

Unidad

15

Auditoría

Se ha realizado una actualización de la Unidad didáctica 15 para adaptarla a las modificaciones introducidas por la Resolución de 23 de diciembre de 2016, del *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de términos.

Estas modificaciones serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del **1 de enero de 2018**.

La actualización de la Unidad didáctica 15 afecta a las páginas 533, 536, 537, 538 y 562 y a los Apartados 15.10.3, 15.10.5 y 15.10.7.



En esta unidad estudiaremos el proceso de auditoría en la empresa, describiendo su propósito dentro del marco normativo español.

Veremos las distintas fases del proceso de auditoría y las normas técnicas de auditoría que deben aplicarse en cada fase.

También estudiaremos la estructura del informe de auditoría y los distintos tipos de opinión del auditor.

15

Auditoría

Contenidos

- 15.1. Introducción
- 15.2. Concepto y clases de auditoría
- 15.3. Marco legal de la auditoría
- 15.4. Obligatoriedad y responsabilidad de la empresa
- 15.5. Régimen de habilitación de los auditores
- 15.6. Las normas técnicas de auditoría
- 15.7. Riesgo, evidencia e importancia relativa
- 15.8. Documentación de auditoría
- 15.9. Planificación de la auditoría
- 15.10. El informe de auditoría

Objetivos

- Reconocer la importancia de la auditoría financiera para los usuarios de la información contable.
- Conocer el marco regulador de la auditoría en España.
- Conocer el régimen de habilitación de los auditores.
- Definir y clasificar las normas internacionales de auditoría de aplicación en España (NIA-ES).
- Identificar las formas de obtener evidencia y su documentación a través de los papeles de trabajo.
- Identificar las distintas fases del proceso de auditoría.
- Identificar las distintas partes del informe de auditoría y comprender el proceso de formación de la opinión del auditor.

15.1. Introducción

En el ámbito económico-financiero la contabilidad es un instrumento básico de información. Esta información puede ser:

- **Externa:** proporcionada por la contabilidad financiera y enfocada a los usuarios externos y a la elaboración de las cuentas anuales.
- **De gestión:** proporcionada por la contabilidad interna y externa y que será utilizada por los directivos para la toma de decisiones.

La información económico-financiera elaborada en las empresas, tradicionalmente usada por los socios y administradores, es demandada actualmente por otros colectivos: Hacienda Pública, instituciones financieras, inversores, clientes, proveedores, empleados, sindicatos, etc.

El sistema de información contable no es neutral respecto de sus usuarios, pues está influido por quienes elaboran la información (directivos) que, a su vez, son usuarios interesados y pueden cometer errores (voluntarios o involuntarios) o aplicar las normas contables en su propio interés, en perjuicio de terceros.

Por todo ello, la información contable, que los distintos usuarios utilizan, debe cumplir una serie de requisitos, establecidos en el PGC:

- **Relevancia:** la información es relevante cuando es útil para la toma de decisiones.
- **Fiabilidad:** la información es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral, es decir, está libre de sesgos, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretenden representar.
- **Integridad:** es una cualidad derivada de la fiabilidad y se alcanza cuando la información financiera contiene, de forma completa, todos los datos que pueden influir en la toma de decisiones, sin ninguna omisión de importancia significativa.
- **Comparabilidad:** debe permitir comparar la situación de la empresa en distintos momentos del tiempo; también debe permitir compararla con otras empresas.
- **Claridad:** debe permitir que los usuarios de las cuentas anuales, mediante un examen diligente de la información suministrada, puedan formarse juicios que les faciliten la toma de decisiones.

Desde el punto de vista de la auditoría, nos interesa especialmente el cumplimiento de los requisitos de fiabilidad e integridad, para conseguir que la información elaborada por el sistema de información contable tenga la credibilidad necesaria para que sea útil a sus distintos usuarios. Esto hace necesario someterla al juicio de profesionales independientes que no han participado en su elaboración.

15.2. Concepto y clases de auditoría

La auditoría surge por la necesidad de dotar de la máxima transparencia a la información económico-financiera que suministra la empresa a todos los usuarios, tanto directos como indirectos.

Recuerda...

Serán usuarios de la información contable:

- Socios.
- Administradores.
- Administración pública.
- Entidades de crédito.
- Empleados.
- Clientes, proveedores, etc.
- Sindicatos.
- Asociaciones de consumidores.
- Asociaciones empresariales.
- Agentes económicos internacionales.



El término auditoría es sinónimo de verificar, investigar, revisar, comprobar y obtener evidencias sobre informaciones, registros, procesos, etc. Según este criterio podemos diferenciar entre auditoría económica y auditorías especiales.

15.2.1. Auditoría económica

Podemos clasificar la auditoría económica atendiendo a distintos puntos de vista:

a) Según la naturaleza del profesional:

- **Auditoría externa o independiente:** es el servicio prestado a la empresa auditada por profesionales independientes a la misma.
- **Auditoría interna:** es el control realizado por empleados de una empresa para garantizar que las operaciones se llevan a cabo de acuerdo con la política general de la entidad, evaluando la eficacia y la eficiencia, con el fin de proponer soluciones a los problemas que se detecten.
- **Auditoría pública o gubernativa:** es la fiscalización realizada por diversos órganos del Estado sobre los organismos de derecho público. En España, la actividad auditora de organismos e instituciones públicas es desarrollada por el Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración Civil del Estado.

b) Según los objetivos perseguidos:

- **Auditoría financiera o contable:** consiste en el examen y comprobación de las cuentas anuales y otros estados financieros con objeto de poder emitir un juicio sobre su fiabilidad. Se realiza por una persona independiente, que no ha participado en la elaboración de las cuentas anuales
- **Auditoría operativa:** consiste en el examen de los sistemas de gestión internos de una empresa por personas cualificadas, con el fin de evaluar su eficacia e incrementar su rendimiento. Examina los métodos, procedimientos y sistemas de control interno de una entidad. Se realiza por una persona dependiente de la dirección.

Recuerda...

Dentro de las auditorías especiales podemos citar:

- Auditoría medioambiental, para determinar el impacto de los procesos productivos de la empresa sobre el medio ambiente.
- Auditoría socio-laboral: analiza las relaciones laborales de la empresa.
- Auditoría informática: análisis de los sistemas informáticos de la empresa para determinar su eficacia.
- Auditoría de procesos de calidad.

15.2.2. Auditoría financiera

En esta unidad nos centraremos en el estudio de la auditoría externa y financiera de las cuentas anuales.

El artículo 1.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) dice: *Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.*

La auditoría de cuentas tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la presente Ley (art. 1.3).

De los conceptos legales anteriores podemos enumerar una serie de características básicas de la auditoría financiera:

- Es una actividad desarrollada por una persona cualificada e independiente.

- Realiza un examen de las cuentas anuales utilizando técnicas de revisión y verificación idóneas.
- Debe de hacerse de acuerdo con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.
- Su finalidad es la emisión de un informe sobre la fiabilidad de los documentos auditados, que tenga efectos frente a terceros.

15.3. Marco legal de la auditoría

A partir de su ingreso en la Unión Europea (1986), España se compromete a adaptar su legislación mercantil a la normativa comunitaria, constituida por:

- **Los reglamentos:** obligan directamente a los ciudadanos de los estados miembros.
- **Las directivas:** obligan indirectamente a través de un proceso de adaptación de la legislación nacional de cada estado miembro.

La armonización contable en la Unión Europea se lleva a cabo a través de las siguientes disposiciones:

- Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas (modificada por las directivas 2008/30/CE, 2013/34/UE y 2014/56/UE). La directiva 2014/56/UE se debe trasponer a la legislación de cada estado miembro no más tarde del 17 de junio de 2016 y afecta a todas las auditorías.
- Reglamento (UE) n.º 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 (EIP). El Reglamento es de directa aplicación en los Estados miembros a partir de 17 de junio de 2016 y afecta solo a las empresas auditadas que sean EIP y a sus auditores.

La directiva 2006/43/CE establece que las auditorías legales serán realizadas únicamente por auditores legales o sociedades de auditoría autorizadas por el Estado miembro que exija la auditoría legal.

Cada Estado miembro designará a la autoridad competente responsable de la autorización de los auditores legales y las sociedades de auditoría.

Recuerda...

Puedes consultar en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas toda la normativa sobre auditoría.

<http://www.icac.meh.es/>

15.3.1. Marco legal de la auditoría en España

El marco legal de la contabilidad en España estará formado por:

- El Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad para Pymes, para la mayoría de las empresas.
- Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), para los grupos de sociedades cuyos valores hayan sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier estado miembro de la UE.

La auditoría en España está regulada por las siguientes normas básicas:

- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.



A nivel técnico habrá que tener en cuenta, además, las Normas Internacionales de Auditoría adoptadas por la UE y adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES) y las resoluciones del ICAC publicando las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) elaboradas por las corporaciones profesionales de auditores.

El artículo 2 de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) establece:

1. *La actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a esta Ley, a su Reglamento de desarrollo, así como a las normas de auditoría, de ética e independencia y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.*

A las auditorías de cuentas de entidades de interés público les será de aplicación lo establecido en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, y lo establecido en el capítulo IV del título I de esta Ley.

15.3.2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

La Ley de Auditoría de Cuentas regula el ICAC como organismo autónomo administrativo dependiente del Ministerio de Economía y Competitividad y le encomienda la supervisión de la auditoría en España.

Las competencias básicas del ICAC son:

- El establecimiento de principios y normas contables, así como el perfeccionamiento y actualización de la actividad de auditoría de cuentas.
- La adopción de normas en materia de ética, normas de control de calidad interno en la actividad de auditoría y normas técnicas de auditoría, así como la supervisión de su adecuado cumplimiento.
- El establecimiento y supervisión de un Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).
- La formación continuada de los auditores de cuentas.
- El control de calidad, el sistema de investigación y el régimen disciplinario.
- La determinación de normas básicas para el examen de aptitud profesional y la aprobación de su convocatoria.
- La homologación y publicación de las normas técnicas de auditoría (NTA) elaboradas por las corporaciones profesionales de auditores.
- La coordinación y cooperación técnica en materia de auditoría con organismos nacionales e internacionales.

15.3.3. El Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)

El ROAC depende del ICAC y en él se inscriben las personas, físicas y jurídicas, habilitadas legalmente para el ejercicio de la auditoría.

El sistema de supervisión pública, regido por el ICAC, tendrá la responsabilidad última de la autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditoría de Cuentas de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.

Legislación

Artículo 46 del LAC:

2. *El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es la autoridad responsable del sistema de supervisión pública...*
3. *Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de las funciones que legalmente tiene atribuidas, la responsabilidad y participación en los mecanismos de cooperación internacional en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas, contemplados en esta Ley, así como en el Reglamento (UE) N.º 537/2014, de 16 de abril.*
4. *El Registro Oficial de Auditores de Cuentas dependerá del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

Recuerda...

