la entidad a la que se refiere la misma, en cuyo caso suele especificarse en los términos del encargo.
2. A efectos de esta Norma Técnica de Auditoría, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
  - (a) Información comparativa.- Cifras e información que se incluyen en las cuentas anuales relativas a uno o más períodos anteriores, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.
  - (b) Cifras comparativas.- Información comparativa, correspondiente a cifras del periodo anterior así como otra información relativa a dicho periodo, que se incluyen como parte integrante de las cuentas anuales del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten en relación con las cifras e información del periodo actual (denominadas “cifras del periodo actual”). El nivel de detalle de las cifras y de la información que se presenta depende de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual.
  - (c) Cuentas anuales comparativas.- Información comparativa relativa a cifras e información del periodo anterior que se incluye a efectos comparativos junto a las cuentas anuales del periodo actual. El nivel de información de estas cuentas anuales comparativas es equivalente con el de las cuentas anuales del periodo actual.

A efectos de esta Norma Técnica de Auditoría, las referencias al “periodo anterior” deben interpretarse como “periodos anteriores” cuando la información comparativa incluya cifras e información de más de un periodo.

3. Dependiendo de la naturaleza de la información comparativa la responsabilidad del auditor en relación con la misma varía. Así:
  - (a) En el caso de cifras comparativas, la opinión del auditor sobre las cuentas anuales se refiere únicamente al periodo actual.
  - (b) En el caso de cuentas anuales comparativas, es decir, completas de dos o más ejercicios, la opinión del auditor se refiere a cada periodo para el que se presentan cuentas anuales.
4. El art. 35.6 del Código de Comercio, el Plan General de Contabilidad en su parte Tercera relativa a Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales (NECA), en la norma 5ª de Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el

estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo y la NECA 10 del Plan General de Contabilidad, en relación con la información a incluir en la Memoria, en su apartado 3, establecen los requerimientos respecto a la obligación de incluir cifras e información comparativas en las cuentas anuales del período actual.

5. La legislación mercantil española se orienta a la inclusión en las cuentas anuales de un ejercicio de las cifras comparativas del ejercicio anterior como parte integrante de las mismas y con el objetivo de que se interpreten en relación con las cifras e información del periodo actual. No obstante, dado que las entidades pueden presentar, voluntariamente o por otros requerimientos normativos, las cuentas anuales de un ejercicio incorporando información completa de las cuentas anuales de uno varios ejercicios anteriores, esta Norma se refiere a los dos enfoques posibles, en relación con las cifras comparativas y con las cuentas anuales comparativas, y regula los requerimientos relativos al informe de auditoría de forma separada para cada enfoque.

## **Objeto de esta Norma**

6. El objeto de esta Norma de Auditoría es establecer los criterios de actuación del auditor en relación con la información comparativa. Si las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor o no fueron auditadas, los requerimientos de la Norma de Auditoría sobre los “saldos de apertura en una primera auditoría” también son de aplicación.

## **Objetivos de auditoría**

7. Los objetivos de auditoría en relación con la información comparativa son:
  - (a) Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información comparativa incluida en las cuentas anuales se presenta, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos del marco normativo de información financiera aplicable y los principios y criterios contables contenidos en el mismo; y
  - (b) Emitir un informe de auditoría acorde con la responsabilidad del auditor.

## **Procedimientos de auditoría**

8. El auditor verificará si las cuentas anuales incluyen la información comparativa requerida por el marco normativo de información financiera aplicable y si está adecuadamente presentada. A estos efectos, el auditor evaluará si:
  - (a) La información comparativa coincide con las cifras y otra información incluidas en las cuentas anuales del periodo anterior y las políticas conta-

bles reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual; y

- (b) Cuando la información comparativa no coincida con la de las cuentas anuales del ejercicio anterior, porque se haya adaptado ésta al amparo de lo establecido en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, o cuando se hayan producido cambios en las políticas contables aplicadas, la adaptación se ha realizado conforme a la citada normativa contable y si dichos cambios han sido correctamente contabilizados y adecuadamente presentados y explicados en la memoria.
9. Si el auditor, al realizar la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual, identifica un posible error o irregularidad significativos en la información comparativa, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios en las circunstancias con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe un error o irregularidad significativos. Si el auditor ha auditado las cuentas anuales del periodo anterior, también resultará de aplicación lo establecido en los párrafos relativos a *“Hechos descubiertos después de la entrega del informe”* de la Norma Técnica de Auditoría sobre Hechos Posteriores. Si las cuentas anuales del periodo anterior se reformulan, el auditor comprobará si la información comparativa concuerda con las cuentas anuales reformuladas.
10. El auditor obtendrá una manifestación escrita específica en relación con cualquier adaptación que se haya efectuado para corregir un error o irregularidad significativos en las cuentas anuales del periodo anterior que afecte a la información comparativa. Asimismo, el auditor también obtendrá manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiera su opinión, en el caso de cuentas anuales comparativas.

