

COLECCIÓN

TODO

Incluye



TODO

Auditoría

2.^a Edición



III CISS

TODO Auditoría

2.^a Edición

COLECCIÓN

TODO

III CISS

© Redacción, 2025
© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
www.aranzadilaley.es

Atención al cliente: <https://areacliente.aranzadilaley.es/publicaciones>

Segunda edición: Septiembre 2025

Depósito Legal: M-18352-2025

ISBN versión impresa: 978-84-9954-907-1

ISBN versión electrónica: 2951-7990

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Printed in Spain

© **ARANZADI LA LEY, S.A.U.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

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

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

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

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **ARANZADI LA LEY, S.A.U.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

TODO AUDITORÍA

Han colaborado en ésta y en anteriores actualizaciones los autores:

Coordinador y autor

Manuel Rejón

Profesor del Máster de Auditoría de la Universidad de Granada y Auditor de Cuentas

Autores

Carlos González

Auditor de Cuentas

José Antonio Gonzalo

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad en la Universidad Alcalá de Henares (Madrid). Prólogo

José Gabriel Martín

Owner Martín Castellano Auditores. Preparador de oposiciones Inspectores de Hacienda y Profesor en Máster Oficial de Auditoría. Doctor, economista y abogado

Juan Montoya

Auditor de Cuentas

Francisco Javier Puente

Jefe de Área de Control de Calidad. Subdirección General de Control Técnico. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

María Samper

Miembro del Departamento Técnico y de Calidad del Instituto de Censores Jurados de Cuentas

Salvador Sánchez

Dr. Ciencias Económicas y Licenciado Derecho

Francisco Jesús Sierra

*Profesor de Auditoría Contable en la Universidad de Almería.
Miembro del Consejo Asesor del REA Auditores CGE*

Belén Toro

Doctor CUM LAUDE (UCM) y auditor ROAC. Director master auditoria ICADE (MUACCS). Experiencia profesional y docente en Alemania, Francia, EEUU y Reino Unido

Alvaro Urrutia

Subdirector General de Control Técnico Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

David Uyarra

Socio de Ensys consultores informáticos, S.L. y responsable de la Suite de auditoría Gesia

Enric Vergés

Profesional independiente servicios de Asistencia Técnica en control de calidad y Auditoría interna. Ex director del Dpto. Técnico del Col.legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya

Consejo Asesor Aranzadi LA LEY

D. Luis María Cazorla (Presidente)

Presidente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España

D. Alberto Palomar (Secretario)

Magistrado de lo contencioso-administrativo (EV)

D. Ricardo Alonso

Catedrático de Derecho Administrativo y de la UE

D. Moisés Barrio

Letrado del Consejo de Estado

D. Jacobo Manuel Barja de Quiroga López

Presidente de la Sala de lo Militar del Tribunal Supremo

D. Alfredo Berges

Presidente de UNE

D.^a Sonia Calaza

Decana de la Facultad de Derecho de la UNED Catedrática de Derecho procesal de la UNED

D.^a Concepción Campos

Experta en Gestión Pública y Presidenta de la Asociación de Mujeres en el Sector Público

D.^a Ana Belén Campuzano

Catedrática de Derecho mercantil de la Universidad CEU San Pablo

D. Adolfo Díaz Ambrona

Secretario General de la Cámara de Comercio de España

D. Antonio Fernández de Buján y Fernández

Académico de Número de las Reales Academias de Jurisprudencia y Legislación de España y de Galicia

D.^a Isabel Fernández Torres

Catedrática (Ac.) de Derecho Mercantil

D.^a Ana Fernández-Tresguerres

Notaria de Madrid

D. José Luis García Delgado

Catedrático de Economía Aplicada. Univ. Nebrija

D.^a Piedad García-Escudero

Letrada de las Cortes Generales

D. Rafael García Meiro

Consejero Delegado/CEO de AENOR

D. Isaac Merino Jara

Magistrado del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo)

D.^a Encarnación Roca

Catedrática de Derecho Civil

D. Antonio V. Sempere Navarro

Magistrado del Tribunal Supremo

D.^a Rosario Silva

Abogada del Estado

D. Eduardo Torres-Dulce

Fiscal

NOTA ATENCIÓN

Acceso online a Biblioteca Digital Smarteca / suscripción

Si adquirió la obra a través de una de nuestras librerías colaboradoras, será ésta quien gestione el acceso a la versión digital actualizable. Tenga en cuenta que con la adquisición de esta obra se ha suscrito a su versión digital actualizable, que se renovará automáticamente transcurrido un año desde la fecha de la compra.

La versión digital en Smarteca ofrece, adicionalmente:

- Actualización periódica de los contenidos.
- Newsletters para estar al corriente sobre la actualización de contenidos.
- Acceso al texto íntegro a la legislación y doctrina citada.
- Descarga de documentos de la sección Herramientas: Tablas Excel, formularios, Check-list...

GUÍA DE USO

TODO Auditoría destaca por ser **una herramienta de consulta** pensada para su aplicación práctica, con **contenidos siempre actualizados**, dinámicos e interrelacionados con los que el auditor podrá resolver cualquier cuestión que se le pueda plantear dentro de un proceso de auditoría.

La obra corre a cargo de un **equipo de expertos que evalúa todos los elementos** a considerar en el marco de un procedimiento auditor, **desde la evaluación de los riesgos hasta la emisión del informe final**.

Se incluyen diversos apartados y llamadas de atención con una finalidad eminentemente práctica:



HERRAMIENTAS

- Hojas de cálculo Excel, Check-list, etc.



IMPORTANTE

- Subraya conceptos a los que prestar especial atención, ideas principales y precisiones.



ATENCIÓN

- Se intercalan en el texto numerosas llamadas de atención destacando alguna materia por su actualidad o especial interés.



EJEMPLO

- Ejemplos ilustrativos y numéricos para facilitar la comprensión de aspectos especialmente controvertidos.



LE INTERESA CONSULTAR

- Se recomienda la consulta de resoluciones, dictámenes, consultas, esquemas, infografías, etc.



CONCLUSIÓN

- Se reiteran, por parte de los autores, algunas cuestiones a modo de conclusión que conviene no olvidar.

ÍNDICE SISTEMÁTICO

NOTA ATENCIÓN	9
GUÍA DE USO	11
PRÓLOGO	35

PARTE 1ª

INTRODUCCIÓN. LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN ESPAÑA. PANORAMA NORMATIVO EN LOS PRÓXIMOS AÑOS

1-1	Introducción.	43
1-2	El nuevo Reglamento de auditoría de cuentas	45
1-3	Resoluciones ICAC sobre distintos aspectos del acceso al registro oficial de auditores de cuentas (ROAC)	62
1-4	Nuevas normas internacionales de auditoría	63
1-5	Nuevas normas de gestión de la calidad (NIGC 1, NIGC 2 Y NIA-ES 220R)	66
1-6	La revisión de la directiva de información no financiera (sostenibilidad)	68
1-7	Futuras normas técnicas de auditoría de Entidades Menos Complejas (LCE)	69
1-8	Modificación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas por la Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes	70
1-9	Resolución de 20 de diciembre de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan distintos aspectos relacionados con la obligación de los auditores de cuentas de realizar formación continuada	70
1-10	Nueva Ley del Deporte y su impacto en la auditoría de cuentas	70
1-11	Criterios emitidos por el Grupo Técnico de Independencia	72
1-12	Modificaciones LAC 22/2015	75
1-13	NIA-ES 600 Revisada. Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes) y adaptación del resto de NIA-ES	76
1-14	Novedades en materia de Sostenibilidad	78

PARTE 2ª
ANTES DE LA AUDITORÍA: EVALUACIÓN DE CONTINUIDAD Y ENCARGO

CAPÍTULO I. ACEPTACIÓN Y CONTINUIDAD DE CLIENTES Y ENCARGOS	83
2-1 Introducción	83
2-2 Aceptación de clientes	84
2-3 Continuidad de las relaciones con clientes y/o encargos	89
2-4 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría	92
2-5 Modelo de aceptación de un encargo y/o un cliente	94
2-6 Modelo de continuidad de un cliente y/o encargo	102
2-7 Carta de encargo	105
2-8 Modelo de actualización a la carta de encargo	123
2-9 Caso práctico: análisis de aceptación de un cliente	126
2-10 Caso práctico: comunicación con el auditor predecesor tras la aceptación del encargo	148
2-11 Bibliografía	150
CAPÍTULO II. EVALUACIÓN DE INDEPENDENCIA	151
SECCIÓN 1. Principio general de independencia	151
2-12 Introducción	151
2-13 Principio general de independencia	151
2-14 Identificación de amenazas a la independencia y adopción de medidas de salvaguardas	154
SECCIÓN 2. Incompatibilidades, prohibiciones y limitaciones	159
2-15 Introducción	159
2-16 Incompatibilidad por situaciones personales	160
2-17 Incompatibilidad por servicios prohibidos	169
2-18 Extensiones de las incompatibilidades	176
2-19 Período de vigencia temporal de las incompatibilidades	205
2-20 Prohibiciones posteriores	208
2-21 Limitaciones por honorarios	211
SECCIÓN 3. Régimen de independencia en Entidades de Interés Público	215
2-22 ¿Qué es un EIP?	215
2-23 Incompatibilidades y servicios prohibidos	217
2-24 Contratación, rotación y designación de auditores de cuentas o sociedades de auditoría	225
2-25 Honorarios	237
SECCIÓN 4. Casos prácticos	239
2-26 Casos prácticos adicionales sobre independencia	239
2-27 Caso práctico 2	242

PARTE 3ª
ACTIVIDADES INICIALES A LA PLANIFICACIÓN

CAPÍTULO I. CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU CONTROL INTERNO	251
SECCIÓN 1. Aspectos generales	251
3-1 Introducción	251
3-2 Alcance	252
3-3 Conceptos clave	253
3-4 Graduación	253
3-5 Objetivo	254
3-6 Definiciones	254
SECCIÓN 2. Requerimientos, guías de aplicación y notas explicativas	259
3-7 Obtención del conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad	259
3-8 Consideraciones para el conocimiento de la entidad y su modelo de negocio	325
3-9 Conocimiento del sistema de control interno de la entidad	325
3-10 Consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad	326
3-11 Consideraciones para el conocimiento de las tecnologías de la información (TI)	327
3-12 Consideraciones para el conocimiento de los controles generales de TI	327
3-13 Conclusiones del auditor	328
3-14 Implicaciones para el informe de auditoría	331
3-15 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	332
3-16 Documentación	332
3-17 Caso práctico NIA-ES 250 Revisada	333
3-18 Bibliografía	336
CAPÍTULO II. SOBRE EL MARCO NORMATIVO DE APLICACIÓN	337
SECCIÓN 1. Aspectos generales	337
3-19 Introducción	337
3-20 Alcance	338
3-21 Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias	339
3-22 Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	340
3-23 Objetivos	347
3-24 Definición	347

SECCIÓN 2. Requerimientos, guías de aplicación y notas explicativas	348
3-25 Consideraciones generales	348
3-26 Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	349
3-27 Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de un posible incumplimiento.	354
3-28 Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de un posible incumplimiento	359
3-29 Conclusiones del auditor	365
3-30 Implicaciones en el informe	366
3-31 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	367
3-32 Documentación	368
CAPÍTULO III. CÁLCULO DE LA MATERIALIDAD	369
3-33 Introducción	369
3-34 Aplicación del principio de importancia relativa en la formulación de las cuentas anuales y necesidad de su revelación al auditor	369
3-35 La importancia relativa en las Normas Internacionales de Auditoría.	371
3-36 Usos concretos de la importancia relativa en auditoría	374
3-37 Criterios para la determinación de la materialidad en términos cuantitativos	376
3-38 Determinación de la incorrección material por componentes (áreas de trabajo)	380
3-39 Caso práctico	383
3-40 Bibliografía	386
CAPÍTULO IV. CONFECCIÓN DE LA ESTRATEGIA GLOBAL DE AUDITORÍA	389
3-41 Introducción	389
3-42 Importancia de la planificación del trabajo	389
3-43 Componentes del riesgo de auditoría	391
3-44 Conocimiento de los ciclos de operaciones de la entidad auditada	400
3-45 Diseño de la estrategia global de auditoría	401
3-46 Importancia del diseño de pruebas y procedimientos de auditoría «ad hoc» relacionados con los atributos a probar	403
3-47 Bibliografía	405
CAPÍTULO V. DISCUSIONES INICIALES DEL EQUIPO DE AUDITORÍA, ¿QUÉ PUEDE IR MAL?	407
3-48 Introducción	407
3-49 Reunión de planificación del equipo	408
3-50 Comunicación durante la auditoría y a su finalización	412
CAPÍTULO VI. TIPO DE MUESTREO DE AUDITORÍA A APLICAR A LAS DIFERENTES ÁREAS	417
3-51 Introducción	417
3-52 Tipos de muestro, riesgo relativo y error tolerable.	418
3-53 La distribución de probabilidad normal o de Gauss	420

3-54	La función de distribución de Poisson	422
3-55	El método de acumulación monetaria «MUM» aplicado al campo de la auditoría	425
3-56	Estratificación de la muestra	430
3-57	Evaluación de los resultados del muestreo	431
3-58	Caso práctico 1	435
3-59	Caso práctico 2	438
3-60	Bibliografía	443

CAPÍTULO VII. COMUNICACIÓN INICIAL CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD (RGE) 445

3-61	Introducción	445
3-62	Delimitación conceptual del término responsables de gobierno de la entidad	445
3-63	Proceso preliminar de planificación del trabajo, evaluación de riesgos y primera comunicación a realizar a los responsables de gobierno de la entidad (RGE)	446
3-64	Cuestiones que deben ser comunicadas en la primera comunicación a los RGE.	447
3-65	¿Es preceptivo que los RGE sean conocedores de las cifras de materialidad del auditor?	449
3-66	Guía-modelo para realizar la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad en la etapa inicial de trabajo.	450
3-67	Bibliografía	459