La Ley reconoce institucionalmente a las siguientes corporaciones profesionales:

- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE).
- Registro de Economistas Auditores (REA).
- Registro General de Auditores (REGA).

Las personas físicas que deseen inscribirse en el ROAC pueden hacerlo en alguna de las siguientes categorías: auditores ejercientes, auditores ejercientes por cuenta ajena o auditores no ejercientes.

Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo las condiciones exigidas, figuren inscritas en el ROAC del ICAC (art. 8).

Para ser inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se requerirá (art. 9):

- Ser mayor de edad.
- Tener la nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la UE.
- Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos.
- Haber obtenido la correspondiente autorización del ICAC:
 - Haber obtenido una titulación universitaria.
 - Haber seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica.
 - Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.

Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como sociedades de auditoría de cuentas las sociedades mercantiles que cumplan los siguientes requisitos (art. 11.1):

- Que las personas físicas que realicen los trabajos y firmen los informes de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría estén autorizadas para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España.
- Que la mayoría de los derechos de voto correspondan a auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la UE.
- Que la mayoría de los miembros del órgano de administración sean socios auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la UE.

Los auditores de cuentas podrán causar baja temporal o definitiva en el ROAC por incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en los artículos 9 y 10, por renuncia voluntaria, o por sanción (art. 12).

Además de por los mismos supuestos que se indican en el párrafo anterior, las sociedades de auditoría causarán baja en el ROAC, cuando incumplan alguno de los requisitos establecidos en el artículo 11.1, así como por no mantener la garantía financiera prevista en el artículo 27.

El Registro Oficial de Auditores de Cuentas será público y su información será accesible por medios electrónicos (art. 8.2).

Recuerda...

Funciones de las corporaciones profesionales:

- Elaborar, adaptar y revisar las NTA.
- Organizar e impartir cursos de formación teórica homologados por el ICAC.
- Realizar los exámenes de aptitud profesional para la inscripción en el ROAC.
- Organizar los programas de formación y actualización permanente para sus miembros.
- Efectuar el control de calidad sobre la actividad profesional desarrollada por sus miembros.
- Vigilar el cumplimiento de las normas de la corporación y proponer al ICAC el inicio del procedimiento sancionador.
- Colaborar con el ICAC.

15.4. Obligatoriedad y responsabilidad de la empresa

Estudiaremos en este apartado el contenido del marco regulador de la auditoría en relación con las empresas.



15.4.1. Obligación de auditar

La **Disposición adicional primera de la Ley de Auditoría de Cuentas** establece la auditoría obligatoria para las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que emitan valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o sistemas multilaterales de negociación.
- Que emitan obligaciones en oferta pública.
- Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, y, en todo caso, las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales, la Sociedad de Bolsas, las sociedades gestoras de los fondos de garantía de inversiones, etc.
- Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta al texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados (R D Legislativo 6/2004, de 29 de octubre), dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan, así como los fondos de pensiones y sus entidades gestoras.
- Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos.
- Las demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto. Dichos límites se referirán, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados.

El artículo 263.1 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) establece: que *«las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas»*.

El artículo 265 del TRLSC establece: en las sociedades que no estén obligadas a someter las cuentas anuales a verificación por un auditor, los socios que representen, al menos, el 5 % del capital social podrán solicitar del registrador mercantil que nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio.

Los grupos de sociedades están obligados a presentar cuentas anuales consolidadas de acuerdo con los artículos 42 y 43 del Código de Comercio. Según el artículo 42 toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados. La junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo.

Según el artículo 43 no estarán obligadas efectuar la consolidación cuando en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad obligada a consolidar el conjunto de las sociedades no sobrepase, en sus últimas cuentas anuales, dos de los límites señalados en el TRLSC para la formulación de Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada (art. 258), salvo que alguna de las sociedades del grupo tenga la consideración de entidad de interés público (EIP) según la definición establecida en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

El artículo 258 del TRLSC establece que podrán formular Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas de activo no supere los 11.400.000 euros.

Legislación

Artículo 263.2 del TRLSC:

Se exceptúa de la obligación de auditar las cuentas anuales a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 22.800.000 euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Por otra parte, el artículo 40 del Código de Comercio establece que todo empresario vendrá obligado a someter a auditoría las cuentas anuales de su empresa, cuando así lo acuerde el Secretario judicial o el Registrador mercantil del domicilio social del empresario si acogen la petición fundada de quien acredite un interés legítimo.

15.4.2. Otros trabajos de auditoría

Las empresas solicitan los servicios de auditoría para otros trabajos contemplados en la legislación:

- a) **Revisiones de balances:** la Ley obliga a las sociedades a verificar por el auditor sus balances cuando vayan a servir de base para un aumento de capital con cargo a reservas (art. 303 del TRLSC), reducción de capital para compensar pérdidas (art. 323 del TRLSC) o para dotar la reserva legal contemplada en el artículo 328 y en los proyectos de fusión o escisión de sociedades.
- b) **Valoraciones,** por un auditor distinto al de la sociedad, en los supuestos de transmisión de acciones o participaciones con restricciones estatutarias, en los casos de compensaciones a los socios derivadas de ejercer el derecho de separación en los casos de sustitución del objeto social, cambio de domicilio al extranjero y transformación de una sociedad anónima en sociedad colectiva o comanditaria.
- c) **Certificaciones e informes** en los casos de aumentos de capital por compensación de créditos (art. 301 del TRLSC), exclusión del derecho de suscripción preferente (art. 308) o emisión de obligaciones convertibles en acciones (art. 414).

15.4.3. Obligaciones de la entidad auditada

El art. 6 de la LAC establece que *«las entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas»*.

La entidad auditada tiene una serie de obligaciones en relación con el trabajo de revisión que deben efectuar los auditores:

- Debe colaborar con los auditores poniendo a su disposición los libros contables oficiales y auxiliares y toda la información solicitada por los mismos.
- Emitir una carta de manifestaciones mediante la cual el auditor obtiene confirmación escrita de aquellas cuestiones que considere necesarias en relación con la auditoría efectuada.
- Debe depositar el informe de auditoría en el Registro Mercantil, cuando la auditoría sea obligatoria.
- Tiene la obligación de hacer público en la memoria de las cuantas anuales el importe de los honorarios satisfechos a los auditores desglosados por conceptos (art. 260 del TRLSC y RD 1514/2007).

Legislación

Artículo 3.5 de la LAC:

Tendrán la consideración de entidades de interés público:

- a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.
- b) Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.
- c) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en las letras a) y b) anteriores.



15.5. Régimen de habilitación de los auditores

Para que un auditor pueda realizar su trabajo es necesario que sea competente, para detectar los errores en las cuentas anuales. También debe ser independiente, para comunicar los errores detectados a las personas interesadas.

15.5.1. Competencia del auditor

La legislación comunitaria, a través de la octava directiva, contempla dos vías de acceso a la profesión: vía educativa y vía de la experiencia. En cualquiera de ellas exige un examen de competencia profesional (conocimientos teóricos y prácticos).

La legislación española establece dos vías de acceso a la actividad de auditoría: vía académica (titulación universitaria) y vía profesional (nivel de acceso a la universidad). En ambas vías se exige haber seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica. Se exigirá formación práctica (3 años en la vía académica, 2 de ellos con un auditor y 8 años en la vía profesional, 5 de ellos con un auditor) y un examen de aptitud profesional. Finalmente deberá inscribirse en el ROAC.

Los auditores de cuentas inscritos en el ROAC deberán seguir cursos de formación continua para garantizar su competencia profesional.

15.5.2. Independencia del auditor

El artículo 14 de la LAC establece que *«los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables se vea comprometida»*.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada.

Para asegurar su independencia, deberán establecer las medidas de salvaguarda que permitan detectar las amenazas a la citada independencia, evaluarlas, reducirlas y, cuando proceda, eliminarlas.

El artículo 16 y siguientes de la LAC establecen las distintas causas de incompatibilidad de los auditores con respecto a las empresas auditadas porque pondrían en peligro su independencia. El origen de las incompatibilidades puede ser:

- Por relaciones con la sociedad auditada.
- Derivadas de situaciones que concurren en familiares próximos del auditor de cuentas firmante.
- Derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.
- Derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades de la red a la que pertenece el auditor o sociedad de auditoría.

Legislación

Artículo 23 de la LAC:

1. Sin perjuicio de otros supuestos de prohibición contemplados en otras leyes, durante el año siguiente a la finalización del trabajo de auditoría de cuentas correspondiente, los auditores principales responsables del trabajo de auditoría y las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada ni de las entidades con las que esta tenga una relación de control, ni ocupar puesto de trabajo, ni tener interés financiero directo o indirecto en dichas entidades si, en cualquiera de los casos es significativo para cualquiera de las partes.

15.5.3. Nombramiento de los auditores

Los auditores podrán ser nombrados por la Junta General de la sociedad, El Registrador Mercantil o por el Juez.

Nombramiento por la Junta General: normalmente es el órgano encargado de nombrar al auditor. El nombramiento debe hacerse antes de que finalice el ejercicio a auditar. La junta podrá designar a una o varias personas físicas o jurídicas que actuarán conjuntamente. Cuando los designados sean personas físicas, la junta deberá nombrar tantos suplentes como auditores titulares (art. 264 del TRLSC).

Nombramiento por el registrador mercantil: si la Junta General no ha nombrado auditores antes del final del ejercicio, siendo obligatoria la auditoría, el registrador mercantil los nombrará a instancia de los administradores o cualquier socio. En las SA, la solicitud podrá ser realizada también por el comisario del sindicato de obligacionistas. En las sociedades que no están obligadas a auditoría, los socios que representen al menos el 5 % del capital social, podrán solicitar del registrador mercantil que nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio (art. 265 del TRLSC).

Nombramiento judicial: cuando concurra justa causa, los administradores de la sociedad podrán pedir al juez la revocación del designado por la junta general o por el registrador mercantil y el nombramiento de otro (art. 266 del TRLSC). De acuerdo con el artículo 40 del Código de Comercio, todo empresario vendrá obligado a someter a auditoría las cuentas anuales de su empresa, cuando así lo acuerde el Secretario judicial o el Registrador mercantil del domicilio social del empresario si acogen la petición fundada de quien acredite un interés legítimo.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría serán contratados por un periodo de tiempo determinado inicialmente, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por periodos máximos sucesivos de tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial. Si a la finalización del periodo de contratación inicial o de prórroga del mismo, ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años (art. 22 de la LAC).

Los **honorarios** correspondientes a los servicios de auditoría se fijarán antes de que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo en que deban desempeñarlas. Los citados honorarios no podrán estar influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada, ni podrán basarse en ningún tipo de contingencia o condición distinta a cambios en las circunstancias que sirvieron de base para la fijación de los honorarios. Por el ejercicio de dicha función, ni los auditores de cuentas ni las sociedades de auditoría podrán percibir otra remuneración o ventaja. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas anualmente las horas y honorarios facturados a cada entidad auditada (art.24 de la LAC).