## Informe de auditoría

### Cifras comparativas

11. Cuando se presentan cifras comparativas, la opinión del auditor se referirá exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio actual y no se incluirán en el informe referencias a dichas cifras comparativas, excepto en las circunstancias descritas en los apartados 12, 14, 15, y 17 siguientes.

### Cuentas anuales del periodo anterior auditadas por el mismo auditor

12. Si el informe de auditoría del periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, y la cuestión que dio lugar a esta opinión no se ha resuelto, el auditor expresará una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, según proceda, sobre las cuentas



anuales del periodo actual. En el párrafo intermedio del informe de auditoría que explica la salvedad caben las alternativas siguientes:

- (a) Cuando los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual sean significativos, el auditor se referirá tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras comparativas en la descripción de la cuestión que origina la opinión con salvedades, denegada o desfavorable (véase ejemplo 1 del Anexo),; o
  - (b) En otros casos, cuando la salvedad que motivó dicha opinión no sea relevante para las cifras del periodo actual pero sí respecto a la comparabilidad en relación con las cuentas anuales del periodo anterior, se explicará que la opinión de auditoría es una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, debido a los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras comparativas (véase ejemplo 2 del Anexo).
13. Cuando en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo anterior se hubiera incluido una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, y la cuestión que motivó dicha opinión se ha resuelto, registrado y revelado en las cuentas anuales de conformidad con lo exigido por el marco normativo de información financiera aplicable, la opinión del auditor sobre el periodo actual no hará mención alguna de la opinión emitida sobre el período anterior.
  14. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe un error o irregularidad significativos en las cuentas anuales del periodo anterior sobre las que se emitió, previamente, una opinión en la que no se reflejó una salvedad a ese respecto, y las cifras comparativas no han sido correctamente adaptadas o no se ha incluido la información adecuada, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo actual con respecto a las cifras comparativas incluidas en dichas cuentas anuales.
  15. Si las cuentas anuales del periodo anterior, sobre las que se emitió previamente un informe sin incluir una salvedad referente a un error o irregularidad significativo existente y detectado en la auditoría del período actual, no se han reformulado y el informe de auditoría no se ha emitido de nuevo, pero las cifras comparativas han sido correctamente adaptadas o se ha informado adecuadamente en la memoria de las cuentas anuales del periodo actual de conformidad con lo exigido por el marco normativo de información financiera aplicable, el auditor evaluará la inclusión en el informe de auditoría de un párrafo de énfasis que describa las circunstancias y haga referencia, cuando sea relevante, a la información de las cuentas anuales que describe la cuestión.

**Cuentas anuales del periodo anterior auditadas por un auditor predecesor**

16. Si las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor, si decide el auditor sucesor hacer mención al informe del auditor antecesor deberá incluir un párrafo sobre “otras cuestiones” en el informe de auditoría indicando (véase ejemplo 3 del Anexo):
- (a) Que las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por el auditor predecesor;
  - (b) El tipo de opinión expresada por el auditor predecesor; y, en el caso de opinión con salvedades, denegada o desfavorable, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión.
  - (c) La fecha de dicho informe.

**Cuentas anuales del periodo anterior no auditadas**

17. Si las cuentas anuales del periodo anterior no fueron auditadas, el auditor manifestará en un párrafo sobre “otras cuestiones” del informe de auditoría que las cifras comparativas no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen errores o irregularidades que afecten de forma significativa a las cuentas anuales del periodo actual.

En este caso, el auditor considerará requerir a la entidad que la información comparativa incluida en las cuentas anuales se identifique como “no auditada”.

**Cuentas anuales comparativas**

18. Cuando se presentan, voluntariamente, o por otros requerimientos normativos, las cuentas anuales de un ejercicio incorporando información completa de las cuentas anuales de uno o varios ejercicios anteriores, la opinión del auditor se referirá a cada uno de los periodos para los que se presentan cuentas anuales y sobre los que se expresa una opinión de auditoría (véase ejemplo 4 del Anexo), con las excepciones contempladas en los párrafos 20 a 24 siguientes.