**PARTE 4ª
IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE RIESGOS**

CAPÍTULO I. CONCEPTO DE RIESGO EN AUDITORÍA: SU RELEVANCIA EN ENFOQUE DE PLANIFICACIÓN 463

4-1	Introducción	463
4-2	Riesgo	464
4-3	¿Qué afirmaciones nos aplican a los riesgos?	469
4-4	Ejercicio de auditoría de identificación de los riesgos de incorrección material	474

CAPÍTULO II. RIESGOS INHERENTES 479

SECCIÓN 1. Introducción 479

4-5	Introducción	479
-----	------------------------	-----

SECCIÓN 2. Riesgos inherentes y de fraude 481

4-6	Introducción	481
4-7	Identificación	485
4-8	La valoración de riesgos de incorrección material.	512
4-9	Determinación de los riesgos significativos	519
4-10	Ejercicio de auditoría de riesgos inherentes en el sector transporte.	526

CAPÍTULO III. RIESGOS DE CONTROL	529
SECCIÓN 1. Entendimiento/comprensión del control interno	529
4-11 Concepto de Control Interno	529
4-12 Conocimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad.	530
SECCIÓN 2. Control Interno Impacto en la Auditoría	556
4-13 Introducción	556
4-14 Riesgos Significativos y diferencia con cuenta Significativa	557
CAPÍTULO IV. REVISIÓN Y TRATAMIENTO DE LOS SISTEMA TI Y ENTORNOS INFORMÁTICOS	563
SECCIÓN 1. Introducción	563
4-15 Introducción	563
4-16 Entorno de TI	564
SECCIÓN 2. Controles de aplicación	567
4-17 Controles de aplicación	567
4-18 Tipología de controles de aplicación	577
4-19 Relación e interdependencia de los controles de Aplicación con los Controles generales de las tecnologías de la información	583
SECCIÓN 3. Riesgos derivados de la utilización de IT y Controles Generales de TI que dan respuesta dichos riesgos	588
4-20 Introducción	588
4-21 Tipología Controles Generales IT.	590
4-22 Proceso para gestionar el acceso	593
4-23 Procesos para la gestión de cambios en los programas o al entorno.	603
4-24 Proceso para la gestión de las operaciones de TI	609
SECCIÓN 4 . Otras cuestiones	614
4-25 Entidades con entornos IT menos complejos	614
4-26 Involucración de especialistas (IT y otros).	616
CAPÍTULO V. CONCLUSIÓN: LA VALORACIÓN DE RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL	619
4-27 La valoración de riesgos de incorrección material (RIM=RI x RC)	619
4-28 Caso práctico sobre la valoración de riesgos de incorrección material	627
4-29 Ejercicio de Identificación de Riesgos	666
CAPÍTULO VI. COMUNICACIÓN DE LAS DEFICIENCIAS EN EL CONTROL INTERNO A LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO Y A LA DIRECCIÓN DE LA ENTIDAD NIA-ES 265	673
4-30 Introducción	673
4-31 Alcance	673
4-32 Requerimientos	673
4-33 Caso práctico	687

PARTE 5ª
RESPUESTA A LOS RIESGOS VALORADOS: EL PLAN DE AUDITORÍA

CAPÍTULO I. OBTENCIÓN Y VALIDACIÓN DE EVIDENCIAS	695
5-1 Introducción	695
5-2 NIA-ES 500 Evidencia de auditoría	696
5-3 NIA-ES 501 Evidencia de auditoría — consideraciones específicas para determinadas áreas	720
 CAPÍTULO II. LAS PRUEBAS DE AUDITORÍA: MUESTREO EN PRUEBAS SUSTANTIVAS DE DETALLE	 731
SECCIÓN 1. Muestreo en pruebas sustantivas de detalle	731
5-4 Introducción	731
5-5 ¿Cuándo se utilizan estas pruebas en el proceso de auditoría?	732
 SECCIÓN 2. Desarrollo de la prueba	 734
5-6 Introducción y objetivo	734
5-7 Definir la población y la unidad de muestreo	734
5-8 Confianza y riesgo	735
5-9 Definir el error tolerable	739
5-10 Determinar el tamaño de la muestra	739
5-11 Cálculo del tamaño de muestra	740
5-12 Análisis de la muestra y evaluación de resultados	744
5-13 Documentación	746
5-14 Las pruebas mixtas o de doble propósito	748
 SECCIÓN 3. Caso práctico	 749
5-15 Caso práctico de muestreo de la unidad monetaria	749
 SECCIÓN 4. Conclusión	 758
5-16 Conclusión	758
 CAPÍTULO III. LAS PRUEBAS DE AUDITORÍA: PRUEBAS DE CONTROLES	 761
5-17 Introducción	761
5-18 Naturaleza de los controles	762
5-19 Fases en el testeo de un control	763
5-20 Periodicidad del testeo en base a la naturaleza del control	765
5-21 Identificación de los riesgos y controles del proceso	766
5-22 Momento de realización de las pruebas de control	767
5-23 Ejemplo Controles por Procesos de Negocio	768
5-24 Ejemplo práctico: Control automático de negocio de cotejo triple de una orden de compra, albarán del proveedor y factura del proveedor	773

CAPÍTULO IV. LAS PRUEBAS DE AUDITORÍA: MUESTREO EN PRUEBAS DE CONTROLES.	777
SECCIÓN 1. Introducción	777
5-25 Introducción	777
5-26 ¿Cuándo se utilizan estas pruebas en el proceso de auditoría?	777
SECCIÓN 2. Desarrollo de la prueba	780
5-27 Introducción	780
5-28 Objetivo	780
5-29 Sistemas de control interno	781
5-30 Definir la población y la unidad de muestreo.	782
5-31 Definir la confianza y el riesgo	783
5-32 Determinar el tamaño de la muestra y el método de selección	784
5-33 Evaluación de resultados.	785
SECCIÓN 3. Caso práctico	787
5-34 Ejemplo de prueba de cumplimiento o de controles	787
5-35 Ejemplo de prueba de cumplimiento o de controles en el área de Personal	808
5-36 Ejemplo para verificación del plazo legal de pago prevista en la ley crea y crece, mediante una prueba de controles.	826
SECCIÓN 4. Conclusión.	838
5-37 Conclusiones	838
5-38 Anexo: Cálculo del Tamaño de Muestra en Auditoría mediante la Distribución Binomial y su Alineación con las Tablas del AICPA.	838
CAPÍTULO V. LAS PRUEBAS DE AUDITORÍA: PRUEBAS SUSTANTIVAS ANALÍTICAS	849
5-39 Introducción	849
5-40 Alcance	849
5-41 Objetivos.	850
5-42 Definiciones.	850
5-43 Requerimientos	851
5-44 Caso práctico.	856
CAPÍTULO VI. REQUERIMIENTOS ESPECÍFICOS DE NIA-ES.	863
SECCIÓN 1. Confirmaciones externas [NIA-ES 505]	863
5-45 Introducción	863
5-46 Objetivos.	864
5-47 Requerimientos	864
5-48 Casos particulares:	874
5-49 Anexo: Modelos orientativos.	876

SECCIÓN 2. Encargos iniciales de auditoría – saldos de apertura (NIA-ES 510 R)	891
5-50 Introducción	891
5-51 Conceptos clave y definiciones	893
5-52 Requerimientos	895
5-53 Normas de auditoría que establecen requerimientos en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría	910
5-54 Caso práctico	913
SECCIÓN 3. Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar NIA-ES 540 R	920
5-55 Introducción	920
5-56 Conceptos clave y definiciones	925
5-57 Requerimientos	932
5-58 Consideraciones impacto crisis COVID	946
5-59 Normas de auditoría que establecen relaciones entre la NIA-ES 560 R y otras normas de auditoría	949
5-60 Caso práctico	953
SECCIÓN 4. Partes vinculadas NIA-ES 550	964
5-61 Introducción	964
5-62 Alcance	965
5-63 Objetivos	970
5-64 Requerimientos	971
5-65 Normas de auditoría que establecen requerimientos en relación con partes vinculadas	984
5-66 Caso práctico	986
SECCIÓN 5. Empresa en funcionamiento NIA-ES 570 R	991
5-67 Introducción	991
5-68 Alcance	992
5-69 Objetivos	995
5-70 Requerimientos	996
5-71 Normas de auditoría que establecen requerimientos en relación con el PEF	1013
5-72 Caso práctico	1016
5-73 Flujograma resumen	1024
5-74 Novedades NIA-ES 570 R	1024
SECCIÓN 6. Hechos posteriores NIA-ES 560	1026
5-75 Introducción	1026
5-76 Objetivos	1034
5-77 Definiciones	1035
5-78 Requerimientos	1036
5-79 Tratamiento en el informe de auditoría	1043
5-80 Consideraciones impacto crisis COVID	1045
5-81 Normas de auditoría que establecen requerimientos en relación con los hechos posteriores	1047

5-82	Caso práctico	1048
------	-------------------------	------

SECCIÓN 7. Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios [NIA-ES 402].	1055	
5-83	Introducción	1055
5-84	Alcance	1055
5-85	Requerimientos	1057
5-86	Caso práctico	1066

SECCIÓN 8. Utilización del trabajo de los auditores internos [NIA-ES 610R]	1070	
5-87	Introducción: La norma revisada	1070
5-88	Alcance	1071
5-89	Requerimientos	1074
5-90	Caso práctico	1082

SECCIÓN 9. Utilización del trabajo de un experto del auditor [NIA-ES 620]	1087	
5-91	Introducción	1087
5-92	Alcance	1089
5-93	Requerimientos	1090
5-94	Documentación	1100
5-95	Caso práctico	1101
5-96	Anexo: Cuestiones a considerar en el acuerdo entre el auditor y el experto del auditor	1103

**PARTE 6ª
PROCEDIMIENTOS POR ÁREAS DE AUDITORÍA**

CAPÍTULO I. INMOVILIZADO INTANGIBLE, MATERIAL E INVERSIONES INMOBILIARIAS.	1109
---	-------------

SECCIÓN 1. Introducción a la normativa contable	1109	
6-1	Introducción	1109
6-2	Inmovilizado material/ propiedad, planta y equipo	1109
6-3	Inmovilizado intangible	1120
6-4	Inversiones inmobiliarias / propiedades de inversión.	1136

SECCIÓN 2. Desarrollo de los procedimientos de auditoría.	1140	
6-5	Introducción	1140
6-6	Afirmaciones	1141
6-7	Pruebas de controles.	1142
6-8	Pruebas sustantivas.	1148

SECCIÓN 3. Conclusiones del auditor	1155	
6-9	Introducción	1155
6-10	Evaluación de cara al informe	1155
6-11	Comunicación de debilidades de control interno	1158

SECCIÓN 4. Casos prácticos	1159
6-12 Caso práctico sobre inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias	1159
6-13 Caso práctico sobre el inmovilizado material destinado a pruebas y a promoción	1167
CAPÍTULO II. ACTIVOS FINANCIEROS (INCLUIDOS CLIENTES)	1171
SECCIÓN 1. Introducción a la normativa contable	1171
6-14 Visión general	1171
6-15 Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias (AFVRPG)	1173
6-16 Activos financieros a coste amortizado (AFCA)	1177
6-17 Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto (AFVRPN)	1184
6-18 Activos financieros a coste (AFC)	1187
6-19 Reclasificación de activos financieros	1192
6-20 Intereses y dividendos recibidos de activos financieros	1195
6-21 Baja de activos financieros	1196
SECCIÓN 2. Desarrollo de los procedimientos de auditoría	1197
6-22 Afirmaciones	1197
6-23 Análisis del control interno y pruebas de controles	1197
6-24 Pruebas sustantivas	1204
SECCIÓN 3. Conclusiones del auditor	1209
6-25 Evaluación de cara al informe	1209
6-26 Comunicación de debilidades de control interno	1213
SECCIÓN 4. Casos prácticos	1214
6-27 Casos prácticos	1214
CAPÍTULO III. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA (ANCMV) Y OPERACIONES DISCONTINUADAS	1221
SECCIÓN 1. Introducción a la normativa contable	1221
6-28 Definición de ANCMV	1221
6-29 Valoración y contabilización de los ANCMV	1222
6-30 Grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta (GEMV)	1226
6-31 Las actividades u operaciones interrumpidas	1230
SECCIÓN 2. Desarrollo de los procedimientos de auditoría	1230
6-32 Afirmaciones	1230
6-33 Pruebas de controles	1230
6-34 Pruebas sustantivas	1230

SECCIÓN 3. Conclusiones del auditor	1232
6-35 Evaluación de cara al informe	1232
6-36 Comunicación de debilidades de control interno	1235
SECCIÓN 4. Casos prácticos	1235
6-37 Casos prácticos	1235
CAPÍTULO IV. AUDITORÍA DE EXISTENCIAS	1239
SECCIÓN 1. Introducción a la normativa contable	1239
6-38 Introducción	1239
6-39 Coste del producto vs coste del período	1240
6-40 Valoración y contabilización	1243
6-41 Excepción a la regla general de valoración: las materias primas cotizadas	1247
SECCIÓN 2. Desarrollo de los procedimientos de auditoría	1248
6-42 Afirmaciones	1248
6-43 Análisis del control interno y pruebas de controles	1248
SECCIÓN 3. Conclusiones del auditor	1254
6-44 Evaluación de cara al informe	1254
6-45 Comunicación de debilidades de control interno	1258
SECCIÓN 4. Casos prácticos	1259
6-46 Caso Práctico 1. Prueba global de existencias	1259
6-47 Caso Práctico 2. Verificación del coste de producción de una muestra	1261
6-48 Caso Práctico 3. Prueba de verificación del valor neto de realización	1262
CAPÍTULO V. ÁREA DE TESORERÍA	1265
6-49 Introducción	1265
6-50 Epígrafes que componen el área de tesorería	1265
6-51 Objetivos de auditoría del área de tesorería	1267
6-52 Factores de riesgo	1268
6-53 Control interno	1268
6-54 Procedimientos	1275
6-55 Comprobación de información en memoria en relación con el área de tesorería	1277
6-56 Efectos en el informe	1279
6-57 Anexos de ejemplos de papeles de trabajo	1283
CAPÍTULO VI. AUDITORÍA DEL PATRIMONIO NETO	1291
SECCIÓN 1. Introducción conceptual y normativa contable	1291
6-58 Introducción	1291
6-59 Fondos propios	1292
6-60 Ajustes por cambio de valor	1302
6-61 Subvenciones, donaciones y legados	1308