15.5.4. Responsabilidad y garantía financiera

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del Código Civil.

Se puede hablar de tres tipos de responsabilidad:

Legislación

Artículo 40 de la LAC:

La duración mínima del periodo inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público no podrá ser inferior a tres años, no pudiendo exceder el periodo total de contratación, incluidas las prórrogas, de la duración máxima de diez años establecida en el artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril. No obstante, una vez finalizado el periodo total de contratación máximo de diez años de un auditor o sociedad de auditoría, podrá prorrogarse dicho periodo adicionalmente hasta un máximo de cuatro años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este periodo adicional.



Profesional o administrativa: los auditores de cuentas, las sociedades de auditoría y el resto de personas que intervienen en la realización de una auditoría son responsables profesionalmente del cumplimiento de la normativa vigente sobre auditoría de cuentas y de las disposiciones de carácter profesional. Corresponderá al ICAC la potestad sancionadora respecto de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría.

Las infracciones cometidas por los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría en el ejercicio de sus funciones se calificarán en muy graves, graves y leves. La tipificación de las infracciones se recoge en el art. 71 y siguientes de la LAC. El régimen sancionador de la responsabilidad administrativa se recoge en los artículos 75 y siguientes.

Civil: la responsabilidad civil de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría será exigible de forma proporcional a la responsabilidad directa por los daños y perjuicios económicos que pudieran causar por su actuación profesional tanto a la entidad auditada como a un tercero. Cuando la auditoría de cuentas se realice por un auditor de cuentas en nombre de una sociedad de auditoría, responderán solidariamente, tanto el citado auditor que haya firmado el informe de auditoría como la sociedad de auditoría (art. 26 de la LAC).

La acción para exigir la responsabilidad contractual del auditor de cuentas y de la sociedad de auditoría prescribirá a los cuatro años a contar desde la fecha del informe de auditoría.

Penal: las conductas dolosas (con ánimo de engaño) pueden ser consideradas como delitos y puede aplicarse el Código Penal en lo relativo a falsedad documental.

Garantía financiera: el artículo 27 de la LAC establece que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas estarán obligados a prestar garantía financiera, en forma de depósito en efectivo, títulos de deuda pública, aval de entidad financiera o seguro de responsabilidad civil o de caución, por la cuantía y en la forma que establezca el Ministerio de Economía y Competitividad. La cuantía, en todo caso, será proporcional a su volumen de negocio.

El artículo 55 del Reglamento de Auditoría de Cuentas (RAC) establece que la fianza para el primer año de la actividad, que tendrá carácter de mínima en los sucesivos, en el supuesto de las personas físicas será de 300.000 €. En el caso de las sociedades de auditoría, se multiplicará por cada uno de los socios de la misma, sean o no auditores de cuentas, y auditores de cuentas designados para firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad, teniendo, asimismo, el carácter de mínima en los años sucesivos.

Una vez transcurrido el primer año de la actividad, la fianza mínima a que se refiere el apartado anterior se incrementará en el 30 % de la facturación que exceda de la cuantía equivalente a la de dicha fianza mínima y que corresponda a la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio anterior.

15.5.5. Custodia y secreto

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas conservarán y custodiarán durante el plazo de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe (art. 30 de la LAC).

El auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, la sociedad de auditoría así como los socios de esta, los auditores de cuentas designados para realizar auditorías en nombre de la sociedad de auditoría y todas las personas que hayan

intervenido en la realización de la auditoría estarán obligados a mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas (art. 31). El art. 32 establece quienes podrán acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas, quedando sujetos a la obligación de guardar secreto.

15.5.6. Control de la actividad de auditoría de cuentas

El control de la actividad de auditoría de cuentas corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (art. 46 y sgtes.).

El control de la actividad de auditoría de cuentas, que será realizado de oficio, se llevará a cabo mediante investigaciones de las actuaciones de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría e inspecciones de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, y comprenderá:

- El control técnico consistirá en la investigación de determinados trabajos de auditoría de cuentas o aspectos de la actividad de auditoría, al objeto de 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.
- El control de calidad consistirá en la inspección o revisión periódica de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, 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.

15.6. Las normas técnicas de auditoría

Los auditores desarrollarán su actividad de acuerdo a las normas de auditoría, de ética e independencia y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

Las normas de auditoría constituyen los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de cuentas y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente.

El artículo 2 de la LAC establece:

- Las normas de auditoría son las contenidas en esta Ley, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría. Las normas técnicas de auditoría tendrán por objeto la regulación de los aspectos no contemplados en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea.
- Las normas de ética incluyen, al menos, los principios de competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad.

Las normas técnicas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría se elaborarán, adaptarán o revisarán, de conformidad con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los Estados miembros de la Unión Europea así como con las

Legislación

Artículo 3 de la LAC:

Marco normativo de información financiera: el conjunto de normas, principios y criterios establecido en:

- a) La normativa de la Unión Europea relativa a las cuentas consolidadas, en los supuestos previstos para su aplicación.
- b) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- c) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- d) Las normas de obligado cumplimiento que apruebe el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias.
- e) El resto de la normativa contable española que resulte de aplicación.



normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea, por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, previa información pública durante el plazo de dos meses y serán válidas a partir de su publicación, mediante Resolución del ICAC, en su Boletín Oficial.

La Resolución de 15 de octubre de 2013, del ICAC, publica las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) para su aplicación en España.

Las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) serán de aplicación obligatoria a partir de 2015 y se derogan las antiguas, si bien se mantendrá vigente lo dispuesto en estas últimas que no se encuentre regulado en la nueva normativa y no resulte contradictorio con lo dispuesto en esta.

15.6.1. Serie 200. Principios generales y responsabilidades

La serie 200 de las NIA-ES recoge aspectos a tratar en distintas fases del trabajo de auditoría:

- Actividades previas a realizar un trabajo de auditoría (NIA-ES 200, 210, 240, y 250).
- Otros aspectos generales y comunes a la realización de cualquier encargo, como son el control de calidad (NIA-ES 220).
- Documentación de auditoría (NIA-ES 230).
- Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (NIA-ES 260 Revisada).
- Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad (NIA-ES 265).

NIA-ES 200: Objetivos globales del auditor independiente

En la realización de la auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor son:

- La obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error.
- Emitir un informe de auditoría en el que exprese su opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.

Requerimientos:

- El auditor cumplirá los requerimientos de ética, incluidos los relativos a la independencia aplicables a los encargos de auditoría de estados financieros.
- El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales.
- El auditor aplicará su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros.
- El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitirle alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.
- El auditor está obligado a conocer y cumplir las NIA-ES.

Legislación

Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de términos.

Se acuerda la publicación de la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría revisadas correspondientes a los números 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805, la nueva Norma internacional de Auditoría 701 y la modificación del Glosario de términos en la nota aclaratoria a la definición de «responsables del gobierno de la entidad».

La modificación de las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución serán de aplicación obligatoria a los trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros de ejercicios que se inicien a partir del 17 de junio del 2016.

En todo caso, la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2018, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

NIA-ES

Requerimientos de la NIA-ES 240:

- Escepticismo profesional.
- Discusión entre los miembros del equipo del encargo.
- Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.
- Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude.
- Evaluación de la evidencia de auditoría.
- Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo.
- Manifestaciones escritas.
- Comunicaciones a la Dirección y a los responsables del gobierno de la entidad.
- Comunicaciones a las autoridades reguladoras y de supervisión.
- Documentación.

NIA-ES 240. Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude

Al auditor le concierne el fraude que da lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros. Para el auditor son relevantes dos tipos de incorrecciones intencionadas: las incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta y las debidas a una apropiación indebida de activos.

Los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son los principales responsables de la prevención y detección del fraude.

El auditor que realiza una auditoría de conformidad con las NIA es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA.

15.6.2. Serie 300. Planificación de la auditoría

La serie 300 se desarrolla en 4 normas.

NIA-ES 300. Planificación de la auditoría de estados financieros

Planificar una auditoría es establecer una estrategia global respecto al trabajo que tenemos que desarrollar. La naturaleza y extensión de las actividades de planificación varían en función de características como:

- La dimensión y la complejidad de la entidad.
- La experiencia previa con la entidad de los miembros clave del equipo del encargo.
- Los cambios de circunstancias que se produzcan durante la realización del encargo de auditoría.

La planificación no es una fase diferenciada de la auditoría sino un proceso continuo y repetitivo.

Los principales requerimientos de esta norma son:

- Participación de miembros clave del equipo de trabajo.
- Actividades preliminares del encargo.
- Actividades de planificación:
 - a) Establecer la Estrategia Global de auditoría, que determine el alcance, el momento de realización y la dirección de la auditoría, y que guíe el desarrollo del trabajo.
 - b) Desarrollar el Plan de auditoría.
 - c) Actualización de ambos documentos a medida que se realiza el trabajo. El auditor debe actualizar y cambiar cuantas veces sea necesario la Estrategia Global y el Plan de auditoría en el transcurso del encargo.

NIA-ES 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno

El objetivo de esta NIA es que el auditor identifique y valore los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en

NIA-ES

La serie 300 se desarrolla en 4 normas:

- NIA-ES 300. Planificación de la auditoría de estados financieros
- NIA-ES 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno.
- NIA-ES 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría
- NIA-ES 330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados



las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno.

Los requerimientos que establece son:

- Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas. El auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo con el fin de disponer de una base para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones.
- El conocimiento requerido de la entidad y su entorno, incluido su control interno.
- Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. El auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones sobre los tipos de transacciones, los saldos contables y la información a revelar. Todo esto con el objetivo de establecer una base de conocimiento sobre la cual diseñar y realizar los procedimientos de auditoría posteriores.
- Se señalan como áreas de riesgo de especial atención las operaciones con partes vinculadas, las transacciones inusuales y las operaciones complejas.
- Documentación.

15.6.3. Serie 400. Consideraciones en empresas de servicios y evaluación de incorrecciones

La serie 400 se desarrolla en dos normas.

NIA-ES 402. Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios

Esta NIA trata de la responsabilidad que tiene el auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la entidad utiliza los servicios de una o más organizaciones de servicios, ya que debe emitir una opinión sobre saldos contables que no se generan en la empresa auditada, sino en otra, subcontratada.

Los requerimientos de esta norma son:

- Obtención del conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno. El auditor debe obtener conocimiento de los servicios prestados por otra entidad y de su control interno, porque debe evaluar el diseño e implementación de controles con el objetivo de obtener seguridad sobre los saldos contables que provienen de esta entidad de servicios externa a la empresa auditada.
- Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material. De la evaluación de los controles de la entidad de servicios, el auditor determina los riesgos de esta área. Si confía en los controles, el riesgo será más bajo, y viceversa. En esta etapa el auditor determina qué pruebas y con qué alcance debe realizar pruebas sustantivas o de controles sobre la entidad de servicios.
- Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios.
- Informe del auditor de la empresa auditada. Cuando el auditor no obtiene evidencia suficiente y adecuada sobre los servicios subcontratados, emitirá un informe con opinión modificada (con salvedades).