**Cuentas anuales del periodo anterior auditadas por el mismo auditor**

19. Cuando se opine sobre las cuentas anuales del periodo anterior junto con las del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre las cuentas anuales del periodo anterior difiera de la que previamente expresó, describirá los motivos que justifican la diferencia en la opinión en el párrafo sobre “otras cuestiones” de acuerdo con la Norma Técnica de auditoría sobre Informes, párrafo 3.5.5.

### **Cuentas anuales del periodo anterior auditadas por un auditor predecesor**

20. Si las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor, el auditor sucesor, además de expresar una opinión sobre las cuentas anuales del periodo actual, incluirá en su informe un párrafo sobre “otras cuestiones” en el que indique:
- (a) Que las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor;
  - (b) El tipo de opinión expresada por el otro auditor; y, en el caso de opinión con salvedades, denegada o desfavorable, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión.
  - (c) La fecha de dicho informe.

Todo ello, salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre las cuentas anuales del periodo anterior se emita de nuevo con las cuentas anuales comparativas del ejercicio corriente, en cuyo caso, la opinión del auditor sucesor se referirá únicamente a las cuentas del periodo actual, sin necesidad de hacer mención al informe del auditor predecesor, informe que acompañará al del auditor sucesor junto con las cuentas anuales comparativas. En este supuesto, se podrá considerar la inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones explicando esta situación.

21. Si el auditor concluye que existe un error o irregularidad significativo que afecta a las cuentas anuales del periodo anterior sobre las que el auditor predecesor expresó, previamente, una opinión en la que no se mencionó dicha incidencia, el auditor sucesor comunicará tal circunstancia a la dirección y a los administradores de la entidad, y solicitará que se informe al auditor predecesor. Si se reformulan las cuentas anuales del periodo anterior, y el auditor predecesor acepta emitir un nuevo informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo anterior reformuladas, el auditor sucesor expresará su opinión únicamente sobre el periodo actual, y procederá según lo indicado en el último párrafo del apartado anterior.
22. Si, por el contrario, el auditor predecesor no emite de nuevo el informe de auditoría sobre las cuentas anuales reformuladas del periodo anterior, el auditor sucesor incluirá en su informe un párrafo sobre “otras cuestiones” indicando que el auditor predecesor emitió su informe sobre las cuentas anuales del periodo anterior antes de ser éstas reformuladas.

Si bien el auditor es responsable de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma significativa a las cuentas anuales del periodo actual, no es responsable de emitir una opinión de auditoría sobre las cuentas anuales reformu-

ladas del período anterior, por lo que en el informe de auditoría se puede añadir en el párrafo de otras cuestiones lo siguiente:

*“Según se indica en la nota X, con fecha de xxx los administradores han reformulado las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 20X0 para incorporar ... (además, será necesario incluir la mención exigida por el primer párrafo del presente apartado 22, relativa a que el informe del auditor predecesor fue emitido antes de la reformulación de las cuentas anuales). No hemos sido contratados para auditar, revisar o aplicar ningún procedimiento sobre las cuentas anuales de la sociedad correspondientes al ejercicio 20X0 y, por lo tanto, no expresamos una opinión sobre las cuentas anuales de 20X0 consideradas en su conjunto”.*

23. En el mismo caso, de existencia de errores e irregularidades significativas en las cuentas anuales del ejercicio anterior y en el informe emitido no se reflejó tal circunstancia, si no se reformulan las cuentas y el auditor predecesor no emite un nuevo informe, el auditor sucesor hará referencia al informe del otro auditor en los términos indicados en el párrafo 20 y se procederá según lo indicado en los párrafos 14 y 15 en relación con las cifras comparativas.

#### **Cuentas anuales comparativas del periodo anterior no auditadas**

24. Si las cuentas anuales del periodo anterior no fueron auditadas, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones que las cuentas anuales comparativas no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma significativa a las cuentas anuales del periodo actual.

#### **Ejemplos de Modelos de informes**

25. A continuación se presenta un anexo con modelos de informes de auditoría de cuentas anuales, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, y que recogen algunos ejemplos de informes de auditoría en los que se incluyen referencias a la información comparativa. Dichos modelos tienen la finalidad de:

- a) Orientar al auditor de cuentas, y
- b) Conseguir la máxima uniformidad de redacción al objeto de facilitar la comprensión de dichos informes por los usuarios de cuentas anuales.

No obstante, los citados modelos de informe no recogen todas las circunstancias que pueden darse en un trabajo de auditoría de cuentas anuales y que el auditor habrá de tener en cuenta al emitir su informe. Por otra parte, la terminología de los citados modelos de informe deberá adaptarse atendiendo a la

normativa que resulte de aplicación a la entidad auditada, así como a la modalidad del trabajo realizado (auditoría de un estado financiero, de estados financieros intermedios, etc.). Es necesario recordar que el objetivo primordial en cualquier circunstancia es dar al lector del informe una descripción clara y adecuada del alcance de la auditoría y de las conclusiones que ha alcanzado el auditor en base a su juicio profesional.