SECCIÓN 2. Desarrollo de los procedimientos de auditoría	1313
6-62 Afirmaciones	1313
6-63 Análisis del control interno y pruebas de controles	1313
6-64 Pruebas sustantivas	1316
SECCIÓN 3. Conclusiones del auditor	1321
6-65 Evaluación de cara al informe	1321
6-66 Comunicación de debilidades de control interno	1327
SECCIÓN 4. Casos prácticos	1328
6-67 Casos prácticos	1328
CAPÍTULO VII. PROVISIONES Y CONTINGENCIAS	1331
SECCIÓN 1. Introducción a la normativa contable	1331
6-68 Provisiones	1331
6-69 Pasivos contingentes	1339
6-70 ¿Cómo diferenciar provisiones de contingencias?	1340
6-71 Activos contingentes	1342
SECCIÓN 2. Desarrollo de los procedimientos de auditoría	1343
6-72 Introducción	1343
6-73 Afirmaciones	1343
6-74 Pruebas de controles	1343
6-75 Pruebas sustantivas	1344
SECCIÓN 3. Conclusiones del auditor	1346
6-76 Evaluación de cara al informe	1346
6-77 Comunicación de debilidades de control interno	1349
SECCIÓN 4. Caso práctico	1350
6-78 Caso práctico sobre auditoría de las provisiones y contingencias	1350
CAPÍTULO VIII. AUDITORÍA DE LOS PASIVOS FINANCIEROS (INCLUIDOS ACREEDORES COMERCIALES)	1353
SECCIÓN 1. Introducción a la normativa contable	1353
6-79 Introducción	1353
6-80 Pasivos financieros a coste amortizado (PFCA)	1354
6-81 Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias (PFVRPG)	1358
6-82 Reclasificación de pasivos financieros	1359
6-83 Baja de pasivos financieros	1359
SECCIÓN 2. Desarrollo de los procedimientos de auditoría	1363
6-84 Afirmaciones	1363
6-85 Análisis del control interno y pruebas de controles	1363
6-86 Pruebas sustantivas	1368

SECCIÓN 3. Conclusiones del auditor	1372
6-87 Evaluación de cara al informe	1372
6-88 Comunicación de debilidades de control interno	1373
SECCIÓN 4. Casos prácticos	1373
6-89 Casos prácticos	1373
CAPÍTULO IX. AUDITORÍA DEL ÁREA FISCAL	1379
SECCIÓN 1. Introducción a la normativa contable y tributaria	1379
6-90 Introducción	1379
6-91 Normativa tributaria	1380
6-92 Normativa contable	1388
6-93 Principales diferencias entre el ámbito contable y el fiscal	1393
SECCIÓN 2. La auditoría del área fiscal	1401
6-94 Introducción	1401
6-95 Epígrafes que componen el área fiscal	1401
6-96 Objetivos de auditoría del área fiscal	1402
6-97 Factores de riesgo	1404
6-98 Control interno	1405
6-99 Procedimientos	1407
6-100 Comprobación de información en memoria en relación al área fiscal	1411
6-101 Efectos en el informe	1415
SECCIÓN 3. Ejemplos de papeles de trabajo	1417
6-102 Anexos de ejemplos de papeles de trabajo	1417
CAPÍTULO X. AUDITORÍA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS COMPLEJOS	1423
SECCIÓN 1. Introducción a la normativa contable	1423
6-103 Introducción	1423
6-104 Derivados	1423
6-105 Instrumentos financieros híbridos	1424
6-106 Contabilidad de coberturas	1425
SECCIÓN 2. Desarrollo de los procedimientos de auditoría	1428
6-107 Afirmaciones	1428
6-108 Análisis del control interno y pruebas de controles	1429
6-109 Pruebas sustantivas	1429
SECCIÓN 3. Conclusiones del auditor	1431
6-110 Evaluación de cara al informe	1431
6-111 Comunicación de debilidades de control interno	1433

SECCIÓN 4. Casos prácticos	1434
6-112 Caso 1. Elaborar un papel de trabajo para un instrumento financiero híbrido.	1434
6-113 Caso 2. Elaborar un papel de trabajo para un derivado especulativo (futuro sobre materias primas)	1435
6-114 Caso 3. Elaborar un papel de trabajo para una cobertura de inversión neta de negocios en el extranjero	1437
CAPÍTULO XI. INGRESOS Y GASTOS (INCLUIDAS PERIODIFICACIONES).	1443
6-115 Prueba Analítica de detalle reconocimiento. Ingresos	1443
6-116 Tipos de procedimientos previos	1444
6-117 Tipos de procedimientos.	1445
6-118 Evaluación de la fiabilidad (integridad y exactitud) de la información empleada en pruebas analíticas de detalle o en pruebas de controles	1447
CAPÍTULO XII. REVISIÓN Y CIERRE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS. . . .	1449
6-119 Introducción	1449
6-120 Respuesta del auditor: Introducción.	1450
6-121 Respuesta del auditor: Conocimiento del proceso de cierre y elaboración de los estados financieros	1451
6-122 Respuesta del auditor: Obtención de los estados financieros	1451
6-123 Respuesta del auditor: Lectura y consideración.	1452
6-124 Respuesta del auditor: Actuaciones a realizar cuando el auditor tiene indicios de incorrecciones materiales	1453
6-125 Respuesta del auditor: Impacto en el informe de auditoría.	1454
6-126 Respuesta del auditor: Manifestaciones escritas	1454
6-127 Respuesta del auditor: Documentación	1455
6-128 ANEXO: Marcos de información financiera y otros requisitos de información contenidos en las resoluciones publicadas por el ICAC. . .	1456

PARTE 7ª

EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS Y EMISIÓN DEL INFORME

CAPÍTULO I. EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA. EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA	1461
7-1 Alcance, objeto y definiciones de la normativa.	1461
7-2 Requerimientos	1462
7-3 Caso práctico.	1468
CAPÍTULO II. EJECUCIÓN, SUPERVISIÓN Y REVISIÓN	1473
7-4 Introducción	1473
7-5 Documentación del trabajo.	1473
7-6 Fases del proceso de revisión y supervisión del trabajo.	1475
7-7 Importancia del control de calidad interno del auditor en el proceso de revisión del trabajo	1477

7-8	Anexos	1480
7-9	Bibliografía	1487
CAPÍTULO III. REVISIÓN DE LA CALIDAD DE LOS ENCARGOS (EQGR) ..		1489
7-10	Introducción	1489
7-11	Naturaleza, alcance y momento de realización de una revisión del control de la calidad de un encargo.....	1489
7-12	Revisor de la calidad del encargo y criterios para la selección de los trabajos que deberán ser sometidos a EQGR	1491
7-13	Anexos	1493
7-14	Bibliografía	1504
CAPÍTULO IV. COMUNICACIÓN DE LOS HALLAZGOS SIGNIFICATIVOS A LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD (RGE).....		1507
SECCIÓN 1. Aspectos generales		1507
7-15	Introducción	1507
7-16	Alcance	1507
7-17	La función de la comunicación	1509
7-18	Objetivos.....	1511
7-19	Definiciones.....	1512
SECCIÓN 2. Requerimientos		1513
7-20	Responsables del gobierno de la entidad	1513
7-21	Cuestiones que deben comunicarse.....	1528
7-22	El proceso de comunicación	1540
7-23	Requerimientos específicos en la norma de control de calidad interno y en otras NIA-ES que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	1549
7-24	Aspectos cualitativos de las prácticas contables	1549
7-25	Conclusiones del auditor	1551
7-26	Implicaciones para el informe de auditoría.....	1552
7-27	Documentación	1552
7-28	Caso práctico: Comunicación de los hallazgos significativos a los responsables del gobierno de la entidad [NIA-ES 260 R]	1553
7-29	Bibliografía	1556
CAPÍTULO V. MANIFESTACIONES ESCRITAS		1557
SECCIÓN 1. Introducción		1557
7-30	Alcance de la norma.....	1557
7-31	Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría	1558
SECCIÓN 2. Requerimientos		1559
7-32	Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas	1559
7-33	Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección ..	1559
7-34	Otras manifestaciones escritas.....	1560
7-35	Fecha de las manifestaciones escritas y período o periodos cubiertos.	1562

7-36	Forma de las manifestaciones escritas	1562
7-37	Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifesta- ciones escritas solicitadas y no proporcionadas	1563
7-38	Manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas y sobre las responsabilidades de la dirección	1563
SECCIÓN 3. Caso práctico		1564
7-39	Caso práctico sobre manifestaciones escritas	1564
CAPÍTULO VI. EMISIÓN DEL INFORME (NIA-ES 700)		1573
SECCIÓN 1. Introducción		1573
7-40	Introducción	1573
SECCIÓN 2. Formación y expresión de la opinión del auditor de cuentas. . .		1579
7-41	Formación y tipos de opinión	1579
7-42	Opinión no modificada: la opinión favorable (NIA-ES 700 R)	1579
7-43	Opinión modificada (NIA-ES 705 R)	1580
SECCIÓN 3. Estructura y elementos de los informes de auditoría.		1588
7-44	Informes normalizados	1588
7-45	Estructura básica del informe de auditoría de cuentas	1591
7-46	Título y encabezamiento.	1594
7-47	Subtítulo Informe sobre las Cuentas Anuales	1599
7-48	Sección de Opinión	1599
7-49	Sección Fundamento de la opinión	1605
7-50	Incertidumbre por aplicación del Principio de Empresa en Funciona- miento.	1612
7-51	Sección de Cuestiones clave y Aspectos más relevantes de auditoría	1615
7-52	Párrafos de Énfasis	1623
7-53	Párrafos de Otras cuestiones	1626
7-54	Sección Otra información	1628
7-55	Secciones de Responsabilidad.	1635
7-56	Subtítulo Informe sobre Otros requerimientos legales y reglamenta- rios	1645
7-57	Fecha y firma del informe	1652
SECCIÓN 4. Casos prácticos		1654
7-58	Caso 1: Fundación Partida Doble. Informe de auditoría de una funda- ción, Cuentas Anuales 2021, opinión no modificada, sin AMRA	1654
7-59	Caso 2: Ruinas & Trampas, S.A. Informe de auditoría de una Socie- dad Anónima, Cuentas Anuales 2021, opinión modificada por limita- ción al alcance.	1659
7-60	Caso 3: Trampas & Ruinas, S.L. en liquidación. Informe de auditoría de una Sociedad Limitada unipersonal en liquidación, Cuentas Anua- les 2022, opinión no modificada, sin AMRA	1664
7-61	Anexo: modelos de informes de auditoría	1669

CAPÍTULO VII. CIERRE Y COMPILACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA.	1677
7-62 Introducción	1677
7-63 Cómo realizar un adecuado cierre y compilación de la documentación de un trabajo de auditoría..	1678
7-64 Cómo gestionar adecuadamente los procedimientos de compilación y cierre del archivo de auditoría desde la perspectiva de control (gestión) de la calidad.	1687
CAPÍTULO VIII. AUDITORÍA DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO	1691
7-65 Introducción	1691
7-66 Requerimientos	1692
7-67 Caso práctico.	1695

**PARTE 8ª
AUDITORÍA DE CUENTAS CONSOLIDADAS**

CAPÍTULO I. EL CONCEPTO DE GRUPO.	1703
SECCIÓN 1. Introducción y antecedentes.	1703
8-1 Introducción	1703
8-2 Antecedentes	1704
SECCIÓN 2. Regulación actual de los grupos	1706
8-3 Concepto de «grupo»	1706
8-4 Sociedades multigrupo. Conjunto consolidable	1713
8-5 Sociedades asociadas. Perímetro de consolidable.	1716
CAPÍTULO II. OBLIGACIÓN DE CONSOLIDAR.	1725
SECCIÓN 1. Obligación de consolidar	1725
8-6 ¿Quién ha de consolidar? ¿Cuándo se ha de consolidar?.	1725
SECCIÓN 2. Dispensa de la obligación de consolidar	1726
8-7 Tipos de dispensas de la obligación de consolidar	1726
8-8 Dispensa por razón de tamaño	1727
8-9 Dispensa por razón de subgrupos	1730
8-10 Dispensa por razón de importancia	1731
8-11 Dispensa por exclusión de todas las dependientes	1733
CAPÍTULO III. MÉTODOS Y PROCESO DE CONSOLIDACIÓN	1735
SECCIÓN 1. Métodos de consolidación	1735
8-12 Métodos de consolidación	1735

SECCIÓN 2. Proceso de elaboración de las cuentas anuales consolidadas . .	1736
8-13 Fases del proceso	1736
8-14 Homogenizaciones.	1736
8-15 Eliminaciones.	1737
SECCIÓN 3. La contabilización del impuesto sobre beneficios en los grupos	1749
8-16 La contabilización del impuesto sobre beneficios en los grupos.	1749
SECCIÓN 4. Conversión de cuentas anuales	1757
8-17 Conversión de cuentas anuales	1757
SECCIÓN 5. Cuentas anuales e informe de gestión consolidados	1758
8-18 Cuentas anuales consolidadas.	1758
8-19 El informe de gestión consolidado	1760
CAPÍTULO IV. AUDITORÍA DE GRUPOS.	1763
SECCIÓN 1. Introducción	1763
8-20 Auditoría de grupos. NIAS-ES aplicables	1763
8-21 Los riesgos en la auditoría de grupos	1768
SECCIÓN 2. El proceso de auditoría de grupos	1772
8-22 Introducción	1772
8-23 Aceptación y continuidad	1774
8-24 Responsabilidad del auditor principal	1784
8-25 Estrategia global de auditoría y plan de auditoría	1790
8-26 Consideraciones cuando participan auditores de componentes	1794
8-27 Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo	1802
8-28 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	1805
8-29 Importancia relativa	1809
8-30 Respuestas a los riesgos valorados	1810
SECCIÓN 3. Anexos.	1831
8-31 Cuestionario para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas	1831
8-32 Ejemplos de cuestiones clave de auditoría de unas cuentas consolidadas	1870
8-33 Ejemplo de elaboración de balance consolidado	1874