NIA-ES

Escepticismo profesional: actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría.

Fraude: un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

Factores de riesgo de fraude: hechos o circunstancias que indican la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.

NIA-ES 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría

El objetivo del auditor es determinar el efecto en la auditoría de las incorrecciones identificadas y, en su caso, el efecto de las incorrecciones no corregidas (acumulación de varias incorrecciones no significativas y no corregidas), sobre los estados financieros.

Los requerimientos que establece esta norma son:

- Acumulación de incorrecciones identificadas. El auditor acumulará las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes.
- Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza. El auditor debe determinar si es necesario revisar la Estrategia Global de auditoría y el Plan de auditoría cuando las incorrecciones identificadas indican que puedan existir más, o cuando la suma de las incorrecciones acumuladas se aproxima a la cifra de importancia relativa.
- Comunicación y corrección de las incorrecciones. El auditor debe comunicar a la dirección de la empresa auditada todas las incorrecciones encontradas y solicitará su corrección.
- Si la dirección no está conforme a corregir dichos errores explicará sus motivos y el auditor a su juicio determinará cómo afectan a su opinión en el informe de auditoría.
- Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas. El auditor determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada.
- Manifestaciones escritas.
- Documentación.

15.6.4. Serie 500. Evidencia de auditoría

La serie 500 se desglosa en 11 normas.

NIA-ES 500. Evidencia de auditoría

La evidencia es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de los procedimientos de auditoría en el transcurso del trabajo de campo. También puede incluir evidencia procedente de auditorías anteriores, de los registros contables o de expertos externos. Esta NIA es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría.

Requerimientos:

- Evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión.

La evidencia se obtiene mediante la aplicación de procedimientos de valoración de riesgo en la fase de planificación y de procedimientos de auditoría posteriores en la fase de ejecución del trabajo.

- Información que se utilizará como evidencia de auditoría. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la

NIA-ES

La Serie 500 se desglosa en 11 normas:

- NIA-ES 500. Evidencia de Auditoría.
- NIA-ES 501. Evidencia de Auditoría - Consideraciones específicas para determinadas áreas.
- NIA-ES 505. Confirmaciones externas.
- NIA-ES 510 (Revisada). Encargos iniciales de auditoría - Saldos de apertura.
- NIA-ES 520. Procedimientos analíticos.
- NIA-ES 530. Muestreo de auditoría.
- NIA-ES 540. Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.
- NIA-ES 550. Partes vinculadas.
- NIA-ES 560. Hechos posteriores al cierre.
- NIA-ES 570 (Revisada). Empresa en funcionamiento.
- NIA-ES 580. Manifestaciones escritas.



relevancia y fiabilidad de la información que utilizará como evidencia de auditoría.

- Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría.
- Incongruencia en la Evidencia de Auditoría o reservas sobre su fiabilidad. El auditor deberá considerar las modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría que sean necesarias para resolver cuestiones sobre incongruencia.

15.6.5. Serie 600. Relación entre auditores

La serie 600 se desarrolla en 3 normas:

- NIA-ES 600. *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*: trata de las consideraciones particulares aplicables a las auditorías del grupo y, en concreto, a aquellas en las que participan los auditores de los componentes.
- NIA-ES 610. *Utilización del trabajo de los auditores internos*: trata de las responsabilidades que tiene el auditor externo con respecto al trabajo de los auditores internos cuando el auditor externo ha determinado que es posible que la función de auditoría interna sea relevante para la auditoría.
- NIA-ES 620. *Utilización del trabajo de un experto del auditor*: trata de las responsabilidades que tiene el auditor respecto del trabajo de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría, cuando dicho trabajo se utiliza para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

15.6.6. Serie 700. Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría

La serie 700 se desarrolla en 6 normas:

- NIA-ES 700 (Revisada). *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*: trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. Define la estructura y el contenido del informe de auditoría cuando el auditor expresa una opinión no modificada.
- NIA-ES 701. *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*: trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría.
- NIA-ES 705 (Revisada). *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*: trata del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada.
- NIA-ES 706 (Revisada). *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*: establece el tratamiento de los párrafos de énfasis y sobre otras cuestiones en el informe de auditoría.
- NIA-ES 710. *Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos*: trata de las responsabilidades que



NIA-ES

Resolución de 20 de marzo de 2014 del ICAC, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre «relación entre auditores».

Esta NTA se utilizará en los casos de «Cambio de auditores» y de «Auditorías conjuntas».



NIA-ES

NIA-ES 805 (Revisada). Consideraciones especiales - Auditoría de un solo estado financiero.

Trata de las consideraciones especiales para la aplicación de las NIA-ES a la auditoría de un solo estado financiero.

El objetivo del auditor, al aplicar las NIA en la auditoría de un solo estado financiero, es tratar adecuadamente las consideraciones especiales que son relevantes con respecto a:

- La aceptación del encargo.
- La planificación y la ejecución de dicho encargo.
- La formación de una opinión y el informe sobre el estado financiero.

La NIA-ES 805 (Revisada) incluye como Anexo un modelo de un informe de auditoría de un balance.

tiene el auditor en relación con la información comparativa en una auditoría de estados financieros.

- NIA-ES 720 (Revisada). *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información*: trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto a otra información, tanto financiera como no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente), incluida en el informe anual de una entidad.

La serie 700 de las NIA-ES incluyen como Anexos los modelos de informe de auditoría que el auditor y las sociedades de auditoría deberán utilizar en el desarrollo de los trabajos de auditoría de los estados financieros.

15.7. Riesgo, evidencia e importancia relativa

La realización de una auditoría no es más que un proceso de acumulación de evidencias que finalmente, y tras su evaluación, puedan soportar la opinión del auditor.

La evidencia en auditoría se alcanza mediante la realización de pruebas o procedimientos de auditoría. Para seleccionar estos procedimientos, su alcance y el momento de su aplicación, al auditor tendrá en cuenta una serie de factores como el riesgo y la importancia relativa.

15.7.1. El riesgo de auditoría

En el proceso de obtención de evidencia, el auditor deberá aplicar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar sus procedimientos para asegurarse de haber reducido este riesgo a un nivel aceptable.

El riesgo de auditoría es el riesgo de formular una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros (cuentas anuales) contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría se compone de tres riesgos diferentes:

- **Riesgo inherente**: se refiere a la posibilidad de que una determinada cuenta contenga incorrección material con independencia de la existencia de controles internos. Este tipo de riesgo depende del tipo de negocio, de su medio ambiente y del tipo de transacción.
- **Riesgo de control**: es el riesgo de que los sistemas contable y de control interno no impidan la presencia de una incorrección material o no permitan que sea detectado y corregido oportunamente. Este tipo de riesgo se evalúa mediante el conocimiento y comprobación, a través de pruebas de cumplimiento, del sistema de control interno.
- **Riesgo de detección**: riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.

Estos tres componentes del riesgo de auditoría deben tenerse en cuenta durante el proceso de planificación al diseñar los procedimientos de auditoría encaminados a reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.

El riesgo inherente y el riesgo de control son independientes del proceso de auditoría, por lo que el auditor no puede actuar sobre ellos para reducirlos.

NIA-ES

Consultar:

NIA-ES 200 «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las NIA».

NIA-ES 315 «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno».

NIA-ES

Incorrección: diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.



15.7.2. La importancia relativa

La emisión de una opinión no modificada (favorable) por el auditor supone que las cuentas anuales están, en todos sus aspectos significativos y, consideradas en su conjunto, libres de errores u omisiones importantes. Para tener la certeza absoluta de ello, debería revisar todas las transacciones, pero eso no es factible.

Las NIA definen la importancia relativa como la magnitud o naturaleza de una incorrección (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia de la incorrección.

La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros.

El auditor aplica el concepto de importancia relativa tanto en la planificación y ejecución de la auditoría como en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas sobre dicha auditoría y, en su caso, del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, así como en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría.

Al establecer la estrategia global de auditoría, el auditor determinará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.

El auditor determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría.

Si durante la realización de la auditoría se dispone de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra (o cifras) diferente, debe revisarse la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones concretas, saldos contables o información a revelar.

15.7.3. La evidencia

El objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría.

La evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor se obtiene mediante la aplicación de:

- a) Procedimientos de valoración del riesgo.
- b) Procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:
 - Pruebas de controles.
 - Procedimientos sustantivos, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

NIA-ES

Consultar:

NIA-ES 320 «Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría».

NIA-ES 450 «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría».

NIA-ES

Consultar:

NIA-ES 500 «Evidencia de auditoría».

NIA-ES 501 «Evidencia de auditoría - Consideraciones específicas para determinadas áreas».

NIA-ES

Evidencia de auditoría: información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información.

Afirmaciones: manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir. Se pueden clasificar en las siguientes categorías:

- Afirmaciones sobre tipos de transacciones.
- Afirmaciones sobre saldos contables.
- Afirmaciones sobre presentación e información a revelar.

- **Evidencia suficiente** (aspecto cuantitativo): nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas anuales que se someten a su examen. Para obtener cantidad suficiente de evidencia debe considerar los siguientes aspectos:
 - El riesgo de que existan errores en las cuentas.
 - La importancia relativa de la partida analizada en relación con el conjunto de la información financiera.
 - La experiencia adquirida en auditorías precedentes de la entidad.
 - Los resultados obtenidos de los procedimientos de auditoría, incluyendo fraudes o errores que hayan podido ser descubiertos.
 - La calidad de la información económico-financiera disponible.
 - La confianza que le merezcan la Dirección de la entidad y sus empleados

La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

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

- **Evidencia adecuada:** es una característica cualitativa de la evidencia que se refiere a la utilización de los procedimientos idóneos para obtener evidencia en cada circunstancia. El auditor debe realizar la prueba adecuada al hecho del que trata de obtener evidencia.

15.7.4. Formas de obtener evidencia

La evidencia de auditoría se obtiene mediante pruebas de controles y procedimientos sustantivos (NIA-ES 330).

- **Pruebas de controles:** procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

El auditor diseñará y realizará pruebas para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes si tiene la expectativa de que los controles están operando eficazmente o si los procedimientos sustantivos, por sí mismos, no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones.

- **Procedimientos sustantivos:** procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Los procedimientos sustantivos comprenden:
 - Pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar).
 - Procedimientos analíticos sustantivos.

Con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material.

El auditor considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos de auditoría.

Recuerda...

Existe una relación inversa entre las pruebas de controles y los procedimientos sustantivos. Si el auditor confía en el control interno realizará mayor número de pruebas de controles. Si no confía en el control interno, basará su evidencia en un mayor número de procedimientos sustantivos.