## ANEXO

# EJEMPLOS DE INFORMES DE AUDITORÍA

### Ejemplo 1 - Cifras comparativas

**Informe que responde a las circunstancias descritas en el apartado 12 (a):**

- **El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.**
- **La cuestión que motivó la opinión con salvedades no ha sido resuelta.**
- **Los efectos de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son significativos y requieren que se exprese una opinión con salvedades respecto a las cifras del periodo actual.**

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigentes en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

Tal como se comenta en la nota explicativa X de las cuentas anuales, no se ha registrado amortización alguna en relación a las partidas de inmovilizado material. Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y, como consecuencia de ello, nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales relativas a dicho ejercicio incluyó una salvedad por esta cuestión. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para instalaciones, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, la amortización acumulada del inmovilizado material debe aumentarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0 y el patrimonio neto debe reducirse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20X1 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20X1, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

**Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de cuentas.**

**Firma del Auditor de cuentas responsable de este Informe.**

Fecha.

## Ejemplo 2 - Cifras comparativas

**Informe que responde a las circunstancias descritas en el apartado 12 (b):**

- **El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.**
- **La cuestión que motivó la opinión con salvedades no ha sido resuelta.**
- **Los efectos, o posibles efectos en el caso de limitación al alcance, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual no son significativos pero requieren que se exprese una opinión con salvedades debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparación entre las cifras del periodo actual y las del periodo anterior.**

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

Debido a que fuimos nombrados auditores de la sociedad XYZ, S.A. durante 20X0, no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio ni pudimos satisfacernos mediante procedimientos alternativos de las cantidades de existencias. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado de las operaciones, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes al resultado de las operaciones y al patrimonio neto inicial. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X0 contenía una salvedad al respecto.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos sobre las cifras comparativas del hecho descrito en el párrafo anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20X1 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20X1, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20x1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

**Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de cuentas.**

**Firma del Auditor de cuentas responsable de este Informe.**

Fecha.



### Ejemplo 3 - Cifras comparativas

**Informe que responde a las circunstancias descritas en el párrafo 16:**

- **Las cuentas anuales correspondientes al periodo anterior fueron auditadas por un auditor predecesor y el auditor decide incluir un párrafo indicando este hecho**

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la Sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En nuestra opinión las cuentas anuales del ejercicio 20X1 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la XYZ, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Con fecha xx de 20X1 otros auditores emitieron su informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 20X0 en el que expresaron una opinión (*favorable, con salvedades, desfavorable, denegada. En el caso de que la opinión fuese distinta a favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, por incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance...*).

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

**Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de cuentas.**

**Firma del Auditor de cuentas responsable de este Informe.**

Fecha.

## Ejemplo 4 - Cuentas anuales comparativas

Informe que responde a las circunstancias descritas en el párrafo 18:

- Se requiere al auditor que informe sobre las cuentas anuales del periodo actual y sobre las cuentas anuales del periodo anterior.
- El informe de auditoría sobre el periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que dio lugar a la modificación no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son significativos tanto para las cuentas anuales del periodo actual como para las cuentas anuales del periodo anterior y requieren una opinión con salvedades.

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden los balances de situación al 31 de diciembre de 20X1 y de 20X0, las cuentas de pérdidas y ganancias, los estados de cambios en el patrimonio neto, los estados de flujos de efectivo y las memorias correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigentes en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

Tal como se comenta en la nota explicativa X de las cuentas anuales, no se ha registrado amortización alguna sobre el inmovilizado material. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para instalaciones, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el la amortización acumulada del inmovilizado material debe aumentarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0 y el patrimonio neto debe reducirse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo anterior, las cuentas anuales de los ejercicios 20X1 y 20X0 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20X1 y de 20X0, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, de los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

**Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de cuentas.**

**Firma del Auditor de cuentas responsable de este Informe.**

Fecha.

## **Nuevas Normas Técnicas de Auditoría resultado de su adaptación a las Normas Internacionales de Auditoría**

### **Norma Técnica Provisional**

- 31 enero 2013: resolución de la Presidenta del ICAC (BOICAC nº 92)



## **Resolución de 31 de enero de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se someten a información pública las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España**

La Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, ha supuesto 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 Unión Europea y de su supervisión pública, así como de los principios que deben regir el ejercicio de dicha actividad.