PARTE 9ª

LA NUEVA GESTIÓN DE LA CALIDAD EN ESPAÑA: NIGC1-ES, NIGC2-ES, NIA-ES 220 REVISADA

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	1891
9-1 Introducción	1891

CAPÍTULO II. NORMA INTERNACIONAL DE GESTIÓN DE LA CALIDAD 1 (ISQM1) GESTIÓN DE LA CALIDAD EN LAS FIRMAS DE AUDITORÍA QUE REALIZAN AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS (NIGC1-ES)	1895
9-2 Introducción a la ISQM1. Diferencias con la ISQC 1 (NICC 1)	1895
9-3 Descripción de los componentes del sistema de gestión de la calidad	1897
9-4 Responsabilidades de la firma cuando usa la red	1904
9-5 Evaluación del sistema de gestión de la calidad	1906
9-6 Otros aspectos a destacar	1907
9-7 Relación de artículos con LAC y RLAC.	1908
CAPÍTULO III. NORMA INTERNACIONAL DE GESTIÓN DE LA CALIDAD 2 (ISQM2). REVISIONES DE LA CALIDAD DE LOS ENCARGOS (NIGC2-ES) . .	1909
9-8 Relación entre la ISQM 1 y la ISQM 2 (NIGC1-ES y NIGC2-ES respectivamente)	1909
9-9 Elegibilidad del revisor de calidad del encargo (EQCR).	1910
9-10 Realización de la revisión EQCR y procedimientos aplicados por el revisor de la calidad	1912
9-11 Cuestiones y juicios significativos	1912
9-12 Cuestiones antes de la finalización de revisión del encargo.	1912
9-13 Finalización de la revisión del encargo y documentación	1913
CAPÍTULO IV. NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 220-ES REVISADA, GESTIÓN DE LA CALIDAD DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS (NIA-ES 220 R)	1915
9-14 Introducción	1915
9-15 Responsabilidades y determinaciones del socio de encargo: De liderazgo.	1915
9-16 Responsabilidades y determinaciones del socio de encargo: Requerimientos de ética aplicables (incluida independencia)	1917
9-17 Responsabilidades y determinaciones del socio de encargo: de aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría	1917
9-18 Responsabilidades y determinaciones del socio de encargo: Recursos para el encargo	1918
9-19 Responsabilidades y determinaciones del socio de encargo: Realización del encargo	1918
9-20 Responsabilidades y determinaciones del socio de encargo: Seguimiento y corrección	1920
9-21 Responsabilidades y determinaciones del socio de encargo: Gestión y alcance de la calidad	1920
9-22 Responsabilidades y determinaciones del socio de encargo: Documentación	1922
CAPÍTULO V. ORGANIZACIÓN INTERNA DE LAS FIRMAS	1923
9-23 Introducción	1923
9-24 Requerimientos de organización interna (art. 66 RLAC 2/2021).	1923
9-25 Requerimientos de organización interna en entidades que son EIP (art. 87 RLAC 2/2021); la estructura organizativa	1928
9-26 Metodología común de inspección de los encargos	1929

PARTE 10ª
SOSTENIBILIDAD: VERIFICACIÓN ACTUAL DEL ESTADO DE
INFORMACIÓN NO FINANCIERA EN ESPAÑA Y PANORAMA FUTURO

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	1933
10-1 Introducción	1933
CAPÍTULO II. MARCO NORMATIVO APLICABLE	1935
10-2 Aplicabilidad del Estado de Información no Financiera en España . . .	1935
10-3 Elaboración del Estado de información no financiera en España	1936
10-4 Modificaciones normativas. Directiva CSRD y su implicación en España. Reglamento SFDR y de taxonomía	1938
CAPÍTULO III. PROCESO DE VERIFICACIÓN DEL EINF EN ESPAÑA.	1941
10-5 Proceso de verificación bajo NIEA 3000 (Revisada). Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica. Seguridad limitada	1941
BIBLIOGRAFÍA	1945

EL VALOR DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA

Cada día es más necesario reflexionar críticamente acerca del papel que las normas a seguir tienen en contabilidad y auditoría. Muchos estudiantes, y algunos auditores, piensan que las normas sirven como programas detallados de actuación, que permiten a contables y auditores descargar su responsabilidad. Así, cumpliéndolas en todos sus extremos, saben que lo hacen bien y que el resultado es bueno, es decir, aceptable e indiscutible.

Si los estudiantes, primero, y los profesionales después no tienen claro que esta forma de pensar es errónea, el proceso formativo en el período de estudio, y el proceso supervisor a lo largo de toda la vida posterior habrán resultado un fracaso.

Dejaremos el cumplimiento de las normas contables para otra ocasión, para centrarnos en el objeto de esta interesante obra, que glosa una buena parte de las normas internacionales de auditoría, afortunadamente en vigor en España desde hace una década.

Las antiguas normas de auditoría eran más parecidas a un programa de actuaciones o a una lista de comprobaciones que a otra cosa. Estaban inspiradas por la actuación diaria de los auditores, y raramente suponían más que un compendio de la mejor práctica disponible en el momento de ser elaboradas.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC), organismo de alcance mundial del que proceden las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), que luego los organismos profesionales, los países o las regiones del mundo adoptan inició en los primeros años del siglo un proyecto, denominado «Clarity», en el que se replanteó cómo debían ser las normas para ser útiles a los profesionales y, más en particular, producir los resultados esperados de su trabajo, que no son otra cosa que informes de auditoría conformes a las necesidades de los usuarios.

Los destinatarios últimos de las NIA no son los auditores, sino quienes deben utilizar la información financiera a la que acompañan los informes emitidos después del trabajo de auditoría, ya sea para entender la rendición de cuentas de los administradores que han formulado los estados financieros, ya para proyectar las cifras y tomar decisiones de actuación acorde con los resultados de esa prognosis.

Las Normas no dicen lo que hay que hacer en una auditoría, sino cómo descubrir los problemas que, en las entidades, representan un riesgo importante de desinformación, ya sea por falta de control, de diligencia debida, por fraudes o, sencillamente, por sesgos o errores no intencionados. El profesional hace un análisis de los riesgos en cada una de las áreas en que ha dividido su trabajo, evalúa la situación, hace pruebas sobre el funcionamiento del sistema de elaboración de la información contable y toma datos directos, en toda la extensión necesaria, para evaluar la corrección de las cifras que figuran de los estados financieros.

Con la evidencia obtenida, el profesional elabora su informe de auditoría y se pronuncia claramente sobre si los estados adjuntos a su informe reflejan o no la imagen fiel, y en el caso de no reflejarla, total o parcialmente, explica detalladamente los motivos. Si no ha podido hacer todas las pruebas necesarias, describirá de forma pormenorizada las limitaciones y evaluará si debe o no pronunciarse.

** ** *

Estudié auditoría, hace varias décadas, con un libro clásico cuyas primeras ediciones proceden de la década de los 40 del siglo pasado. Se titulaba *Auditing, Principles and Procedure* y estaba escrito por Arthur Wellington Holmes (el Holmes, lo llamábamos, y lo seguirán llamando así los estudiantes de ahora, porque la última edición es de 2015). Es posible que este manual estuviese inspirado por las normas que, por entonces, emitía el *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), pero me acuerdo de que este extremo quedaba bastante difuminado en el texto. Se trataba más bien de que el estudiante comprendiera la importancia de cada partida, o cada área de trabajo, que fuese consciente de los riesgos por mala información que se podían derivar de la misma y que comprendiese las pruebas de cumplimiento y sustantivas, las listas de comprobaciones y de control que podía utilizar para detectar los fallos, porque en ese trabajo sistemático para la detección de sesgos y errores radicaba la calidad del trabajo, lo que es igual a decir de las conclusiones que podría obtener.

Las normas de auditoría (y especialmente las NIA, en esta nueva forma de tratar los asuntos derivada del proyecto Clarity) no describen soluciones a los problemas de auditoría, sino que proporcionan un conjunto de reflexiones para analizarlos, comprenderlos y abordarlos. Debe ser el propio auditor, en cada encargo particular, quien utilice las normas para poner de manifiesto los problemas y riesgos y, en consecuencia, diseñe las actuaciones necesarias para obtener la evidencia necesaria. De esta manera, el profesional es el principal responsable de su actuación, ya que debe comprender la situación, es decir, hacerse cargo de ella y aplicar sus conocimientos para resolver su trabajo. No puede argüir que la Norma decía esto o dejaba de decir aquello que le interesaba en cada momento.

No se trata solamente de cubrir sus responsabilidades, aunque a veces esta sea la preocupación, sino de llevar a cabo el encargo para cumplir el objetivo fundamental de emitir una opinión válida para los usuarios, que confían en el trabajo realizado y por eso leen con detenimiento y consideran todos los argumentos que figuran en el informe de auditoría.

Por eso las NIA tienen una estructura que puede parecer rara para los que busquen soluciones inmediatas, graduando la exposición del problema mediante tres pasos: 1) objetivo perseguido (lo principal); 2) Requerimientos, los necesarios para abordar el problema, y 3) guía de aplicación, en la que se abordan detalles que pueden ayudar a diseñar la forma de implantar los requerimientos, incluyendo en su caso la documentación necesaria y las simplificaciones válidas para firmas pequeñas de auditoría.

La Norma invita al profesional a conocer, con la profundidad necesaria, el área sobre cuyos problemas se ha elaborado. No se trata de un «entendimiento» somero de esos problemas, como ciertos interesados traducen («understanding» es el término inglés original), sino de un conocimiento completo de la situación de la partida o del área de trabajo, para poder operar sobre los riesgos de incorrección material en la entidad, sea cual sea su origen y naturaleza.

El auditor, diseñando primero y revisando después su programa de trabajo si fuera necesario, según su conocimiento del problema y experiencia en otros encargos, es también el autor y protagonista de todas las comprobaciones mediante las que obtiene evidencia, que debe documentar, así como las decisiones que vaya tomando en el camino de formarse una idea de la corrección de los estados financieros, para afirmar o no que presentan una imagen fiel de la situación patrimonial y de la actividad de la entidad.

Debe incidirse en que las Normas se interpretan por el propio auditor (a partir de su experiencia y juicio), y que el recurso a listas de comprobación estándar o a programas de auditoría más o menos sofisticados difícilmente sustituye su responsabilidad, como tampoco le exonera de responder de su decisión final, porque la auditoría no se justifica por los medios utilizados, por muy acertados que sean, sino por el cumplimiento de un objetivo.

** ** *

Por estas razones, un manual como el que se desarrolla a partir de este prólogo es un instrumento idóneo para enseñar a los estudiantes, y ayudar a los auditores profesionales, a tomar conciencia del extraordinario valor que tiene una norma, confeccionada por expertos y pensada para ayudarle a realizar su tarea, que en ningún caso sustituye su papel de diseñador del trabajo a realizar, ni tampoco le evita la toma continua de decisiones y su justificación en los papeles de trabajo.

El coordinador e impulsor de la obra, profesor Manuel Rejón, es un excelente conocedor de las NIA (y, claro está, de las NIA-ES, título que damos a las NIA anotadas para recoger algunos detalles de la normativa auditora en España, que complementan la aplicación de las Normas originales), a la vez que experimentado docente y, como tal, consciente de los detalles que deben conocerse para poder comprender el objetivo e implantar los requerimientos de cada uno de los estándares de auditoría.

El equipo del que se ha rodeado constituye un elenco de profesores universitarios, expertos procedentes de las corporaciones de auditores, técnicos del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y profesionales en ejercicio, que aportan sus conocimientos y experiencia para el tratamiento de las áreas de la auditoría, incluyendo no solo la explicación del texto de las normas (objetivo, requerimientos y guía de aplicación) sino un conjunto de valiosas reflexiones, fruto de su propia experiencia, en la comprensión, la enseñanza e incluso la supervisión del cumplimiento de cada una de ellas.

Puesto que las Normas están en continuo desarrollo, lo que es indicativo de la dinámica positiva de la actividad profesional auditora en el momento actual, el manual se concibe como una obra que se va a actualizar y completar periódicamente, en la medida que aparezcan o se actualicen las NIA, o bien si se tiene conciencia de nuevos problemas que han aparecido en su aplicación.

Además, incluye herramientas tradicionales como hojas de cálculo, formularios, modelos y listas de comprobación, así como los accesos a los textos originales y la doctrina que los interpreta, que pueden ayudar tanto al estudiante como al profesional, siempre que entienda que el papel de estas herramientas no sustituye, sino que complementa su propio trabajo y lo hace más fácil, debiendo complementar lo que falte según el encargo, la situación de la entidad y los demás condicionantes que están presentes en el trabajo.

Por último, el manual se ofrece en un formato doble, combinando las ventajas de papel para una lectura pausada y de detalle, con las ventajas del soporte digital, que nos aporta grandes beneficios en usabilidad, así por ejemplo los usuarios de la obra pueden llevar fácilmente consigo el texto, y valerse de él en cualquier circunstancia.

No es difícil imaginar que este manual dé paso a cursos en formatos digitales, puesto que el coordinador tiene tanto pericia como experiencia para encontrar caminos nuevos en esa labor que se ha marcado de transmisión del conocimiento.

El conocimiento de la auditoría es una de las mejores vías de acceso al conocimiento de los procesos de toda índole que se desarrollan en las empresas, por lo que la divulgación de estos saberes es una manera de extender el conocimiento de los problemas de las entidades de negocio y las soluciones que per-

miten su mejor gestión, que deben conocer no solo los contables y los auditores, sino todos aquellos que tienen alguna responsabilidad en la administración empresarial.