Métodos de obtener evidencia:

Con independencia de cuál sea la finalidad perseguida con la prueba, estas se pueden clasificar en función del procedimiento empleado de la forma siguiente:

- Evidencia física: trata de probar la existencia física de los activos. Los procedimientos que se van a aplicar son la inspección ocular y la observación.
- Evidencia documental: consiste en el examen de documentos (facturas, nóminas, recibos, etc.) y la obtención de documentos donde se certifique por alguna autoridad la realización de determinados hechos.
- Confirmaciones de terceros: es fundamental en auditoría, ya que proviene de una fuente externa y se registra por escrito. Los procedimientos más habituales son:
 - Circularización: se trata de contrastar la información contenida en los registros contables, u otro tipo de información, con las afirmaciones de un tercero, normalmente ajeno a la empresa (clientes, proveedores, etc.).
 - Manifestaciones escritas: documento suscrito por la Dirección y proporcionado al auditor con el propósito de confirmar determinadas materias o soportar otra evidencia de auditoría.
- Evidencia verbal: se obtiene por contactos, cuestionarios de preguntas y reuniones con personal de la empresa y con terceros independientes. Se emplea fundamentalmente para evaluar el control interno y en la fase de planificación del trabajo de auditoría.
- Evidencia analítica:
 - Comparaciones y ratios: consiste en comparar determinadas partidas de las cuentas anuales con cifras de referencia significativas para el auditor.
 - Cálculos: el auditor comprueba la exactitud de los cálculos realizados por la empresa (amortizaciones, descuentos, etc.).
 - Pruebas globales: se emplean para analizar la coherencia entre determinadas partidas relacionadas entre sí.
- Evidencia contable: verificación de determinadas transacciones a través de los registros contables.

15.7.5. El muestreo en auditoría

La auditoría se basa en pruebas selectivas. El auditor no tiene la obligación de examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la sociedad auditada, porque supondría un trabajo muy largo y costoso.

La NIA-ES 530 «Muestreo de auditoría» trata de la utilización por el auditor del muestreo estadístico y no estadístico para diseñar y seleccionar la muestra de auditoría, realizar pruebas de controles y de detalle, así como evaluar los resultados de la muestra.

El objetivo del auditor, al utilizar el muestreo de auditoría, es proporcionar una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre la población de la que se selecciona la muestra.

Se entiende por muestreo de auditoría la aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100 % de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población.

NIA-ES

NIA-ES 580. *Manifestaciones escritas*

El auditor solicitará manifestaciones escritas a los miembros de la dirección que tengan las responsabilidades adecuadas sobre los estados financieros y conocimientos de las cuestiones de que se trate.

La carta de manifestaciones de la dirección, dirigida al auditor, incluirá manifestación de que:

- Ha cumplido su responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Ha proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinentes, de conformidad con lo acordado en los términos del encargo de auditoría.
- Todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros.

NIA-ES

Riesgo de muestreo: riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población.

Incorrección tolerable: importe establecido por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que las incorrecciones existentes en la población no superan dicho importe.

Porcentaje de desviación tolerable: porcentaje de desviación de los procedimientos de control interno prescritos, determinado por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que el porcentaje real de desviación existente en la población no supera dicho porcentaje tolerable de desviación.

Sabías que...?

En la página web de Juan Martínez de Lejarza hay una calculadora estadística en red, denominada CaEst 1.6, que puede calcular tamaños muestrales y generar números aleatorios, entre otras cosas.

<http://www.uv.es/lejarza/>

El muestreo estadístico se caracteriza por la selección aleatoria de los elementos de la muestra y el uso de la teoría de probabilidades para evaluar el resultado del muestreo, incluyendo la medición del riesgo de muestreo.

El muestreo de auditoría tendrá los siguientes requerimientos:

- Al diseñar la muestra de auditoría se tendrá en cuenta el objetivo del procedimiento de auditoría y las características de la población de la que se extraerá la muestra, debiendo determinar un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo.
- El auditor seleccionará los elementos de la muestra de forma que todas las unidades de muestreo de la población tengan posibilidad de ser seleccionadas.
- Los procedimientos de auditoría a aplicar a cada elemento seleccionado deben ser adecuados para el objetivo que se persigue.
- El auditor investigará la naturaleza y la causa de cualquier desviación o incorrección identificada y evaluará su posible efecto sobre el objetivo del procedimiento de auditoría y sobre otras áreas de la auditoría.
- El auditor evaluará los resultados de la muestra y si la utilización del muestreo de auditoría ha proporcionado una base razonable para extraer conclusiones sobre la totalidad de la población que ha sido comprobada.

15.8. Documentación de auditoría

Es el registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el auditor (a veces se utiliza como sinónimo el término «papeles de trabajo»).

Es el soporte documental de todas las actuaciones del auditor y constituye la base para la emisión del informe y su respaldo.

Según la NIA-ES 230 el objetivo del auditor es preparar documentación que proporcione un registro suficiente y adecuado de las bases para el informe de auditoría y evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Los papeles de trabajo (PT) deben:

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

15.8.1. Características de los PT

Han de ser lo suficientemente claros para permitir a un auditor sin previo conocimiento de la auditoría en cuestión seguir las incidencias del trabajo y comprobar que la auditoría se ha realizado conforme a lo establecido en las NIA.

NIA-ES

Archivo de auditoría: una o más carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o electrónicos, que contienen los registros que conforman la documentación de auditoría correspondiente a un encargo específico.

El auditor reunirá la documentación de auditoría en el archivo de auditoría y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final de auditoría oportunamente después de la fecha del informe de auditoría (en los 60 días siguientes).

Después de haber terminado la compilación del archivo final de auditoría, el auditor no eliminará ni descartará documentación de auditoría, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación (5 años según el art. 30 de la LAC).



Los PT deben reunir una serie de características que, para el Registro de Economistas Auditores (REA), son las siguientes:

- **Completos:** deben identificar el alcance del encargo, describir el trabajo realizado, los auditores responsables, las fechas en las que se realizó y revisó, el origen de las informaciones que contienen, las conclusiones alcanzadas, ajustes y reclasificaciones propuestos, etc.
- **Claros:** deben permitir a un auditor que no esté realizando el trabajo entenderlos y obtener conclusiones válidas.
- **Concisos:** deben confeccionarse los PT que sean necesarios y, cada uno de ellos, debe contener lo esencial para su comprensión eliminando los detalles innecesarios.

15.8.2. Organización de los PT

Los PT estarán formados por todos aquellos documentos de cualquier tipo que el auditor crea necesario utilizar para desarrollar su trabajo y obtener la evidencia necesaria para poder emitir su informe. Podemos clasificarlos de la forma siguiente:

- **Papeles preparados por la entidad auditada:** será la documentación que la empresa pone al servicio del auditor para que pueda desarrollar su trabajo: estados financieros y demás documentos contables, escrituras, contratos, facturas, etc.
- **Confirmaciones de terceros:** documentos preparados por el auditor o la entidad auditada en el que solicita a un tercero (clientes, proveedores, bancos, abogados, asesores, etc.) que confirmen determinados datos de interés.
- **Papeles preparados por el auditor:** documentación preparada por el propio auditor, como cuestionarios, programas, descripciones, hojas de trabajo, cálculos, detalles de pruebas efectuadas, conclusiones obtenidas, etc.

a) Tipos de hojas o cédulas de trabajo

La confección de las hojas de trabajo sigue una línea descendente a la información que cada una contiene: va de la información más general a la más detallada. Podemos establecer distintos tipos de hojas de trabajo:

- **Hojas base:** recogen todas las cuentas de un área o sección. Soportan todas las áreas del balance y de la cuenta de resultados (Activo, Pasivo, Gastos, Ingresos). Contienen la información que es enviada desde las hojas sumarias o las hojas de detalle.
- **Hojas sumarias:** recogen la información global de todas las cuentas de un área determinada (Inmovilizado material, Inmovilizado intangible, Inmovilizado financiero).
- **Hojas de detalle:** en ellas se detallan aspectos concretos de las hojas de trabajo sumarias y sirven de soporte a estas. Recogen movimientos que ha tenido una determinada cuanta, las pruebas y procedimientos que el auditor ha desarrollado para verificar las transacciones contabilizadas y la razonabilidad de su saldo.

b) Índices de las hojas de trabajo

Los índices son los símbolos que se escriben en los PT para su fácil manejo y organización. Facilitan el manejo y archivo de las hojas de trabajo. Los índices de

NIA-ES

La documentación de auditoría puede registrarse en papel, en medios electrónicos o en otros medios. Algunos ejemplos de documentación de auditoría son:

- Programas de auditoría.
- Análisis.
- Memorandos relativos a cuestiones determinadas.
- Resúmenes de cuestiones significativas.
- Cartas de confirmación y de manifestaciones.
- Listados de comprobaciones.
- Comunicaciones escritas (incluido el correo electrónico) sobre cuestiones significativas.

referencia se escriben en la esquina superior derecha de las hojas de trabajo para facilitar su identificación.

Generalmente se utilizan códigos alfanuméricos de una o dos letras y números, según el desglose necesario. Los modelos de índices variarán a criterio del auditor. Podríamos referenciar, por ejemplo, las masas del activo mediante una letra, el pasivo con dos letras y la cuenta resultados con números.

Tabla 15.1. Ejemplo de índice.

Concepto	Índices	Concepto	Índices
Inmovilizado intangible	A	Reducción de existencias	1
Inmovilizado material	B	Aprovisionamientos	2
Inversiones financieras	C	Gastos de personal	3
Capital	AA	Importe neto de la cifra de negocios	12
Reservas	BB	Ingresos financieros	13
Deudas a largo plazo	MM		
Deudas a corto plazo	SS		

c) Referencias y marcas

Las referencias de las hojas de trabajo son caracteres alfanuméricos que tienen por objeto ordenar los papeles de trabajo que permiten relacionar los datos entre diferentes hojas de trabajo. Las referencias pueden identificar las propias hojas de trabajo o identificar otras hojas de trabajo de las que se ha exportado o importado información (referencias cruzadas).

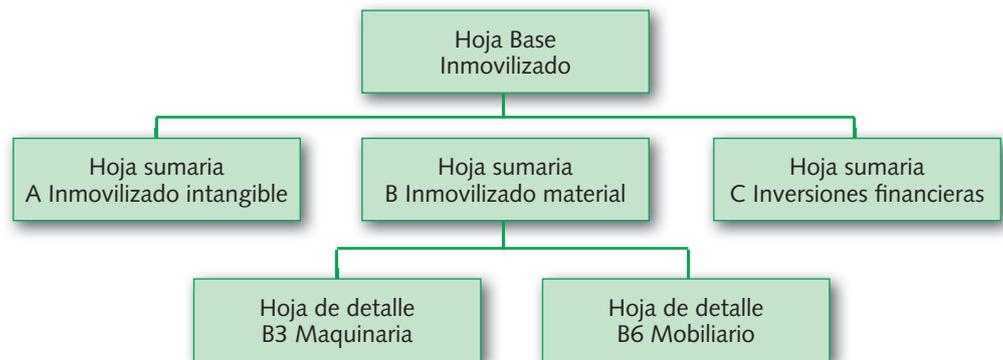


Figura 15.1. Ejemplo de organización de las hojas de trabajo.