En este sentido, el artículo 26 de la citada Directiva establece 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...*”. Por normas internacionales de auditoría (NIA, en adelante) se entienden, de acuerdo con la definición dada en el artículo 2.11) de la citada Directiva, las emitidas por la IAASB (International Auditing and Assurance Board), de la IFAC (International Federation of Accountants).

A estos efectos, la Comisión Europea solicitó a los Estados Miembros la traducción de las NIA a la lengua oficial de cada Estado Miembro para, en su caso, de acuerdo con el artículo 48 de la citada Directiva, la adopción por aquella y su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea. A este respecto, se constituyó el correspondiente grupo de trabajo para la traducción de las NIA publicadas hasta entonces, mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 31 de octubre de 2008, habiendo finalizado en su momento dicho proceso de traducción.

Hasta la fecha la Comisión Europea no ha adoptado las NIA con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 48 de la citada Directiva, 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 adaptadas por cada uno de los Estados a su marco jurídico nacional particular, para su aplicación efectiva en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en el menor plazo posible.

En consecuencia, con el 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 citada Directiva y, en particular, 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 adaptadas, se hace necesario proceder a la adaptación del compendio que forman dichas normas de modo que puedan pasar a formar parte de nuestro cuerpo de normas técnicas de auditoría, en cuanto normas de auditoría que integran la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, y según el procedimiento de elaboración y publicación contenido en el apartado 4 de dicho artículo.

Si bien, no debe olvidarse que este proceso ha de ser dinámico, dado que este 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. En estos momentos se 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.

La adaptación de las NIA, que ahora se publican, 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, publicada mediante la Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que supuso una traducción adaptada de la NICC 1 (Norma Internacional de Control de Calidad) emitida por la IAASB. En dicho bloque se prevé incorporar igualmente las normas de ética a que se refiere el artículo 6.3 del reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, pendientes de un desarrollo específico.

En este contexto, se advierte que la adopción de dicho cuerpo normativo, con las adaptaciones correspondientes, a nuestra normativa de auditoría de cuentas, según las particularidades de nuestro marco jurídico nacional, tendrá la naturaleza de normas técnicas de auditoría, conforme a lo establecido en los artículos 6 del Texto Refundido y 17 del Reglamento, puesto que no se ha producido una adopción de las NIA por parte de la Comisión Europea, debiendo comprender, por tanto, estas nuevas normas técnicas de auditoría todos los principios y requisitos del ejercicio de la actividad de la auditoría de cuentas, de igual forma a como venía sucediendo hasta ahora.

El proceso de adaptación de las NIA a las nuevas normas técnicas de auditoría, partiendo de la traducción realizada por el citado grupo de trabajo para la traducción de las NIA, se ha regido por los siguientes criterios:

- Analizar las NIA a los efectos de detectar aquellos aspectos contrarios a la normativa en vigor en España, no siendo por tanto de aplicación, con la finalidad de suprimirlos, ya que su mantenimiento podría llevar a confusión a los usuarios de las Normas.
- Suprimir las menciones relacionadas con trabajos o normas que quedan fuera del alcance del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo, tales como las referencias a las auditorías en el sector público o a la entrada en vigor de las NIA.
- Incorporar 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.
- 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.

Las NIA tienen una estructura determinada, integrada por las secciones: “Introducción”, “Objetivo”, “Definiciones”, “Requerimientos” y “Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas”.

La “Introducción” indica el contexto relevante para la comprensión de cada NIA, pudiendo incluir cuestiones tales como el objeto y alcance de la NIA, su relación con otras NIA, la materia objeto de análisis y tratamiento, las responsabilidades del auditor y el contexto en que se enmarca.

En la sección de “Objetivo” 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.

En la sección de “Definiciones” se precisa el significado de determinados términos que aparecen en cada NIA, con el objeto de facilitar su interpretación y aplicación práctica a efectos de la NIA, si bien dicho significado no necesariamente debe coincidir con las definiciones de esos mismos términos en otros ámbitos y contextos.

Los “Requerimientos” que se establecen en las NIA deben cumplirse obligatoriamente por parte del auditor, salvo que la NIA no sea aplicable en su totalidad al caso concreto o porque un requerimiento incluya una condición y ésta no concorra en el caso.

En la “Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas” se proporciona una explicación más detallada de los distintos aspectos tratados en cada NIA y, en particular, se dan orientaciones que son relevantes para la adecuada aplicación práctica de los requerimientos recogidos y, en definitiva, para la comprensión y aplicación efectiva de la NIA.

Las nuevas Normas Técnicas de Auditoría mantienen esta estructura, agregando, donde corresponda, las aclaraciones necesarias para su adaptación a la normativa española, de acuerdo con los criterios expuestos.