Navaluenga (Ávila), 6 de marzo de 2022

José Antonio GONZALO ANGULO

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad (Universidad de Alcalá)

Auditor de Cuentas

Expresidente del ICAC

PARTE 1ª

INTRODUCCIÓN. LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN ESPAÑA. PANORAMA NORMATIVO EN LOS PRÓXIMOS AÑOS

1-1 INTRODUCCIÓN

La adopción del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante RLAC 2/2021 y LAC 22/2015 respectivamente) ha desencadenado una intensa oleada regulatoria de ámbito nacional, que se ha sumado a la inercia internacional de actualización de las normas ya existentes.

En los próximos años el panorama normativo del sector de la auditoría de cuentas va a estar marcado por la entrada en vigor de normas recientemente aprobadas, y por normas en las que actualmente se está trabajando y cuya aprobación es previsible que se lleve a cabo en los próximos ejercicios. Siguiendo esta esquemática, en las próximas páginas se tratarán de exponer las líneas generales más novedosas de cada uno de estos bloques normativos, comenzando por las ya aprobadas, cuyos impactos y efectos son innegables ya en el corto plazo.

Gráficamente, la entrada en vigor de las distintas normas es el siguiente:

NORMATIVA GENERAL	Entrada en vigor
LAC 22/2015 – modificación del artículo 5.1, letras del apartado 1 del artículo 5, letras g) y h)	Auditorías de ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2024.
Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de junio, de Auditoría de Cuentas (RLAC 2/2021) – ORGANIZACIÓN INTERNA	1 de julio de 2022
Resolución del ICAC sobre formación continuada	Período de formación que comience el 1 de octubre de 2023
NORMAS DE AUDITORIA	Entrada en vigor
Nuevas normas de gestión de la calidad (NIGC 1-ES, NIGC 2-ES, NIA-ES 220R)	1 de enero de 2023
Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor relación con los estados financieros presentados en el Formato Único Europeo (FEUE) y NIA-ES 700R “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”	1 de enero de 2020
NIA-ES 720R “Responsabilidades del auditor con respecto a otra información”	1 de enero de 2020
NIA-ES 540R “Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar”	1 de enero de 2021
NIA-ES 250R “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”	1 de enero de 2022
NIA-ES 315R “Identificación y valoración del riesgo de incorrección material”	1 de enero de 2022
NIA-ES 610R “Utilización del trabajo de los auditores internos”	1 de enero de 2022
NIA-ES 600R “Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)”	1 de enero de 2024
Resolución de 11 de abril de 2024, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la actualización de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), las Normas de Control de Calidad Interno, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2 para su aplicación en España (NIGC 1-ES y NIGC 2-ES) y el Glosario de Términos, resultado de la adaptación del publicado	1 de enero de 2024, no obstante, los sistemas de gestión de la calidad de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas deberán estar diseñados e implementados de conformidad con los requerimientos establecidos en la misma, a 1 de junio de 2024.

junto con estas Normas Internacionales para su aplicación en España.	
NORMATIVA INTERNACIONAL	Entrada en vigor
Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifican el Reglamento (UE) nº 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, por lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas	Primera fase, verificación con seguridad limitada en 2025 con información sobre el ejercicio 2024
Norma internacional para auditoría de estados financieros para entidades menos complejas	15 diciembre de 2025, sólo para aquellas jurisdicciones que la hubieran adoptado. Por ahora no es aplicable en los territorios de la UE
ISA 500R "Evidencia de auditoría"	Por determinar
ISA 240R "Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude"	Por determinar
ISA 570R "Empresa en funcionamiento"	Por determinar

1-2 EL NUEVO REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

El RLAC 2/2021 es fruto de un largo proceso de elaboración que comenzó prácticamente tras la aprobación de la LAC 22/2015. Durante todo este tiempo las distintas versiones han sido compartidas con las partes afectadas, especialmente las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas y otros organismos supervisores públicos, en base a cuyas aportaciones se ha adaptado el texto, de manera que finalmente ha sido aprobado con un elevado consenso que ha sido objeto de elogio. Por eso el RLAC 2/2021 constituye un complemento necesario de la LAC 22/2015 pero no supone una ruptura o un salto cualitativo en cuanto a los requisitos de acceso y funcionamiento de los auditores frente a la regulación anterior. Aunque no está completamente libre de elementos controvertidos, los aspectos que pueden suponer un verdadero esfuerzo de adaptación para los auditores son solamente puntuales, por lo que en definitiva no se prevén dificultades significativas en su implementación práctica.

Como ya se ha señalado, el RLAC 2/2021 fue aprobado el 12 enero de 2021 y publicado en el BOE el día 30 de ese mismo mes, y se compone de 141 artículos agrupados en seis títulos (preliminar y cinco títulos) que agrupan temáticamente los distintos aspectos objeto de regulación. Además, contiene diez disposiciones adicionales, seis transitorias y 3 finales.

El objetivo del reglamento, desde una perspectiva jurídica, es dar cumplimiento a la previsión recogida en la disposición final octava de la LAC 22/2015, por la que se autoriza al Gobierno para que, a propuesta de la Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital, dicte las normas necesarias para el desarrollo de lo dispuesto en la LAC 22/2015. Desde una perspectiva práctica, el reglamento pretende desarrollar y

completar todos aquellos aspectos que, por su nivel de detalle o carácter técnico, no pudieron quedar completamente precisados en la LAC 22/2015.

El RLAC 2/2021 constituye en el corto plazo el principal cambio regulatorio que afecta a la actividad de auditoría. Su entrada en vigor se produjo el 31 de enero de 2021 (día siguiente de su publicación en el BOE), con excepción de las siguientes disposiciones, cuya entrada en vigor se pospuso para facilitar la transición a la nueva regulación:

- Lo dispuesto en los artículos 62 y 63.2 sobre fijación de honorarios es aplicable sólo a los nuevos contratos que se firmen o se hayan prorrogado a partir de la fecha de entrada en vigor del RLAC 2/2021 (31 de enero de 2021).
- Lo dispuesto en el Capítulo IV del título II, en el artículo 72.2 y en el artículo 87 (organización interna de los auditores y conservación y custodia de su documentación) entró en vigor el 1 de julio de 2022 y es aplicable a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos cerrados con posterioridad a dicha fecha.
- Lo dispuesto en el artículo 65, respecto a la cuantía mínima de la garantía financiera, que entró en vigor el 1 de julio de 2021.

Además de lo anterior, en las disposiciones transitorias del reglamento se encuentran instrucciones específicas referidas a la aplicación de las disposiciones del nuevo reglamento sobre los programas de enseñanza teórica y la formación práctica para acceder al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC); sobre la remisión de información al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC); sobre modalidades de auditoría de cuentas, independencia y auditoría de las entidades de interés público, y sobre procedimientos sancionadores, concursales.

Dado que explicar con detalle cada una de las cuestiones incluidas en el RLAC 2/2021 supondría una extensión considerable, a lo largo de las siguientes páginas se comentarán, siguiendo el orden temático del articulado, aquellos aspectos que por su novedad o por su interés han despertado un mayor interés en el sector.

Comenzando con el **título Preliminar** del Reglamento de Auditoría de Cuentas de 2021, éste recoge diversas disposiciones cuyo objetivo es clarificar aspectos que permitan una aplicación consistente de la LAC 22/2015. En concreto, se abordan tres tipos de cuestiones: la aplicabilidad de la regulación, las normas de ética y control de calidad interno, y una serie de definiciones a los efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la auditoría.

De esta forma, en primer lugar, los artículos del título Preliminar precisan el ámbito de aplicación de la normativa reguladora de auditoría, particularmente en lo que se refiere a los ámbitos de aplicación tanto subjetivo como objetivo. Específicamente se detallan quiénes deben entenderse como auditores de cuentas afectados por la normativa de auditoría y qué debe entenderse por la «auditoría de cuentas», como punto de partida básico de la regulación, y al que se refiere el artículo 1.2 de la LAC 22/2015.

En segundo lugar, el título Preliminar del Reglamento de Auditoría de Cuentas de 2021 establece los principios generales sobre las normas de ética y control de calidad interno bajo las cuales deben operar los auditores. La regulación de los principios éticos

es particularmente relevante en la medida en que en España no se ha adoptado formalmente el código ético de IESBA que goza de una considerable expansión en el ámbito internacional. Los principios éticos que fija el RLAC 2/2021 son la competencia profesional, la diligencia debida, la integridad y la objetividad. En lo que respecta a las normas de control de calidad interno, en este título únicamente se realiza una declaración general del objeto que deben perseguir estas normas, disponiendo que éstas deben establecer los principios y requisitos a seguir por los auditores de cuentas en la implantación y mantenimiento de un sistema de control de calidad interno que les permita asegurar razonablemente que la actividad de auditoría de cuentas se realiza conforme a lo exigido en la normativa aplicable.

También en relación con la normativa, pero referido a los elementos procedimentales de su proceso de aprobación, el título preliminar del RLAC 2/2021 contiene varios artículos que explican el trámite de información pública, la publicación y entrada en vigor, y la situación en que se deberían elaborar las normas técnicas de auditoría, las normas de ética o las normas de control de calidad interna en un hipotético supuesto de inacción de las corporaciones. En este último caso, queda fijado un plazo de dos meses desde el requerimiento del ICAC a las corporaciones para entenderse que se ha producido la citada inacción.

En tercer lugar, el título Preliminar contiene una serie de definiciones que son de importancia crítica para la aplicación de la regulación. Se define qué se entiende por entidad de interés público, por familiares, por red del auditor y por entidades vinculadas a la entidad auditada. De todas estas, y aunque no es novedosa, probablemente la más relevante es la de entidad de interés público (EIP, cuya definición se mantiene tal y como se adoptó mediante el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre). Esta definición es muy relevante para la actividad de la auditoría por todos los requisitos reforzados que establecen la LAC 22/2015, el RLAC 2/2021 y el RUE, tanto sobre los trabajos de auditoría de este tipo de entidades, como sobre sus auditores. Según la última información disponible (noviembre de 2023), actualmente existen aproximadamente 1.424 EIPs que son auditadas por 78 auditores de EIPs.

El título I del RLAC 2/2021 se denomina **«De la auditoría de cuentas»** y aborda, por un lado, cuestiones generales relativas a la actividad de auditoría de cuentas, y por otro, cuestiones referidas al acceso al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

En lo que respecta a las cuestiones generales de la auditoría, el RLAC 2/2021 incluye en el capítulo correspondiente de este título preceptos dirigidos a delimitar la auditoría y regular el informe de auditoría, la responsabilidad del órgano de administración de la entidad sobre la formulación de los estados financieros a auditar y el sistema de control interno de la entidad auditada, la descripción del objeto de la auditoría y del modo en que se desarrolla, y la identificación adecuada de los auditores principales responsables y de la sociedad de auditoría. De todos estos temas interesa detenerse, por el interés que ha despertado en el sector, en aquellos que se refieren a la actividad de los auditores cuando se trata de cuentas consolidadas y cuando los auditores actúan conjuntamente.

El artículo 16 del RLAC 2/2021, «Documentación de la evaluación y revisión del trabajo realizado por los auditores de cuentas sobre la información financiera de las entidades del conjunto consolidable» completa lo dispuesto en el artículo 7.4 de la LAC

22/2015, desde una perspectiva eminentemente práctica. Este artículo de la ley regula la auditoría de estados consolidados, pero sin entrar en detalle. El artículo del Reglamento de Auditoría de Cuentas de 2021 explica cómo documentar que lo exigido por la LAC 22/2015 ha sido efectivamente realizado por el auditor [cuestión que tampoco clarifica suficientemente la NIA-ES 600 R «Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)»]. En este sentido, se exige que el auditor de las cuentas anuales consolidadas disponga de la documentación relativa a la evaluación y revisión del trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas en relación con la verificación de la información financiera de las entidades que formen parte del conjunto consolidable, debiendo reflejar la evidencia obtenida para soportar su opinión de la auditoría de las cuentas consolidadas. Este artículo 16 del Reglamento de Auditoría de Cuentas de 2021 permite que, en la auditoría de cuentas consolidadas, la revisión y el detalle de la documentación de los papeles de trabajo del auditor se adapte a las características y circunstancias del conjunto consolidable y de la importancia relativa de cada una de sus entidades integrantes, así como de los riesgos identificados en la información financiera de dichas entidades.

Atendiendo a dichos criterios, la documentación relativa a la revisión del trabajo realizado en la auditoría de los componentes debe reflejar al menos los criterios y consideraciones tenidos en cuenta para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material a efectos de la auditoría de las cuentas consolidadas, entre los que se encuentran los relativos al negocio, las transacciones u operaciones, su procesamiento, así como el control interno de dichas entidades, los riesgos que el auditor de las cuentas consolidadas ha considerado a efectos de la auditoría de las cuentas consolidadas para la planificación del trabajo, la naturaleza, extensión y momento de realización de las pruebas tanto diseñadas como realizadas por el auditor de las cuentas anuales consolidadas para responder a los citados riesgos identificados en la información financiera de dichas entidades y los aspectos concretos revisados del trabajo realizado por los auditores de dichas entidades sobre la información financiera consolidada.

En lo que respecta a la actuación conjunta de auditores (conocida como «coauditoría»), el RLAC 2/2021 incorpora el contenido del anterior reglamento y lo completa con precisiones sobre la forma de proceder cuando exista discrepancia en cuanto a la opinión técnica a emitir, en cuyo caso cada auditor de cuentas debe presentar su opinión en un párrafo distinto del informe de auditoría y expondrá los motivos de la discrepancia. También se restringe la posibilidad de que los auditores pertenezcan a la misma red, para evitar que por esta vía se eludan las normas de independencia y rotación de auditores.