Las **tildes** o **marcas** de comprobación son una serie de símbolos que se emplean en las hojas de trabajo para explicar la documentación examinada, la procedencia de los datos, evidenciar el trabajo realizado, etc. Se suelen utilizar símbolos como los siguientes:

$$\Sigma, T, \sqrt{\quad}, \text{ , } (1), (a)$$

15.8.3. Archivo de los PT

Los auditores deben conservar todos los documentos de trabajo que puedan constituir las debidas pruebas de su actuación, encaminadas a formar su opinión sobre las cuentas anuales que hayan examinado. Los papeles de trabajo se archivan en dos tipos de archivos distintos en función de la documentación que recogen: el archivo permanente y el archivo del ejercicio.



- **Archivo permanente (AP):** es un conjunto coherente de documentación conteniendo información de interés permanente y susceptible de tener incidencia en auditorías sucesivas. Este archivo se puede dividir en secciones o apartados como:
 - AP1. Datos generales.
 - AP2. Información contable.
 - AP3. Escrituras y contratos
 - AP4. Otros datos.
- **Archivo del ejercicio (AE):** es un conjunto coherente de documentación, conteniendo información relativa a las cuentas anuales sujetas a auditoría en el ejercicio en cuestión. Se divide en dos secciones:
 - AE1. Sección general. Recogerá la copia del informe de auditoría y de la carta de recomendaciones, plan de auditoría, ajustes y reclasificaciones propuestos, control final, hechos posteriores al cierre, recomendaciones, carta de manifestaciones de la entidad, abogados y asesores, tiempo empleado en la auditoría, cuentas anuales ajustadas.
 - AE2. Archivo por áreas que contendrá, para cada una de ellas, el control interno del área, el programa de auditoría, análisis resumen del área y análisis de detalle.

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

15.9. Planificación de la auditoría

Efectuar una planificación adecuada y eficiente requiere un análisis profundo por parte del auditor. A través de la planificación de su examen, el auditor debe determinar, entre otros aspectos, la naturaleza, alcance y momento de ejecución del trabajo a realizar y preparar un programa de auditoría escrito.

Dentro del proceso de auditoría se pueden diferenciar cuatro fases:

- **Fase de contratación:** se establece contacto con el cliente, el auditor evalúa la posibilidad de llevar a cabo el trabajo de auditoría y se formaliza el contrato de auditoría.
- **Fase de planificación:** el auditor debe familiarizarse con la actividad de su cliente y con el entorno en el que opera, evaluar el grado de fiabilidad del sistema de control interno y confeccionar el programa de auditoría.
- **Fase de ejecución del trabajo:** el auditor realizará las pruebas que le permitan obtener la evidencia adecuada para emitir una opinión.
- **Emisión de informes:** el informe de auditoría y el informe sobre las deficiencias en el control interno dirigido a la gerencia de la sociedad.

15.9.1. Fase de contratación

El auditor recabará del cliente una serie de informaciones preliminares que le permitan determinar el alcance del trabajo a desarrollar, las limitaciones existentes

para su realización y decidir si podrá realizar el trabajo con las debidas garantías. En función de estas informaciones decidirá si acepta o rechaza el trabajo.

■ Contrato de auditoría o carta de encargo

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

El auditor aceptará el encargo de auditoría únicamente cuando se haya acordado la premisa sobre la que la auditoría se va a realizar mediante:

- La determinación de si concurren las condiciones previas a una auditoría.
- La confirmación de que existe una comprensión común por parte del auditor y de la dirección acerca de los términos del encargo de auditoría.

Si no hay obstáculos para realizar el trabajo, el auditor formaliza el acuerdo con el cliente mediante la aceptación de la «carta de encargo» o mediante un contrato de auditoría, de contenido similar.

El auditor acordará los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad. Estos deberán incluir como mínimo:

- El objetivo y el alcance de la auditoría.
- Las responsabilidades del auditor.
- Las responsabilidades de la dirección.
- La identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros.
- Una referencia a la estructura y contenido que se espera del informe emitido por el auditor.

La NIA-ES 210 «Acuerdo de los términos del encargo de auditoría» incluye en su anexo 1 un ejemplo de carta de encargo que deberá ser adaptado y ampliado para que incluya todos los aspectos que la Ley de Auditoría y su Reglamento de desarrollo consideran como obligatorios en una carta propuesta de encargo de auditoría.

15.9.2. Fase de planificación

La planificación de una auditoría implica el establecimiento de una Estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un Plan de auditoría. Una planificación adecuada favorece la auditoría de estados financieros en varios aspectos, entre otros los siguientes:

- Ayuda al auditor a prestar una atención adecuada a las áreas importantes de la auditoría.
- Ayuda al auditor a identificar y resolver problemas potenciales oportunamente.
- Ayuda al auditor a organizar y dirigir adecuadamente el encargo de auditoría, de manera que este se realice de forma eficaz y eficiente.
- Facilita la selección de miembros del equipo del encargo con niveles de capacidad y competencia adecuados para responder a los riesgos previstos, así como la asignación apropiada del trabajo a dichos miembros.
- Facilita la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.

NIA-ES

Condiciones previas a la auditoría: utilización por la dirección de un marco de información financiera aceptable para la preparación de los estados financieros y conformidad de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, con la premisa sobre la que se realiza una auditoría.



- Facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por auditores de componentes y expertos.

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

- Una adecuada comprensión del negocio de la entidad, del sector en que esta opera, y la naturaleza de sus transacciones.
- Los procedimientos y principios contables que sigue la entidad y la uniformidad con que han sido aplicados, así como los sistemas contables utilizados para registrar las transacciones.
- El grado de eficacia y fiabilidad inicialmente esperado de los sistemas de control interno.

a) Conocimiento de la entidad y su entorno

El auditor obtendrá conocimiento de:

- Los factores relevantes sectoriales, normativos y otros factores externos, incluido el marco de información financiera aplicable.
- La naturaleza de la entidad; en particular aspectos como sus operaciones, estructura de gobierno y propiedad, tipo de inversiones realizadas o previstas incluidas inversiones en entidades con cometido especial, el modo en que la entidad se estructura y la forma en que se financia para permitir al auditor comprender los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se espera encontrar en los estados financieros.
- La selección y aplicación de políticas contables realizada por la entidad, incluidos los motivos de cambios en ellas. El auditor evaluará si las políticas contables de la entidad son adecuadas a sus actividades y congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como con las políticas contables utilizadas en el sector correspondiente.
- Los objetivos y estrategias de la entidad, así como los riesgos de negocio relacionados, que puedan dar lugar a incorrecciones materiales.
- La medición y revisión de la evolución financiera de la entidad.

b) Estudio y evaluación del sistema de control interno

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

El auditor debe tener conocimiento sobre los controles relevantes para la auditoría. Así, los evaluará y determinará si se han implementado correctamente. Es una cuestión de juicio profesional del auditor el hecho de que un control, individualmente o en combinación con otros, sea o no relevante para la auditoría.

Al obtener conocimiento de los controles relevantes para la auditoría, el auditor evaluará el diseño de dichos controles y determinará si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la entidad.

El auditor debe tener conocimiento de:

- El entorno de control.
- El proceso de valoración del riesgo por la entidad.

NIA-ES

Afirmaciones: manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir.

Riesgo de negocio: riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativas que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados.

Procedimientos de valoración del riesgo: procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno, con el objetivo de identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones concretas contenidas en estos.

NIA-ES

Prueba de controles: procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

- El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y la comunicación.
- Las actividades de control relevantes para la auditoría.
- Seguimiento de los controles: principales actividades que la entidad lleva a cabo para realizar un seguimiento del control interno relativo a la información financiera, incluidas las actividades de control interno relevantes para la auditoría, y del modo en que la entidad inicia medidas correctoras de las deficiencias en sus controles.

El conocimiento del control interno facilita al auditor la identificación de tipos de incorrecciones potenciales y de factores que afectan a los riesgos de incorrección material, así como el diseño de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

El control interno, por muy eficaz que sea, solo puede proporcionar a la entidad una seguridad razonable del cumplimiento de sus objetivos de información financiera. La probabilidad de que se cumplan se ve afectada por las limitaciones inherentes al control interno.

De la evaluación del sistema de control interno se determinarán las fortalezas y debilidades de dicho sistema, lo que servirá al auditor para planificar la auditoría. Esto permitirá al auditor:

- Apoyarse en sus puntos fuertes.
- Analizar el efecto de deficiencias sobre el trabajo de auditoría e informar de las mismas a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.
- En base a lo anterior el auditor determinará, para cada área de trabajo:
 - La naturaleza de las pruebas que se van a realizar.
 - El alcance de las pruebas.
 - El momento de su realización.

La evaluación del sistema de control interno se lleva a cabo mediante las pruebas de controles. La finalidad de las pruebas de controles es proporcionar al auditor una seguridad razonable de la existencia del propio sistema, de que los mecanismos de control instalados están siendo aplicados tal como fueron establecidos, de que se encuentran funcionando y lo hacen correctamente.

Las pruebas de controles son muy diversas y se diseñan en función de caso concreto. Suelen pertenecer a alguna de las siguientes clases:

- Observación directa: el auditor observa el procedimiento y su eficacia.
- Confirmación oral de algún procedimiento verificado por el auditor.
- Observación de las transacciones, rehaciendo el circuito seguido por la documentación origen que la genera.
- Introducir un documento en el circuito y observar si se van cumpliendo las fases, trámites y autorizaciones señaladas en el procedimiento, desde su origen hasta su registro contable.
- Analizar el sistema informático para cerciorarse de su correcto funcionamiento.
- Analizar la competencia de las personas que tienen a su cargo las distintas áreas de la empresa.

NIA-ES

Control interno: el proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término «controles» se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno.

Entorno de control: comprende las funciones del gobierno y dirección de la empresa, así como las actitudes, compromisos y acciones de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección de la empresa, sobre el control interno de la entidad y su importancia. El entorno de control es un componente del control interno.

Riesgo significativo: riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría.



15.9.3. Áreas significativas

La información obtenida por el auditor en la fase de planificación deberá permitirle establecer las áreas de trabajo más significativas, a las que deberá prestar mayor atención a la hora de confeccionar el Plan de auditoría. La importancia de las áreas puede obedecer a diversas razones:

- **Áreas críticas:** son aquellas que requieren una atención especial por parte del auditor, no por su cuantía sino por su importancia.
- **Áreas significativas:** aquellas que por su naturaleza, su cuantía o por su importancia para la empresa o por su método de contabilización tienen un difícil seguimiento. También las que han tenido salvedades o excepciones en el informe de auditoría de años anteriores.
- **Áreas adicionales:** las afectadas por disposiciones de tipo legal. Aunque tienen menos importancia para el auditor no deben pasarse por alto.