La Resolución que ahora se presenta recoge, por tanto, la adaptación de las NIA referentes a la auditoría de cuentas, tal como se define en los artículos 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y 2 de su Reglamento de desarrollo es decir, se incluyen las NIA de las series 200, 300, 400, 500, 600 y 700, así como un glosario de términos con el fin de facilitar su lectura e interpretación. Tanto las diferentes NIA como el glosario de términos incluyen las notas aclaratorias antes mencionadas, con el fin de facilitar su adecuada interpretación y aplicación en España. En este sentido, en un futuro próximo se prevé la adaptación de la NIA 805, correspondiente a trabajos de auditoría de elementos o documentos contables de forma individual integrantes de dichos estados financieros, que sí tiene la consideración de actividad de auditoría de cuentas, conforme a lo previsto en el artículo 2.2 del Reglamento.

En consecuencia, las nuevas normas técnicas de auditoría, que son una adaptación de las NIA para su aplicación en España, vienen a sustituir a las Normas Técnicas de Auditoría hasta ahora vigentes, las cuales quedan derogadas, si bien se mantendrá vigente únicamente lo dispuesto en estas últimas que no se encuentre regulado en la nueva normativa y no resulte contradictorio con lo dispuesto en ésta, tal como se prevé en el artículo cuarto de esta resolución. Es el caso de la regulación contenida en la Norma Técnica de Auditoría sobre Relación entre auditores, publicada mediante Resolución de 27 de junio de 2011, en los epígrafes correspondientes a la actuación del auditor en los supuestos de “utilización del trabajo de otro auditor”, “cambio de auditores” o “auditorías conjuntas”, que obedecen a situaciones particulares de nuestra normativa nacional no contempladas en las NIA. También se mantienen vigentes las normas técnicas de auditoría sobre trabajos específicos exigidos conforme a nuestro marco jurídico nacional, como son los informes complementarios a los de cuentas anuales exigidos por determinados entes públicos supervisores, así como aquellas que regulan los trabajos de auditoría específicos previstos en la legislación mercantil que tiene la consideración de auditoría de cuentas conforme a lo establecido en el ar-



título 2 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y que no se encuentren tratados en las NIA. Adicionalmente, mantendrán su vigencia las 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 Registro Oficial de Auditores de Cuentas, a que se refiere el artículo 3.2 de dicho Reglamento, hasta en tanto en cuenta entren en vigor las guías que aprueben conjuntamente por las Corporaciones mediante publicación por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con la disposición adicional octava del citado Reglamento.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España han presentado ante este Instituto las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las NIA para su aplicación en España, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. Se considera conveniente ampliar el periodo de información hasta seis meses, en los términos fijados en el artículo segundo, respecto al mínimo de dos meses fijado reglamentariamente por la importancia de la reforma normativa que se pretende.

Por todo lo anterior, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, DISPONE lo siguiente:

**Primero.-** *Publicación.*

Se someten a información pública estas nuevas Normas Técnicas de Auditoría, adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría correspondientes a las series 200, 300, 400, 500, 600 y 700, acompañadas de un glosario de términos, ordenando, asimismo, su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto, así como la inserción del texto de la presente Resolución mediante la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

**Segundo.-** *Periodo de información pública.*

Durante el plazo de seis meses a partir del día siguiente a la publicación de esta Resolución en el Boletín Oficial del Estado se podrán formular por escrito, ante este Instituto o ante cualquiera de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las alegaciones que se consideren oportunas, estando expuesto, a dichos efectos, el contenido de las referidas Normas Técnicas de Auditoría, en la sede y en

la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas —calle Huertas, 26 de Madrid; [www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es)— y en la sede de las citadas Corporaciones.

Una vez transcurrido el plazo anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a la publicación en su Boletín Oficial de las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, conforme a lo establecido en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, a efectos de su entrada en vigor.

**Tercero.** - *Fecha de entrada en vigor.*

Las nuevas Normas Técnicas de Auditoría serán de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 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.

**Cuarto.** - *Disposición derogatoria.*

A partir del momento en que resulten de aplicación obligatoria las nuevas Normas Técnicas de Auditoría quedarán derogadas todas las Normas Técnicas de Auditoría publicadas hasta ese momento por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, excepto las siguientes Normas que quedarán vigentes en la parte que a continuación se establece si bien se deben tener presentes para su adecuada aplicación las modificaciones producidas tanto en la legislación mercantil como en la normativa de auditoría de cuentas:

- a) Normas Técnicas de Auditoría:
  - Resolución de 27 de junio de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”. Quedarán vigentes los apartados correspondientes de los epígrafes “auditoría de cuentas anuales individuales cuando se utiliza el trabajo de otro auditor”, “Cambio de auditores” y “Auditorías conjuntas”.
- b) Normas Técnicas sobre trabajos específicos relacionados con la auditoría de cuentas anuales:
  - Resolución de 28 de julio de 1994, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial requerido por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991, sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores.