En lo que respecta a las cuestiones referidas al acceso al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas reguladas en el capítulo II del título I del RLAC 2/2021, cabe destacar la eliminación, dentro de la sección de personas físicas del ROAC, de la situación voluntaria de «no ejerciente prestando servicios por cuenta ajena», en la que se incluían anteriormente aquellos auditores que colaboraban activamente con un auditor de cuentas en ejercicio o con una sociedad de auditoría de cuentas en las tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas, pero que no firmaban informes de auditoría. Por simplicidad, las modalidades bajo las cuales un auditor puede estar inscrito en el ROAC pasar a ser únicamente dos: por un lado, la situación de «ejerciente», que incluye

a los auditores individuales y los auditores designados por las sociedades de auditoría para la firma de informes de auditoría (eliminándose la modalidad de «socio de sociedad de auditoría»), y, por otro lado, la situación de «no ejerciente».

Además de lo anterior, en el título I del RLAC 2/2021 se sientan las bases para la introducción de ligeras modificaciones de menor calado en relación con los programas de formación teórica, en la formación práctica y en el examen de aptitud para la inscripción en el ROAC. Fuera de estas Resoluciones y exclusivamente en el RLAC 2/2021 queda la modificación de la composición del tribunal del examen de acceso al ROAC, con la cual se ha pretendido asegurar una mayor diversidad de sus representantes, considerando las materias objeto de examen.

El siguiente título del RLAC 2/2021 se denomina título II **«Del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas»**, y aborda lo relativo a la formación continuada, a la independencia, a la garantía financiera, a la organización interna, a los deberes de custodia y secreto y a la auditoría de entidades de interés público.

En lo que respecta a la formación continuada regulada en el capítulo I, el RLAC 2/2021 no supone un endurecimiento del régimen anterior, sino que se mantienen en términos generales la forma y condiciones en que ha de tenerse por cumplido el requisito de formación continuada mínima recogida en el reglamento anterior. Sin embargo, ahora se permite que las actividades de formación puedan estar organizadas, además de por las Corporaciones representativas de auditores, universidades, sociedades de auditoría y grupos de auditores (como anteriormente), además también por centros de educación superior acreditados por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación u organismo equivalente del ámbito autonómico.

El capítulo II del título II está dedicado a la independencia, elemento que junto con el escepticismo y el juicio profesional conforman las precondiciones necesarias para la actuación de los auditores. Dada la importancia de la independencia como principio que se erige fundamental en la realización de trabajos de auditoría, conviene explicar con detalle las aportaciones del RLAC 2/2021, sobre todo considerando que su el régimen de independencia configurado por la LAC 22/2015 es ciertamente complejo, y que afecta significativamente a los auditores, tanto desde la perspectiva operativa del cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios (cómo cumplir), como desde la perspectiva de las consecuencias de su posible incumplimiento (sanciones). El hecho de que el capítulo II del título II «De la independencia» sea con diferencia el capítulo más extenso del RLAC 2/2021, a distancia del resto, también indica la importancia que el regulador ha otorgado a esta cuestión en el desarrollo reglamentario.

Como se ha comentado, la LAC 22/2015 concibe el régimen de independencia partiendo del escepticismo, el juicio profesional y la independencia como principios inspiradores de la actuación del auditor, quien es responsable de analizar en función de todas las circunstancias concurrentes en el encargo de auditoría si está en condiciones de realizar el trabajo. Es el conocido sistema de amenazas a la independencia y de las salvaguardas para su preservación, que el propio preámbulo del RLAC 2/2021 cataloga como «autodiagnóstico». Con este sistema el auditor debe identificar cualquier amenaza que pueda menoscabar su independencia, y en su caso, establecer las salvaguardas apropiadas que reduzcan esa amenaza a un nivel suficientemente bajo. Sin embargo,

para no dejar al arbitrio de cada auditor esta cuestión tan relevante, la LAC 22/2015 marca una serie de líneas rojas que inhabilitan al auditor para llevar a cabo el trabajo de auditoría. Estas circunstancias que pueden llevar a una situación de abstención obligatoria pueden provenir de situaciones personales y de servicios prestados.

El sistema de independencia 7 se completa con dos elementos: las normas de extensión y las mayores restricciones en el caso de auditorías de EIP. Las reglas de extensión tienen por objeto evitar comportamientos que supongan cumplimientos formales de los deberes de independencia, pero incumplimientos materiales (como sería por ejemplo la conculcación de la independencia por situaciones personales que afecten a familiares directos del auditor, o por servicios prestados no directamente a la sociedad auditada, sino a filiales controladas por ésta). Por ello las incompatibilidades tanto por situaciones personales como por servicios prestados se extienden más allá del propio auditor y de la sociedad auditada hasta un perímetro que en ocasiones complica significativamente el cumplimiento de los requisitos de independencia. Como se ha indicado, el segundo elemento que cierra el régimen de independencia es que en el caso de trabajos de auditoría de entidades de interés público, precisamente por el interés que revisten y sus potenciales mayores efectos en la sociedad, los requisitos son más rigurosos, y están regulados, además de mediante la LAC 22/2015 y el RLAC 2/2021, en el Reglamento (UE) n° 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión (en adelante RUE).

En este contexto, el RLAC 2/2021 no supone una modificación de este régimen, sino que se limita a proporcionar las claves para poder aplicar en la práctica las disposiciones de la LAC 22/2015, la cual, por su propio rango legal no entra a definir muchos de los conceptos y límites necesarios para dar cumplimiento a las disposiciones de independencia. Así, el capítulo del RLAC 2/2021 dedicado a la independencia comienza explicando cómo debe entenderse el cumplimiento del principio de independencia recogido en el artículo 14 de la Ley, y recopila las disposiciones contenidas en varios artículos de la LAC 22/2015 y explica qué se entiende por la participación de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada.

El RLAC 2/2021 señala que entiende que se produce esa circunstancia de participación de cualquier manera en la gestión o en la toma de decisiones de la entidad auditada cuando el auditor de cuentas ha realizado presentación de propuestas, informes o recomendaciones que influyan en el ejercicio de las funciones, de facto o en apariencia, temporales o permanentes, que son propias del órgano de administración, de los cargos directivos, incluido el responsable del área económica financiera, o de quien desempeñe funciones de supervisión o control interno en la entidad auditada. El RLAC 2/2021 también considera que el auditor de cuentas participa en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada cuando presta servicios que afecten a la resolución de situaciones que pudieran afectar a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, a la determinación de su estructura societaria, o que impliquen la gestión del capital circulante, el suministro de información financiera, la optimización de procesos empresariales, la gestión de tesorería, la fijación de precios de transferencia, la creación de eficiencia en la cadena de suministro y otros similares.

Como se puede observar el RLAC 2/2021 realiza un entendimiento ciertamente extenso de la participación del auditor en la gestión de la auditada, que se completa con una acotación por el lado negativo. Se definen también las situaciones que, en principio (sin cerrarlo completamente, es necesario el estudio caso por caso), no suponen una participación en la toma de decisiones de la entidad auditada. Las situaciones en las que se entiende que el auditor no ha participado en la toma de decisiones se producen por ejemplo, cuando éste realiza algún trabajo o emita algún informe o recomendación relacionada con cualquier servicio ajeno a la auditoría que permita a la entidad auditada decidir entre alternativas razonables que lleven a la toma de decisiones diferentes; estén basados en datos observables o en estándares o prácticas habituales; y la entidad auditada, mediante personas cualificadas y con experiencia, evalúe los trabajos o recomendaciones objeto del servicio y ponga dicha evaluación a disposición de las personas con competencia en la gestión o toma de decisiones en la entidad auditada.

Uno de los conceptos en los que se apoya la aplicación del principio de independencia es el conflicto de intereses. Los conflictos de intereses deben analizarse siempre como amenaza a la independencia, salvo que los beneficios o perjuicios derivados de dicho conflicto resulten insignificantes o intrascendentes. A estos efectos, el Reglamento de Auditoría de Cuentas de 2021 aclara que se consideran insignificantes o intrascendentes sólo cuando resulten de escasa importancia cuantitativa en el curso normal de los negocios, se realicen en condiciones de mercado y no tengan capacidad de influir en la decisión, juicio o criterio del auditor.

Otra cuestión relevante desarrollada reglamentariamente se refiere a la prohibición de la LAC 22/2015 de la participación o influencia, de ninguna manera en el resultado del trabajo de auditoría de cuentas de una entidad, de aquellas personas que tengan una relación laboral, comercial o de otra índole con la entidad auditada, que pueda generar un conflicto de intereses o ser percibida, generalmente, como causante de un conflicto de intereses, tanto real como aparente. A este respecto, el RLAC 2/2021 realiza una delimitación objetiva (circunstancias donde surge o puede surgir el conflicto de intereses) y subjetiva (personas o entidades en las que la aparición de un conflicto de intereses es relevante para el trabajo de auditoría).

En lo que respecta a la delimitación objetiva, el RLAC 2/2021 explica qué se entiende por conflicto de intereses, señalando que existe este problema cuando la decisión, juicio o criterio que se vaya a adoptar, pueda afectar a sus intereses de naturaleza personal, económica o profesional, por suponer un beneficio o un perjuicio a los mismos. El RLAC 2/2021 añade que el conflicto de intereses puede estar originado por la existencia de un interés financiero, comercial o de otro tipo, o por la existencia de relaciones o intereses comunes o contrapuestos entre la entidad auditada y el auditor (incluyendo las personas o entidades vinculadas a éstos – recuérdense las normas de extensión-). El Reglamento de Auditoría de Cuentas de 2021 va más allá y proporciona dos ejemplos en los cuales se entiende que surge el conflicto de intereses: cuando el auditor de cuentas preste un servicio relacionado con una cuestión a dos o más entidades, incluida la entidad auditada, cuyos intereses con respecto a dicha cuestión no son coincidentes o son opuestos, y cuando los intereses del auditor de cuentas con respecto a una cuestión y los intereses de la entidad auditada relacionados con dicha cuestión son opuestos.

La delimitación subjetiva de los conflictos de intereses se circunscribe a los que provienen del propio del auditor; de los intereses de los familiares a los que se refiere el artículo 3.12 de la LAC 22/2015 (los cónyuges de los auditores o las personas con quienes mantengan análogas relaciones de afectividad, y aquellos con los que el auditor tenga vínculos de consanguinidad en primer grado directo o en segundo grado colateral, así como los cónyuges de aquellos con los que tengan los vínculos de consanguinidad citados); de los intereses de las personas y entidades a que se refieren los artículos 19 y 20 de la LAC 22/2015; y de los intereses de personas jurídicas o entidades a las que el auditor de cuentas haya estado vinculado por tener derechos de voto, o por pertenecer a su órgano de administración, o por una relación laboral o profesional de cualquier tipo en los dos años anteriores al nombramiento de auditor.

A continuación, el RLAC 2/2021 recoge, tal y como hacía el anterior reglamento, la definición de las distintas categorías de amenazas a la independencia: interés propio, autorrevisión, abogacía, familiaridad e intimidación. Además, el RLAC 2/2021 explica que, sin perjuicio de esa clasificación, las amenazas a la independencia pueden provenir tanto de situaciones, relaciones o servicios que originan la incompatibilidad del auditor de cuentas, como de otras distintas a estas, de acuerdo con lo establecido en los artículos 14 a 25 de la LAC 22/2015, y que pudieran comprometer la independencia del auditor. Continúa mediante los artículos 40, 41 y 42, del RLAC 2/2021, señalando con bastante detalle cómo debe responder el auditor ante las amenazas, en un proceso que se inicia con la identificación y evaluación de las amenazas, sigue con la aplicación de medidas de salvaguarda, y finaliza con la documentación de este proceso.

El RLAC 2/2021 parte de una aproximación integral a la gestión de las amenazas, de forma que exige que el auditor detecte cualquier potencial amenaza, incluso si ésta proviene de situaciones o circunstancias no expresamente recogidas en la LAC 22/2015, sin perjuicio de requerir que se preste especial atención precisamente a los casos ya recogidos en la normativa. Además, se debe tener en cuenta que, al analizar y valorar las situaciones, servicios y relaciones, cada una de ellas puede originar más de una amenaza. Esta amplia extensión que requiere la norma en la identificación de amenazas también tiene un reflejo en cuanto al perímetro de entidades que se consideran significativas a estos efectos, siendo mayor que el que se tiene que considerar a los efectos de la prohibición de prestación de servicios. Las entidades que deben ser analizadas en lo que respecta a las amenazas son las siguientes:

- La entidad dominante,
- Las entidades controladas por la entidad auditada,
- Las entidades vinculadas mediante la existencia de una misma unidad de decisión (siempre que tanto dichas entidades como la entidad auditada sean significativas, en términos de importancia relativa, para la entidad dominante),
- Las entidades vinculadas respecto de las cuales la entidad auditada ejerce influencia significativa (y sean significativas, en términos de importancia relativa, para dicha entidad) y

- Las entidades vinculadas que ejercen influencia significativa en la entidad auditada, siempre que la entidad auditada sea significativa, en términos de importancia relativa, para dichas entidades.

La identificación de las amenazas de independencia debe ser completada con la evaluación de su importancia, para determinar, considerándolas tanto individualmente como en su conjunto con el resto de las amenazas identificadas, el grado de riesgo en que pueda verse comprometida la independencia del auditor. Indica el RLAC 2/2021 que la importancia de las amenazas depende de factores, algunos cuantificables y otros no cuantificables, tales como la condición, grado de responsabilidad o cargo, así como la proximidad o influencia de las personas implicadas; la naturaleza de la situación, servicio o relación que origina la amenaza; la confluencia de intereses y su significatividad y vinculación, así como el efecto en la información financiera a auditar; la concurrencia de otras circunstancias de las que puedan surgir otras amenazas, los servicios y relaciones mantenidos con la entidad auditada; y el contexto en que se realiza la auditoría de cuentas.

Una amenaza se considera significativa según el RLAC 2/2021 si, de acuerdo con los factores y circunstancias que concurran, tanto individualmente considerada como en su conjunto con el resto de las amenazas identificadas, incrementa el nivel de riesgo hasta el punto de que se vea comprometida la independencia del auditor.

La siguiente fase, en el caso de que se detecten amenazas, es el establecimiento y aplicación de medidas de salvaguarda necesarias para eliminar o, en su caso, para reducir a un nivel aceptablemente bajo estas amenazas. El RLAC 2/2021 entiende que se reduce a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia cuando el auditor de cuentas es capaz de ejercer un juicio objetivo e imparcial sobre las cuestiones tratadas durante la realización del trabajo de auditoría, no resultando comprometida su independencia.