15.9.4. El Plan de auditoría

Con la información recopilada en la fase previa, la valoración final del sistema de control interno y los elementos descritos anteriormente, se confecciona el programa de auditoría.

El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo participarán en la planificación de la auditoría, incluida la planificación y la participación en la discusión entre los miembros del equipo del encargo.

Actividades de planificación:

- El auditor establecerá una Estrategia global de auditoría que determine el alcance, el momento de realización y la dirección de la auditoría, y que guíe el desarrollo del plan de auditoría:
 - Identificará las características del encargo que definen su alcance.
 - Determinará los objetivos del encargo en relación con los informes a emitir con el fin de planificar el momento de realización de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas.
 - Considerará los factores que, según el juicio profesional del auditor, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo.
 - Considerará los resultados de las actividades preliminares del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo.
 - Determinará la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo.

El proceso del establecimiento de la Estrategia global de auditoría facilita al auditor la determinación, después de haber finalizado sus procedimientos de valoración del riesgo, de cuestiones como las siguientes:

- Los recursos a emplear en áreas de auditoría específicas.
- La cantidad de recursos a asignar a áreas de auditoría específicas.
- El momento en que van a emplearse dichos recursos.
- El modo en que se gestionan, dirigen y supervisan dichos recursos.

Una vez establecida la Estrategia global de auditoría, se puede desarrollar un Plan de auditoría para tratar las diversas cuestiones identificadas en dicha estra-

NIA-ES

Consultar la NIA-ES 300 «Planificación de la auditoría de estados financieros».

NIA-ES

Procedimiento sustantivo: procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones.

Los procedimientos sustantivos comprenden:

- pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar); y
- procedimientos analíticos sustantivos.

tegia, teniendo en cuenta la necesidad de alcanzar los objetivos de la auditoría mediante la utilización eficiente de los recursos del auditor.

- b) El auditor desarrollará un Plan de auditoría, el cual incluirá una descripción de:
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo (NIA 315).
 - La naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones (NIA 330).
 - Otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que el encargo se desarrolle conforme con las NIA.

El Plan de auditoría es más detallado que la estrategia global de auditoría en la medida en que incluye la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría que van a aplicar los miembros del equipo del encargo.

- c) El auditor actualizará y cambiará cuando sea necesario en el transcurso de la auditoría la Estrategia global de auditoría y el Plan de auditoría.

Como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia de auditoría obtenida de los resultados de los procedimientos de auditoría, el auditor puede tener que modificar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría y, por ende, la planificación resultante de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados.

- d) El auditor planificará la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión de su trabajo.

El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- La Estrategia global de auditoría.
- El Plan de auditoría.
- Cualquier cambio significativo realizado durante el encargo de auditoría en la Estrategia global de auditoría o en el Plan de auditoría, así como los motivos de dichos cambios.

15.10. El informe de auditoría

El auditor manifestará el resultado de sus trabajos mediante:

- Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad (NIA-ES 265).
- Informe de auditoría de cuentas anuales (regulado en el artículo 5 de la LAC, los artículos 5, 6 y 7 del RLAC y en la serie 700 de las NIA).

15.10.1. Comunicación de las deficiencias en el control interno

La NIA-ES 365 establece la obligación del auditor de comunicar adecuadamente a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección las deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría y que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de ambos.



El auditor determinará si, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, ha identificado una o más deficiencias en el control interno.

Si ha identificado una o más deficiencias en el control interno, determinará, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, si, individualmente o de manera agregada, constituyen deficiencias significativas, comunicará a los responsables del gobierno de la entidad, por escrito y oportunamente, las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría.

También comunicará oportunamente y al nivel adecuado de responsabilidad de la dirección, por escrito, las deficiencias significativas en el control interno y otras deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría que no hayan sido comunicadas a la dirección por otras partes y que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de la dirección.

El auditor incluirá en la comunicación escrita sobre las deficiencias significativas en el control interno:

- Una descripción de las deficiencias y una explicación de sus posibles efectos.
- Información suficiente para permitir a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección comprender el contexto de la comunicación.

15.10.2. Informe de auditoría

El informe de auditoría de los estados financieros (cuentas anuales) es un documento en el que se describe el alcance del trabajo efectuado por el auditor y se expresa su opinión profesional sobre los mismos, de acuerdo con lo establecido en la Ley de Auditoría de Cuentas, su Reglamento de desarrollo y las Normas de Auditoría de aplicación en España.

El informe de auditoría es el resultado final del trabajo del auditor y expresa una opinión sobre los estados financieros de una empresa, dirigida a personas que no tendrán, necesariamente, conocimientos contables. El informe de auditoría debe ser claro, objetivo, conciso y oportuno:

- **Claro.** El auditor expresará de forma clara y precisa su opinión, sin utilizar terminología que sea de difícil comprensión para el lector medio.
- **Objetivo.** La opinión del auditor debe estar sustentada en la evidencia obtenida y documentada por los papeles de trabajo.
- **Conciso.** Debe evaluar las cuentas anuales auditadas de la forma más breve posible, sin incluir aspectos que no aporten al lector información relevante sobre las cuentas anuales.
- **Oportuno.** La opinión del auditor sobre los estados financieros debe tener en cuenta toda la información relevante producida hasta la fecha de emisión del informe, incluidos los hechos posteriores al cierre del ejercicio si son significativos.

15.10.3. Elementos básicos del informe de auditoría

La NIA-ES 700 (revisada) establece que el informe de auditoría será escrito (en soporte de papel o por medios electrónicos) y detalla los elementos básicos que debe contener:

1. **Título.** El informe de auditoría llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de un auditor independiente. De conformidad con el título del artículo 5 de la LAC, el informe de auditoría sobre las cuentas anuales

NIA-ES

Deficiencia en el control interno: existe una deficiencia en el control interno cuando:

(a) un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir, o detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros oportunamente; o

(b) no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros.

Deficiencia significativa en el control interno: deficiencia o conjunto de deficiencias en el control interno que, según el juicio profesional del auditor, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad.

Legislación

El artículo 262 del TRLSC:

El informe de gestión habrá de contener una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta.

Informará igualmente sobre los acontecimientos importantes para la sociedad ocurridos después del cierre del ejercicio, la evolución previsible de aquella, las actividades en materia de investigación y desarrollo y las adquisiciones de acciones propias.

Las sociedades que formulen balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados no estarán obligadas a elaborar el informe de gestión.

NIA-ES

Responsables del gobierno de la entidad: persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente.

de una entidad, debe titularse «Informe de auditoría de cuentas anuales emitido por un auditor independiente».

2. **Destinatario.** El informe de auditoría irá dirigido al destinatario correspondiente según lo requerido por las circunstancias del encargo. Según el art. 5.1.a) de la LAC, en el informe de auditoría se identificará a las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y a quienes vaya destinado (normalmente, a los accionistas o socios).
3. **Opinión del auditor.** La primera sección del informe de auditoría contendrá la opinión del auditor y tendrá el título «Opinión». Esta sección también: a) identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados; b) manifestará que los estados financieros han sido auditados; c) identificará el título de cada estado que comprenden los estados financieros; d) remitirá a las notas explicativas, así como al resumen de las políticas contables significativas; y e) especificará la fecha o el periodo que cubre cada uno de los estados financieros que comprenden los estados financieros. El auditor manifestará, de forma clara y precisa, su opinión sobre si las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.
4. **Fundamento de la opinión.** El informe de auditoría incluirá una sección, inmediatamente a continuación de la sección «Opinión», con el título «Fundamento de la opinión» que: a) manifieste que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España; b) haga referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describan las responsabilidades del auditor; c) incluya una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría, y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos; d) manifieste si el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.
5. **Empresa en funcionamiento.** Incertidumbre material relacionada con el principio de empresa en funcionamiento, en la que se recogerán, si procede, las circunstancias que pudieran afectar a tal principio, de acuerdo con la NIA-ES 570 (Revisada).
6. **«Cuestiones clave de la auditoría» o «Aspectos más relevantes de la auditoría»**, según se trate de entidades de interés público o no, respectivamente, (según la nueva NIA-ES 701), en la que se recogerán, al menos, los riesgos considerados más significativos en el desarrollo del trabajo de auditoría, siendo la descripción de estos últimos exigida para todos los informes de auditoría.
7. **Otra información.** Trata sobre las responsabilidades del auditor respecto a información financiera y no financiera diferente a la incluida en las cuentas anuales objeto de auditoría (en particular, incluye el informe de gestión). El auditor informará de conformidad con la NIA 720 (Revisada).
8. **Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros.** El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Responsabilidades de la dirección [u otro término adecuado] en relación con los estados financieros”. Esta sección del informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección (miembros del órgano de administración) en relación con: a) la formulación de los estados financieros de forma que expresen la imagen fiel, y del control interno que la dirección considere necesario para



permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; b) la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

9. Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros.

El informe de auditoría incluirá una sección titulada «Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros». En esta sección del informe, el auditor manifestará:

- a) que los objetivos del auditor son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error y emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor.
- b) que una seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe.
- c) que durante su auditoría aplica su juicio profesional y mantiene una actitud de escepticismo profesional.
- d) identifica y valora los riesgos de incorrección material en los estados financieros.
- e) diseña y aplica procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos.
- f) evalúa la adecuación de las políticas contables aplicadas, la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- g) concluye sobre lo adecuado de la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento y determina, con base en la evidencia obtenida, si existe o no incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- h) evalúa la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros.
- i) comunica a los responsables del gobierno de la entidad sobre el alcance y el momento de realización de la auditoría y los hallazgos significativos identificados, así como cualquier deficiencia significativa del control interno identificada por el auditor en el transcurso de la auditoría.
- j) indica que, entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinó las que han sido más significativas en la auditoría del periodo actual y son, por lo tanto, las cuestiones clave de la auditoría.

La descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros será incluida en el cuerpo del informe de auditoría o en un anexo del informe de auditoría, en cuyo caso el informe de auditoría hará referencia al anexo.

10. Otras responsabilidades de información. Si en el informe de auditoría sobre los estados financieros el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de las responsabilidades del auditor establecidas por las NIA, esas otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada del informe de auditoría titulada “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección.

NIA-ES

Hechos posteriores al cierre: hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, así como aquellos hechos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría.

Recuerda...

Ejemplo de párrafo de énfasis y párrafo sobre otras cuestiones:

Párrafo de énfasis

«Llamamos la atención sobre la Nota X de las cuentas anuales, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión».

Otras cuestiones

«Las cuentas anuales de ABC S.A, correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditadas por otro auditor que expresó una opinión favorable sobre dichas cuentas anuales el 31 de marzo de 20X1».