- Resolución de 1 de diciembre de 1994, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del informe especial y complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguro, solicitado por la Dirección General de Seguros.
  - Resolución de 5 de diciembre de 1995, del Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del informe complementario, al de auditoría de las cuentas anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito solicitado por determinadas Entidades Supervisoras.
  - Resolución de 25 de junio de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas, por la que se publica la Norma Técnica sobre “el informe especial requerido por el artículo 3.6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, conforme a la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001”.
  - Resolución de 26 de junio de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica sobre “el informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas (artículo 20.5 del Real Decreto 1251/1999)”.
  - Resolución de 1 de marzo de 2007, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría de elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de Crédito.
  - Resolución de 7 de julio de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría de elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos.
- c) Normas Técnicas de auditoría sobre trabajos de auditoría de cuentas específicos exigidos por la legislación mercantil:
- Resolución de 27 de julio de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital con cargo a reservas, en el supuesto establecido en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, artículo 303 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital).
  - Resolución de 10 de abril de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital por compensación de créditos, supuesto previsto en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley

de Sociedades Anónimas (actualmente, artículo 301 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

- d) Normas Técnicas sobre trabajos específicos atribuidos por la legislación mercantil a los auditores de cuentas, que no tienen la naturaleza de auditoría de cuentas conforme a la normativa de auditoría de cuentas:
- Resolución de 23 de octubre de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial en el supuesto establecido en el artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, artículos 414 y 417 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital).
  - Resolución de 23 de octubre de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, artículos 124, 125, 346, 350, 353, 354, 355, 461 y 468 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, y artículos 15, 62 y 99 de la Ley 3/2009 de modificaciones estructurales de las sociedades de capital).
  - Resolución de 16 de junio de 2004, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, artículos 308 y 504 a 506 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

Las Normas a que se refiere esta letra quedarán vigentes hasta tanto entren en vigor las guías que aprueben conjuntamente las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas y sean publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, si bien para su adecuada aplicación deben tenerse presente las modificaciones producidas en la normativa vigente.

**Quinto.-** *Criterios de interpretación de las nuevas Normas Técnicas de Auditoría.*

Los criterios incorporados a continuación constituyen principios y normas, a que se refiere el artículo 6.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que deben observar los auditores en el desempeño de sus trabajos de auditoría de cuentas y en los que debe basarse las actuaciones que resultan necesarias para justificar las conclusiones que se alcancen y la opinión que se emita.

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) adaptadas para su aplicación en Es-

paña como Normas Técnicas de Auditoría deben aplicarse e interpretarse conjuntamente con los criterios que seguidamente se exponen:

- 1) El ámbito de aplicación de las NIA adaptadas ha de entenderse referido, exclusivamente, al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas por auditores y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, a que se refiere el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.
- 2) Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros, realizada por un auditor. En relación con la definición de “estados financieros” se entenderá por tales, con carácter general, “las cuentas anuales”, “las cuentas anuales consolidadas” o unos “estados financieros intermedios”, y la referencia a las notas explicativas se entenderá realizada a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales. Esta definición es, asimismo, aplicable a la auditoría de un solo estado financiero integrante de los anteriores (con sus notas explicativas). En este supuesto, los modelos de informe aplicables se adaptarán, en la medida en que sea necesario, en función de las circunstancias.
- 3) Las menciones a las legislaciones o jurisdicciones nacionales 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 aplicable y, en particular, en el de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas establecido en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, su Reglamento de desarrollo y demás normativa de auditoría en vigor.
- 4) Se han suprimido los apartados y párrafos en las NIA en los que se hace referencia a la actividad de auditoría en el ámbito del sector público, por estar fuera del alcance del Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo
- 5) La terminología y las definiciones incluidas en estas normas se entenderán e interpretarán conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación y, en particular, en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en su normativa de desarrollo.

A tal efecto, se han insertado en los apartados o párrafos correspondientes, referencias a la legislación española básica, sin que éstas tengan carácter exhaustivo.

Asimismo, cuando se ha considerado procedente, se han insertado notas aclaratorias que deben observarse para su adecuada aplicación, 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, porque no se contempla, a los efectos de facilitar su adecuada comprensión o evitar las dudas que pudieran existir en su interpretación y aplicación.