Las medidas de salvaguarda deben ser adoptadas tanto a nivel de organización interna como de trabajo de auditoría, aunque también pueden basarse en la estructura de gestión y control de la entidad auditada. Normalmente las medidas de salvaguarda consisten en prohibiciones, restricciones o limitaciones y otras políticas y procedimientos, o una combinación de ellas. Una medida de salvaguarda frecuentemente utilizada es, por ejemplo, en el caso de servicios de no auditoría, la utilización de equipos completamente diferentes para la prestación del servicio y la realización de la auditoría.

Este capítulo del RLAC 2/2021 continúa proporcionando en sus artículos 43 a 46 las definiciones necesarias para la aplicación de las causas de incompatibilidad por situaciones personales establecidas en la LAC 22/2015. En concreto explica qué se entiende por desempeño de cargos, por interés significativo directo, por instrumentos financieros y por obsequios o favores.

En la delimitación del desempeño de cargos no existe ninguna circunstancia excepcional diferente a lo que intuitivamente se deduce de lo recogido en la LAC 22/2015. El desempeño de cargos constituye una causa de incompatibilidad absoluta que conduce a que el auditor se deba abstener de la realización del trabajo, cuando se ostente la condición de miembro del órgano de administración; de directivo o de apoderado que tenga otorgado a su favor un poder general de la entidad auditada; cuando se desempeñe

un puesto de empleo en la entidad auditada; y cuando se ejerza la responsabilidad del área económica financiera o funciones de supervisión o control interno en la entidad auditada, cualquiera que sea el vínculo que tengan con dicha entidad. El RLAC 2/2021 precisa cada una de estas circunstancias propiciando una mayor seguridad jurídica, pero sin aportar elementos moduladores en los que merezca la pena detenerse.

Mayor interés reviste la definición que el RLAC 2/2021 realiza sobre lo que se considera interés significativo directo, que es una circunstancia que genera una incompatibilidad directa en el caso de la posesión de instrumentos financieros de la entidad auditada, pero que para generar incompatibilidad en el resto de situaciones (posesión de instrumentos financieros de una entidad vinculada a la auditada; concesión, mantenimiento o garantía de préstamos a la entidad auditada, así como la aceptación o mantenimiento de préstamos o garantías de la entidad auditada; mantenimiento de relaciones empresariales o comerciales) se requiere exceder una serie de límites que son los que precisamente fija el RLAC 2/2021 para cada una de las situaciones. Los parámetros que sirven en términos generales para el establecimiento de estos límites son, según el caso, el 10 por ciento del patrimonio del auditor de cuentas o el 5 por ciento del capital social, de los derechos de voto o del patrimonio de la entidad auditada. En el caso de interés significativo directo por actividades empresariales o comerciales se utilizan también parámetros como el 3 por ciento del activo total o el 5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios. Estos límites generalmente se reducen a la mitad (al 0,5% del capital social, de los derechos de voto o del patrimonio de la entidad auditada) en el caso de EIPs.

El siguiente bloque de artículos (la Subsección 2ª del Capítulo 2 del título II) desarrolla las causas de incompatibilidad derivadas de servicios prestados, incorporando precisiones que permiten determinar si el caso analizado se trata de servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o de estados financieros; de servicios de valoración; de servicios de auditoría interna; de servicios de abogacía; o de servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno, de gestión de riesgos, o de diseño o aplicación de los sistemas informáticos. Este es uno de los apartados del RLAC 2/2021 donde se aprecia con claridad la intención de proporcionar seguridad jurídica en la aplicación de los preceptos de la LAC 22/2015. Pese a este esfuerzo, en muchas ocasiones la identificación práctica de los elementos fácticos que permiten la clasificación del servicio dentro de las distintas alternativas no es siempre sencilla, bien por las propias características de los servicios profesionales o por la redacción de los contratos y cartas de encargo.

Mayor relevancia tiene la Subsección 3ª del Capítulo 2 del título II porque define los conceptos de importancia relativa e incidencia significativa de las situaciones o servicios, estableciendo que éstos sí tienen incidencia significativa o no se puede considerar que tengan un efecto de poca importancia relativa, cuando por separado o en su conjunto de forma agregada a otras situaciones o servicios, los intereses, valores asignados, cantidades afectadas (separada o conjuntamente), superen o bien los niveles o cifras de importancia relativa que ha de fijar el auditor de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de las referidas cuentas anuales u otros estados financieros para los estados financieros en su conjunto; o bien los intereses, valores asignados o cantidades afectadas, separada o conjuntamente, superen de forma directa o indirecta, los límites ya comen-

tados en los párrafos anteriores del 3% del activo total o el 5% de importe neto de la cifra de negocios (debiéndose seleccionar el parámetro, que sea más representativo en función de las circunstancias que concurren en la entidad auditada, que figuren en las cuentas anuales o estados financieros).

La regulación de las posibles incompatibilidades por situaciones personales y por servicios prestados del RLAC 2/2021 se completa con una serie de artículos (53 a 59) con particularidades sobre las normas de extensiones, que proporcionan herramientas para aplicar cuestiones específicas de la LAC 22/2015. Tal y como indica el preámbulo del RLAC 2/2021, las normas de extensión regulan la existencia de una posible falta de independencia del auditor, por situaciones o servicios de personas vinculadas al auditor por razón de parentesco o profesional, o por relaciones de su red y la entidad auditada o sus vinculadas.

Estas normas de extensión no operan con carácter absoluto ya que incorporan excepciones o requisitos más restrictivos en función del grado de participación en el trabajo de auditoría, de la naturaleza de la relación con la entidad auditada, del grado de familiaridad y de la relevancia de los instrumentos financieros que se posean o de las operaciones que se realizan. A este respecto, las cuestiones que se pueden encontrar en este apartado del Reglamento de Auditoría de Cuentas de 2021 son las siguientes: cuándo se entiende que un puesto de trabajo elabora información significativa a los efectos de lo dispuesto en los artículos 18 y 20 de la LAC 22/2015; el tratamiento de las operaciones con instrumentos financieros que no sean significativos individualmente considerados; la significatividad de las entidades vinculadas; las personas o entidades directamente relacionadas con el auditor de cuentas; las relaciones con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría o su red y las incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor de cuentas y las normas y condiciones para eliminación de los instrumentos financieros que generen incompatibilidad.

Como se ha podido comprobar en las explicaciones anteriores, la LAC 22/2015 y el RLAC 2/2021 configuran un régimen de aplicación del principio de independencia sobre las situaciones personales y los servicios prestados que, partiendo de unos postulados relativamente sencillos, alcanza un nivel de complejidad (derivado de toda la posible casuística), realmente elevado. Desde una perspectiva práctica, la conclusión básica para el auditor debería ser que cuanto mayor sea la independencia con respecto a su cliente de auditoría, mayor es la sencillez del régimen. Cuando el auditor se adentra en situaciones personales de vinculación con la entidad auditada, o presta servicios ajenos a la auditoría, más difícil se hace tener una perspectiva global de los distintos preceptos normativos y, por tanto, se presentan mayores dificultades para cumplir con la regulación.

Cambiando de temática, en la sección del Reglamento de Auditoría de Cuentas de 2021 dedicada a la contratación y prórroga se concretan determinados aspectos de la prórroga y rescisión del contrato de auditoría y las obligaciones de remitir información a este respecto al ICAC, y se incluyen algunas cuestiones sobre las prohibiciones posteriores a la realización del trabajo de auditoría de cuentas. Se concretan, como novedad, cuestiones que aportan seguridad jurídica y guían su aplicación, como por ejemplo, se

clarifica el concepto de interés financiero significativo directo o indirecto a estos efectos; quiénes tienen a estos efectos responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del Trabajo; cuándo existen influencias recíprocas entre quien cesa y el auditor firmante que determina la aplicación del régimen de prohibiciones, y cómo afecta el hecho de que los sujetos a los que afecta la prohibición del artículo 23 de la LAC 22/2015 se desvinculen del auditor antes de finalizar el trabajo de auditoría.

A continuación, se regulan en tres artículos cuestiones relativas a los honorarios de auditoría que, pese a no haber despertado especial atención, es posible que ocasione un impacto en los auditores que tienen una escasa diversificación en su cartera de clientes. El RLAC 2/2021 parte del principio general de que los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría deben fijarse en función del esfuerzo de auditoría estimado para la realización de cada trabajo, debiendo figurar en el contrato de auditoría los criterios de determinación del precio en función de dicho esfuerzo. Además, la norma exige que las consideraciones utilizadas por los auditores en la fijación de los honorarios, así como en su hipotética modificación (adecuadamente justificada), estén adecuadamente documentadas. Partiendo de esta premisa, el RLAC 2/2021 prohíbe que el auditor de cuentas perciba honorarios por la prestación de servicios, tanto de auditoría como distintos a estos, por una cuantía que en su conjunto pueda dar lugar a crear una dependencia financiera con la entidad auditada.

Se entiende que se produce esa dependencia financiera cuando el porcentaje que representan los honorarios anuales devengados por la prestación del servicio de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada sobre los ingresos anuales totales obtenidos por el auditor de cuentas superan 30 por ciento durante cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos (el 15% para el caso de EIPs y el 35% en el caso de auditores de cuentas y sociedades de auditoría pequeñas). El RLAC 2/2021 incluye las reglas para el cálculo de este porcentaje, las reglas de aplicación para nuevos auditores, y la elevación de este porcentaje al 40% en el caso de concentración de honorarios en cascada por la aplicación de estas normas, por la finalización de un contrato de auditoría, o por la entrada de un nuevo cliente de auditoría.

Por otra parte, la garantía financiera regulada en el artículo 65 del RLAC 2/2021 ha sido un tema que ha generado debate en el sector, no tanto por el incremento que supone el establecimiento de una cuantía de referencia base de 500.000 euros frente a los 300.000 euros de la regulación anterior, sino por las dificultades prácticas que están experimentando algunos auditores para encontrar una solución de mercado para prestar esta garantía mediante un seguro de responsabilidad civil. Al margen del incremento de la cuantía, la regulación de la garantía financiera permanece esencialmente idéntica con respecto al régimen anterior.

El Capítulo IV del título II, sobre la organización interna de los auditores, es uno de los temas que mayor expectación y debate ha generado en el sector durante la tramitación del reglamento. Esto ha sucedido, con total seguridad, por el contenido que tenían sus artículos originalmente, que en su versión definitiva han quedado modificados sustancialmente. La versión finalmente aprobada de este capítulo responde fundamentalmente a tres claves. Por una parte, a proporcionar seguridad jurídica, elevando a categoría reglamentaria muchos aspectos que o bien se encuentran recogidos en la Norma de Control de Calidad Interno o en los programas de trabajo estandarizados que se uti-

lizan a nivel europeo en las inspecciones. Por otra parte, la redacción actual responde a la aprobación por parte del IAASB de las nuevas normas de gestión de la calidad [conocidas como ISQM 1 -NIGC 1 en español-, ISQM 2 -NIGC 2 en español- y la revisión de la NIA-ES 220], que regulan estos mismos contenidos, facilitando con el nuevo enfoque la progresiva implantación de esas nuevas normas. Por último, también se ha pretendido la convergencia normativa a nivel europeo, intentando limitar los requerimientos específicamente nacionales de organización interna a aquellos considerados imprescindibles, para mantener una armonización con las jurisdicciones homólogas.

La organización interna de los auditores está regulada en el capítulo IV del título II. En este capítulo, el RLAC 2/2021 exige que la organización interna sea formalizada por escrito y esté fundamentada en una clara asignación de responsabilidades, funciones y tareas en todos los niveles necesarios para el cumplimiento de la normativa aplicable y que permita la coordinación de su personal y de las personas y entidades que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría de cuentas. Además, el reglamento incluye por un lado menciones específicas a los procedimientos administrativos contables que permitan la conciliación entre la contabilidad y los modelos con información económica enviados periódicamente al ICAC, y por otro, la necesidad de disponer de procedimientos y mecanismos adecuados que garanticen la continuidad.

Hay un artículo dedicado específicamente al sistema de control de calidad interno, en el que se incorporan aspectos relacionados con los principales elementos de dicho sistema y con algunas otras áreas adicionales (como son las actividades externalizadas y el archivo de auditoría). Cabe destacar que el reglamento obliga a que el responsable último del sistema sea un auditor de cuentas que ostente la autoridad e independencia necesarias para llevar a cabo su función. Además, se incide en la independencia funcional y la ausencia de conflicto de interés que deben presidir el ejercicio de la función de seguimiento, además de exigir que el responsable de esta función tenga la experiencia y competencia necesarias.

Una novedad significativa (aunque en realidad poco sorprendente), es la apuesta que hace el reglamento por el archivo de auditoría electrónico, en línea con el contexto de transformación tecnológica y de digitalización que está experimentando el sector de la auditoría y la economía en general. Este nuevo sistema de archivo digital, si bien tendrá un coste de transición, hará más competitivo el sector en el largo plazo y proporciona desde el primer momento de su aplicación, unas mayores garantías en lo que respecta a la custodia y conservación de documentos. En el capítulo de este libro dedicado a la compilación y cierre del archivo de auditoría se explica con detalle la regulación y funcionamiento de todos estos aspectos.

La estructura del mercado de la auditoría en España (en la que coexisten un pequeño número de empresas con una dimensión muy importante, junto con un número importante de pequeñas y medianas firmas de auditoría), ha propiciado que las disposiciones sobre proporcionalidad que incluye el reglamento hayan generado mucho interés. En este sentido, el reglamento permite que la organización interna y la documentación de ésta sean proporcionados, por un lado, a la dimensión y estructura organizativa de los auditores de cuentas y, por otro lado, a las características, complejidad y volumen de los trabajos de auditoría. La disposición que incluye este mecanismo de flexibilización es más un principio general que unas instrucciones detalladas de cumplimiento, y es así

acertadamente por las dificultades prácticas que supondría intentar regular toda posible casuística existente. La clave de la aplicación práctica de esta norma va a radicar en el adecuado equilibrio que permita un funcionamiento efectivo de toda la organización interna, sin incurrir en la implementación de procedimientos excesivamente complejos que no aporten un mayor control, pero sí mayores costes y dificultades.