En las citadas notas aclaratorias se han utilizado las abreviaturas TRLAC y RAC para referirse, respectivamente, al texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y a su Reglamento de desarrollo.

Por otra parte, en los casos en que 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 “suprimido”.

- 6) Las referencias a las Normas Internacionales de Auditoría y a otras normas y pronunciamientos internacionales emitidos por 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 texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.
- 7) 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. Las NIA adaptadas para su aplicación en España tienen la consideración de Normas Técnicas de Auditoría a las que se refiere el artículo 6.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- 8) Las referencias a la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1) que figuran en las diferentes NIA deben entenderse realizadas a la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, y sus criterios de interpretación, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que es adaptación de la NICC 1 para su aplicación en España.
- 9) Las referencias que en las diferentes NIA figuran sobre el Glosario de términos de la IAASB, deben entenderse referidas al glosario de términos de la IAASB adaptado para su aplicación en España, que figura publicado en la presente Resolución. En dicho glosario adaptado se han suprimido de la versión publicada, con carácter general, definiciones que afectan a normas que quedan fuera del ámbito de aplicación definido en el apartado 1 anterior.
- 10) Se suprimen todas las referencias en las diferentes NIA a la fecha de su entrada en vigor, ya que la entrada en vigor de las NIA adaptadas para su aplicación en España es única para todo el bloque normativo que ahora se publica y figura en el artículo tercero de la presente Resolución.

- 11) Las referencias en las NIA a las normas profesionales se entenderán realizadas a las establecidas en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y su normativa de desarrollo.
- 12) Las referencias realizadas en las diferentes NIA a los requerimientos de ética y al Código de ética de la IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants), de la IFAC, se entenderán realizadas a las normas de ética a que se refiere el artículo 6.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.
- 13) Las referencias realizadas en las diferentes normas a los requerimientos de independencia se entenderán realizados a las normas a que se refiere la Sección 1ª del Capítulo III del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.
- 14) Las referencias en las NIA a una opinión modificada se corresponden con los tipos de opinión con salvedades, desfavorable o denegada previstas en el artículo 3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y su normativa de desarrollo. La referencia a una opinión no modificada se corresponde con una opinión favorable.
- 15) En las normas correspondientes (NIA 600, 700, 705, 706 y 710, fundamentalmente) se presentan como Anexo, además de la traducción de los ejemplos originales que figuran en las mencionadas normas, los modelos de informes de auditoría adaptados a la normativa reguladora de la actividad de auditoría para su aplicación en España. Dichos modelos adaptados son los que los auditores de cuentas seguirán en cuanto a formato y terminología, ya que tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión de dichos informes por los usuarios de cuentas anuales.

No obstante, los citados modelos de informe no recogen todas las circunstancias que pueden darse en un trabajo de auditoría de cuentas anuales y que el auditor habrá de tener en cuenta al emitir su informe. Por otra parte, la terminología de los citados modelos de informe deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte de aplicación a la entidad auditada, así como a la modalidad del trabajo realizado (auditoría de un solo estado financiero, de estados financieros intermedios, etc.).

- 16) La terminología y definiciones incluidas en las NIA adaptadas para su aplicación en España 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 realizadas en las diferentes NIA adaptadas para su aplicación en España a las afirmaciones o manifestaciones de la dirección incluidas en los estados financieros o a las directrices de la dirección sobre las actividades de control interno de la entidad se entenderán sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros, así como de la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno a estos efectos. En este sentido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25.2 del Código de Comercio, la responsabilidad sobre el resultado final de las cuentas anuales, atribuida a los administradores, conlleva la asunción de responsabilidad sobre todo el proceso seguido para su elaboración, quedando excluida cualquier exención de responsabilidad sobre el resultado final basada en la actuación de un tercero que ha intervenido en el proceso con la autorización o aquiescencia del responsable, de conformidad con los principios generales que rigen la responsabilidad civil. En particular, y a estos efectos, ese proceso incluye expresamente la responsabilidad de los administradores sobre el sistema de control interno necesario para permitir la preparación de dichas cuentas anuales libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

**Sexto.- Normas Técnicas de Auditoría.**

En el Anexo se incluyen las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, acompañadas de un glosario de términos. (El Anexo se puede consultar en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – calle Huertas, 26 de Madrid; [www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es) – y en la sede de las Corporaciones representativas de auditores de cuentas, así como en el Boletín Oficial del citado Instituto).

**Madrid, 31 de enero de 2013**  
**LA PRESIDENTA,**  
**Fdo.: Ana María Martínez-Pina García**