Para facilitar la aplicación de estas disposiciones de organización interna, el ICAC publicó el 1 de abril de 2022 las expectativas supervisoras sobre la organización interna de los auditores de cuentas. Este documento contiene una recopilación sobre los aspectos o requerimientos que pueden considerarse auténticamente novedosos por la entrada en vigor de este capítulo del RLAC, y el entendimiento que tiene el supervisor sobre cómo deben ser implantados.

El capítulo VI del título II del RLAC 2/2021 está dedicado a la auditoría de entidades de interés público. Como es bien conocido, toda la regulación de la auditoría tiene un doble régimen cuya barrera divisoria es el posible carácter de EIP de la entidad auditada. El RLAC 2/2021 contiene un capítulo específico en el que se recogen las especialidades, y las mayores restricciones u obligaciones de las sociedades de auditoría que realizan este tipo de trabajos.

De esta forma, queda fijado el plazo en tres días para la remisión del informe adicional para la comisión de auditoría, cuando lo soliciten las autoridades nacionales supervisoras de la EIP auditada, y el mismo plazo se establece para el envío a dichas autoridades de la información relativa a la entidad o institución auditada de la que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones en los supuestos contemplados en el artículo 12.1 del RUE.

En lo que se refiere al tratamiento de los deberes de independencia de los auditores de EIP, como ya se ha señalado anteriormente, en términos generales se reducen los porcentajes y límites que determinan la existencia de un problema de independencia, como son la significatividad de los instrumentos financieros, la importancia relativa o incidencia significativa de un servicio, o la significatividad de la información elaborada.

El reglamento presta una especial atención a las comisiones de auditoría como instrumento clave en el tratamiento del principio de independencia en la auditoría. Por ello, se recoge la relación entre el auditor y las comisiones de auditoría, enumerando las obligaciones que tienen que los auditores con las comisiones de auditoría. Las obligaciones del auditor con las comisiones de auditoría señaladas en esta sección son principalmente las siguientes:

- Satisfacer los requerimientos de información que la comisión de auditoría solicite,
- Examinar con la comisión de auditoría las amenazas a su independencia y las salvaguardas aplicadas en cada trabajo (se incluye un artículo específico que explica cómo realizar este análisis),
- Recabar la autorización para prestar servicios no prohibidos que en su caso procedan o la autorización excepcional para la realización de la auditoría prevista en caso de la sociedad de auditoría sea pequeña o mediana y haya excedido los límites de honorarios, y

- Remitir la declaración anual sobre su independencia, así como la información detallada e individualizada de los servicios adicionales a los de auditoría de cualquier clase prestados y sus honorarios.

Además de lo anterior, se regulan aspectos sobre el procedimiento de selección del auditor, la prórroga y rescisión del contrato y el plazo de rotación del auditor principal responsable (5 años).

Por último, de la regulación de los auditores de EIP interesa destacar lo relativo a su organización interna. El reglamento contiene una serie de obligaciones organizativas, que, si bien son novedosas como exigencia regulatoria, en realidad no suponen un cambio significativo en la mayor parte de los auditores afectados porque en la práctica normalmente disponen de los recursos que el RLAC 2/2021 exige, dado que las auditorías de EIPs presentan complejidades o singularidades específicas que los hacen necesarios. El reglamento establece que los auditores dispongan o tengan a su disposición (este matiz es importante, porque la flexibilidad que supone para quienes no tengan la dimensión para tener estos medios en plantilla de forma continua) lo siguiente:

- Auditores principales responsables con experiencia en auditoría de entidades de interés público por haber participado como miembros del equipo de auditoría con capacidad para influir en el resultado final del trabajo de auditoría de cuentas, teniendo en cuenta la complejidad del trabajo de auditoría, la magnitud y naturaleza de la entidad y un amplio conocimiento de la actividad en la que opera la entidad.
- Especialistas o departamentos técnicos que puedan prestar asesoramiento en materia de contabilidad y auditoría de cuentas, con capacidad, oportunidad y eficacia, para la realización de dicho trabajo.
- Especialistas en distintos campos que sean relevantes para la información económica-financiera de las entidades auditadas.
- Revisor o revisores de control de calidad con, al menos, el mismo nivel de conocimientos y experiencia que fueran necesarios para actuar como un auditor principal responsable designado para firmar el informe de auditoría.

El siguiente título del RLAC 2/2021 se denomina título III «**Supervisión Pública**». Este título regula, como su propio nombre señala, todos los aspectos relativos a las funciones de control sobre la actividad de los auditores que realiza el ICAC, tanto de auditores nacionales, como de auditores del resto del Espacio Económico Europeo y de terceros países que operen en España. No obstante, siendo esos los elementos nucleares que aborda, también incluye algunas otras cuestiones organizativas como las que se refieren a la organización y funcionamiento del ICAC a través de su Comité de Auditoría de Cuentas, de su Consejo de Contabilidad y del Comité Consultivo de Contabilidad. En términos generales puede concluirse que el reglamento en todos estos temas no contiene ninguna novedad que suponga una alteración muy significativa del régimen anterior. La modificaciones o cuestiones incorporadas tienen por objeto adecuarse a la terminología de la LAC 22/2015 y a la experiencia práctica de la aplicación de la regulación anterior, o proporcionar seguridad jurídica detallando conceptos utilizados en la LAC 22/2015.

Las novedades que requieren una adaptación de los procesos y procedimientos de los auditores sobre la que conviene llamar la atención son las modificaciones sobre la información periódica a remitir en octubre de cada año, y la nueva remisión de información económica que se exigirá mediante resolución del ICAC, en febrero de cada año y referida al año natural inmediato anterior, sobre los honorarios de la actividad de auditoría de cuentas y honorarios por servicios de auditoría prestados a entidades de interés público. Por último, también novedosa y pendiente de desarrollo queda la resolución que especificará la información que los auditores de cuentas de entidades de interés público deban remitir a los efectos de la preparación de los informes sobre la evolución del mercado a que se refiere la LAC 22/2015.

En lo que respecta propiamente a las actuaciones de control, el RLAC 2/2021 recoge los tres tipos que ya mencionaba la LAC 22/2015: inspecciones, investigaciones y otras actuaciones de comprobación. Al regular estas actuaciones, el reglamento proporciona seguridad jurídica sobre su funcionamiento, su calificación jurídica (conceptúa estos tres tipos de actuaciones como actuaciones previas del artículo 55 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre), y posibles consecuencias de cada una de ellas (esto es especialmente relevante cuando clarifica y confirma la posibilidad de la apertura de un expediente sancionador a raíz de una inspección, cuestión controvertida pero sobre la cual los tribunales han dado en reiteradas ocasiones la razón al supervisor).

Conviene en este punto recordar que las investigaciones tienen por objeto determinar hechos o circunstancias que puedan suponer la existencia de indicios de posibles incumplimientos de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, y pueden referirse a determinados aspectos de la actividad de auditoría de cuentas o a trabajos concretos de auditoría, considerados en su totalidad o referidos a partes específicas del mismo. Las investigaciones concluyen con el archivo de las actuaciones, con la apertura de un procedimiento sancionador o con la realización de actuaciones complementarias.

Por otra parte, las inspecciones consisten en la revisión periódica de los auditores, con el objetivo de evaluar sus sistemas de control de calidad interno, mediante la verificación de los procedimientos aplicados y la revisión de los archivos de los trabajos de auditoría de cuentas seleccionados, incluyendo la evaluación del cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y con la finalidad de verificar y concluir sobre la eficacia de dichos sistemas. Las inspecciones concluyen normalmente con un informe de inspección, cuyas conclusiones se incluyen en un requerimiento de actuaciones de mejora sobre el cual es preciso que los auditores de EIPs presenten un plan de acción (es potestativo para el resto de los auditores), para que las deficiencias estén subsanadas en el plazo máximo de 12 meses. Sin perjuicio de lo anterior, aunque el objetivo de las inspecciones es mejorar la calidad de los trabajos de auditoría mediante el citado requerimiento que deriva del informe de inspección, también es posible que deriven en la apertura de una investigación o de un procedimiento sancionador en caso en que se detecten situaciones graves o el auditor haya desatendido el requerimiento de mejora.

El tercer tipo de actuaciones de control, las comprobaciones, son el mecanismo de cierre que atribuye al ICAC las más extensas facultades de supervisión al permitir analizar hechos o circunstancias de los que haya tenido conocimiento por cualquier medio y que

podrían ser causa de un acuerdo de inicio de una, inspección o una investigación, o, en su caso, del acuerdo de iniciación de un expediente sancionador. Es decir, permite la supervisión de cualquier hecho, situación o circunstancia que no recaiga necesariamente dentro de los ámbitos de investigación o inspección pero que sea necesario verificar para ejercer adecuadamente la supervisión. Las comprobaciones pueden conducir a la apertura de una investigación, de una inspección o incluso a la apertura de un procedimiento sancionador.

El Título IV «**Régimen de infracciones y sanciones**» del Reglamento de Auditoría de Cuentas de 2021 regula, como su propio nombre indica, los elementos formales y materiales asociados al incumplimiento de la normativa aplicable y a las consecuencias de dicha desatención. La regulación está agrupada en tres capítulos dedicados al procedimiento sancionador, al procedimiento sancionador abreviado y a la precisión de los hechos que podrían constituir algunos de los tipos infractores establecidos en la LAC 22/2015. Al igual que el título anterior, en términos generales no existen novedades destacables que supongan diferencias sustanciales con el régimen anterior. Las modificaciones introducidas en el nuevo reglamento han tenido por objeto el perfeccionamiento de la regulación sugerido por la experiencia y la adaptación al contexto normativo general.

Entre las modificaciones introducidas cabe destacar la extensión de algunos plazos procesales y la supresión de la comunicación al denunciante de la incoación del procedimiento sancionador, tal y como se prevé en la LPACAP. En lo que respecta al plazo de caducidad del procedimiento sancionador y, en relación con los supuestos de ampliación de dicho plazo, se prevé la comunicación a los interesados de la iniciación y finalización del efecto suspensivo del plazo máximo legal para resolver un procedimiento y notificar la resolución.

Resulta más novedosa, en relación con el acuerdo de incoación, la posibilidad excepcional, de no incluir la posible calificación de los hechos cuando en el momento de dictar el acuerdo de incoación cuando no existan elementos suficientes para realizarla. El RLAC 2/2021 abre la posibilidad a que la calificación y las posibles sanciones que pudieran corresponder se realice mediante un pliego de cargos elaborado después del acuerdo de incoación, y que se deberá comunicar en el plazo máximo de un mes desde la fecha del acuerdo de incoación.

Con el objetivo de proporcionar seguridad jurídica, el RLAC 2/2021 finaliza este título explicando con detalle qué situaciones o hechos corresponden con determinados tipos infractores, regulando (algunas de ellas en los mismos términos del anterior reglamento):

- La negativa o resistencia a la actuación de control o de disciplina y falta de remisión de la documentación o información.
- El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas en determinados supuestos.
- La no emisión o entrega en plazo del informe adicional para la comisión de auditoría o emisión con contenido sustancialmente incorrecto o incompleto.
- La realización de trabajos de auditoría sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

- El incumplimiento de normas de auditoría en relación con un informe de auditoría.
- El incumplimiento de la obligación de remisión de información al ICAC o remisión de información sustancialmente incorrecta o incompleta.
- El incumplimiento de realizar las comunicaciones a las autoridades supervisoras.
- La incorrecta identificación del auditor de cuentas en sus trabajos.
- El incumplimiento de los requerimientos de mejora realizados a raíz de una inspección.
- Cuando se entiende que se ha proporcionado información sustancialmente incorrecta o incompleta en el Informe de transparencia.

Finaliza el RLAC 2/2021 con el Título V «**De las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas**», cuyo contenido es sustancialmente idéntico al del reglamento derogado, recogiendo los requisitos para ser reconocida como corporación representativa de los auditores y las funciones que desempeñan.

1-3 RESOLUCIONES ICAC SOBRE DISTINTOS ASPECTOS DEL ACCESO AL REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS (ROAC)

Con fecha 26 de julio de 2021, y siguiendo la habilitación que el RLAC 2/2021 otorgaba al ICAC, se publicaron tres resoluciones que regulan distintos aspectos del acceso al ROAC. Según lo señalado en el artículo 9 de la LAC 22/2015, para ser inscrito en ROAC se requiere ser mayor de edad; tener la nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la Unión Europea, sin perjuicio de lo que disponga la normativa sobre el derecho de establecimiento; carecer de antecedentes penales por delitos dolosos; y haber obtenido la correspondiente autorización del ICAC. Esta autorización del ICAC está condicionada a la acreditación de lo siguiente:

- Haber obtenido una titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional.
- Haber seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica.
- Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.

Para regular el funcionamiento de estos requisitos se han aprobado las siguientes resoluciones:

- Resolución por la que se establecen las condiciones para la dispensa de los programas de enseñanza teórica y de la primera fase del examen de aptitud profesional, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de octubre de 2021.

Las modificaciones introducidas en esta norma son fundamentalmente técnicas y de redacción, ya que se han incorporado las novedades introducidas por la legislación administrativa, principalmente relativas a la utilización de medios



Acceso online a Biblioteca Digital Legalteca:
consulte página inicial de esta obra

COLECCIÓN

TODO

Fiscal
Renta
Sociedades
IVA
Transmisiones
Sucesiones
Procedimiento Tributario
Cierre Fiscal y Contable
Supuestos Prácticos de Ajustes Fiscales
Convenios Fiscales Internacionales
Social
Contratación Laboral
Contabilidad
Auditoría
Sociedades Mercantiles
Contratos para la Empresa

ISBN: 978-84-9954-907-1



III CISS