- 11. Nombre del socio del encargo.** Debe incluirse en el informe de auditoría el nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite (artículos 5.3 y 35 de la LAC) y su número de inscripción en el ROAC.
- 12. Firma del auditor.** El informe de auditoría estará firmado.
- 13. Dirección del auditor.** El informe deberá indicar el domicilio profesional del auditor.
- 14. Fecha del informe de auditoría.** La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros. Tampoco será anterior a la de formulación de las cuentas anuales por el órgano de administración.

Según La NIA-ES 560 «Hechos posteriores al cierre» los objetivos del auditor son:

- (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría y que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, se han reflejado adecuadamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y
- (b) reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría.

■ Otros elementos del informe de auditoría***Párrafo de «énfasis»:***

Según la NIA-ES 706 (Revisada) «Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente» si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría, siempre que:

- a) como resultado de la cuestión no se requeriría que el auditor expresase una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada); y
- b) cuando es aplicable la NIA 701, no se haya determinado que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría.

Cuando el auditor incluya un párrafo de énfasis en el informe de auditoría:

- a) incluirá el párrafo en una sección separada del informe de auditoría con un título adecuado que incluya el término “énfasis”;
- b) incluirá en el párrafo una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión. El párrafo se referirá sólo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros; e
- c) indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta..

Ejemplos de circunstancias en las que el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis son: la incertidumbre relacionada con resultados futuros



de litigios o acciones administrativas excepcionales; aplicación anticipada (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable que tenga un efecto generalizado sobre los estados financieros; una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad; un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría.

Párrafo sobre «otras cuestiones»:

Si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, el auditor incluirá un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría siempre que:

- a) no esté prohibido por una disposición legal o reglamentaria; y
- b) cuando es aplicable la NIA 701, no se haya determinado que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría.

Cuando el auditor incluya un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, lo hará en una sección separada con el título «Otras cuestiones», u otro título adecuado.

Información y cifras comparativas

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

La NIA-ES 710 «Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos» regula los criterios de actuación del auditor en relación con la información y cifras comparativas que se incluyen como parte integrante de las cuentas anuales, así como en el caso en el que se presenten, a efectos comparativos, información completa de las cuentas anuales de dos o más ejercicios.

15.10.4. Propuesta de ajustes y reclasificaciones

Durante el transcurso de su examen, el auditor puede encontrarse con diversos hechos que en su opinión están indebidamente contabilizados o clasificados en las cuentas anuales.

Por ajustes se entiende las correcciones en los saldos de las cuentas que dan lugar a modificaciones en la situación patrimonial o financiera, o en los resultados del ejercicio.

Las reclasificaciones suponen transferencias de saldos entre diferentes grupos y subgrupos de cuentas homogéneas de un mismo estado financiero.

Los ajustes y reclasificaciones propuestos por el auditor a los administradores de la entidad auditada pueden ser aceptados o no aceptados por estos. En el caso de no

NIA-ES

Información comparativa: importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Estados financieros comparativos: información comparativa consistente en importes e información a revelar del periodo anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados financieros del periodo actual, y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. El grado de información de estos estados financieros comparativos es equiparable al de los estados financieros del periodo actual.

ser aceptados el auditor valorará la incidencia de los mismos en las cuentas anuales, emitiendo el informe con la opinión correspondiente.

Estos ajustes pueden referirse a errores, omisiones, ajustes por periodificación, deterioros, amortizaciones, etc.

15.10.5. La opinión del auditor

De acuerdo con la NIA-ES 700 (Revisada), al realizar una auditoría, el auditor tiene como objetivo formarse una opinión sobre los estados financieros basada en la evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida y expresar dicha opinión con claridad mediante un informe escrito en el que también se describa la base en la que esta se sustenta.

Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Dicha conclusión tendrá en cuenta:

- la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 330, sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada;
- la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada;
- evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable:
 - los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas;
 - las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;
 - las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;
 - la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible;
 - los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros; y
 - la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.
- Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, el auditor evaluará, además:
 - la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y
 - si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren expresar la imagen fiel.

Tipos de opinión:

a) Opinión no modificada (favorable): cuando el auditor haya encontrado evidencia suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Recuerda...

Incorrección material: las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

Generalizado: término utilizado, al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de estas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:

(a) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;

(b) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, estos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o

(c) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.



b) Opinión modificada: el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705 (Revisada), cuando:

- concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o
- no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material (limitación al alcance).

La NIA-ES 705 (Revisada) establece tres tipos de opinión modificada: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión.

Independientemente del tipo de opinión que contenga el informe de auditoría, en determinadas circunstancias, este podrá contener párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones.

Que las incorrecciones materiales detectadas o las incorrecciones materiales que no ha sido posible detectar por la existencia de limitaciones al alcance supongan la emisión de una opinión de auditoría con salvedades, desfavorable o denegada dependerá de la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada y del juicio del auditor sobre la generalización del efecto o efectos según el siguiente esquema:

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material pero no generalizado	Material y generalizado
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales.	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación de opinión (abstención)

Cuando el auditor exprese una opinión modificada, la sección de opinión tendrá el título «Opinión con salvedades», «Opinión desfavorable (adversa)» o «Denegación (abstención) de opinión», según corresponda.

Cuando el auditor prevea tener que expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las circunstancias que le llevan a prever dicha opinión modificada y la redacción de la modificación.

Cuando el auditor emita una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA 700 (Revisada):

a) sustituirá el título «Fundamento de la opinión» por «Fundamento de la opinión con salvedades», «Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)» o «Fundamento de la denegación (abstención) de opinión», según corresponda; y

b) dentro de dicha sección, incluirá una descripción de la cuestión que motiva la opinión modificada.

Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), rectificará la declaración que requiere el apartado 28(d) de la NIA 700 (Revisada) sobre si la evidencia de auditoría que se ha obtenido proporciona una

Recuerda...

Texto normalizado del párrafo de opinión favorable:

Opinión

Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Recuerda...

Texto normalizado del párrafo de opinión desfavorable:

Opinión desfavorable

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. y sus sociedades dependientes (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de resultados, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión desfavorable de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas no expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE), y demás disposiciones del marco normativo de información financiera que resultan de aplicación en España.

Fundamento de la opinión desfavorable

Descripción del hecho(s) que da lugar a la opinión desfavorable.

base suficiente y adecuada para su opinión para incluir los términos “con salvedades” o «desfavorable (adversa)», según corresponda.

Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (adversa) o haya denegado la opinión (se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en la sección «Fundamento de la opinión» los motivos de cualquier otra cuestión de la que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes.

b1) Opinión con salvedades

El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:

- habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o
- el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros, el auditor manifestará que, en su opinión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en la sección «Fundamento de la opinión con salvedades»:

- cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
- cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor utilizará para la opinión modificada la siguiente frase: «excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones».

b2) Opinión desfavorable (adversa)

El auditor expresará una opinión desfavorable (adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

Cuando el auditor exprese una opinión desfavorable (adversa), manifestará que, en su opinión, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección «Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)»:

- cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
- cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

b3) Denegación (abstención) de opinión

El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y con-



cluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

La necesidad de denegar la opinión puede originarse:

- Por la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría, materiales y generalizadas, que impidan al auditor formarse una opinión.
- En casos extremos, por la existencia de múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo.

Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, manifestará que:

- (a) el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros adjuntos;
- b) debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección «Fundamento de la denegación (abstención) de opinión», el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros, y
- c) corregirá la declaración requerida por el apartado 24(b) de la NIA 700 (Revisada), que indica que los estados financieros han sido auditados, para manifestar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros.

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo

Si, después de aceptar el encargo, el auditor observa que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que el auditor considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que elimine la limitación.

Si la dirección rehúsa eliminar la limitación mencionada en el párrafo anterior, el auditor comunicará la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad, y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue:

- (a) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor expresará una opinión con salvedades; o
- (b) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor:
 - (b1) renunciará a la auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible; o
 - (b2) si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros.

Si el auditor renuncia, antes de la renuncia comunicará a los responsables del gobierno de la entidad cualquier cuestión relativa a incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría que habría dado lugar a una opinión modificada.

Recuerda...

Texto normalizado del párrafo de opinión denegada:

Denegación de opinión

Hemos sido nombrados para auditar las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

No expresamos una opinión sobre las cuentas anuales de la Sociedad adjuntas. Debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la denegación de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales.

Fundamento de la denegación de opinión

Fuimos nombrados auditores de la sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en los balances por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro informe de auditoría, los administradores aún estaban en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. No pudimos confirmar o verificar por medios alternativos las cuentas a cobrar incluidas en el balance por un importe total de xxx a 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estos hechos, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas a cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.

Opinión parcial no permitida

Cuando el auditor considere necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada (favorable) sobre un solo estado financiero en relación con el mismo marco de información financiera aplicable.

15.10.6. Publicidad del informe de auditoría de cuentas anuales

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

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

15.10.7. Ejemplos de modelos de informes de auditoría

La serie 700 de las NA-ES y la NIA-ES 805 incluyen como Anexos los modelos de informe de auditoría que el auditor y las sociedades de auditoría deberán utilizar en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas anuales.

Dichos modelos tienen la finalidad de orientar al auditor de cuentas y conseguir la máxima uniformidad de redacción al objeto de facilitar la comprensión de dichos informes por los usuarios de cuentas anuales.

No obstante, los citados modelos de informe no recogen todas las circunstancias que pueden darse en un trabajo de auditoría de cuentas anuales y que el auditor habrá de tener en cuenta al emitir su informe.

Es necesario recordar que el objetivo primordial en cualquier circunstancia es dar al lector del informe una descripción clara y adecuada del alcance de la auditoría y de las conclusiones que ha alcanzado el auditor en base a su juicio profesional.

A continuación reproducimos un informe de auditoría con opinión con salvedades y con párrafo de énfasis (figura en el anexo 4 de la NIA-ES 706 Revisada).

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....][Destinatario correspondiente]

Opinión con salvedades

Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A., (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

(Continúa)



(Continuación)

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Los valores negociables a corto plazo de la Sociedad están valorados en el balance en xxx. Los administradores no han actualizado estos valores a valor de mercado sino que, en su lugar, los han registrado al coste, lo que constituye un incumplimiento del marco normativo de información financiera aplicable. Los registros de la Sociedad indican que, si los administradores hubieran actualizado los valores negociables a valor de mercado, la Sociedad habría reconocido unas pérdidas no realizadas de xxx en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. El valor registrado de los valores negociables en el balance se habría reducido por el mismo importe a 31 de diciembre de 20X1, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto se habrían reducido en xxx, xxx, y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Párrafo de énfasis

Llamamos la atención sobre la Nota X de las cuentas anuales, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Aspectos más relevantes de la auditoría

Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos.

Excepto por la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

(Continuación)

Otra información: Informe de gestión

La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre el informe de gestión. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad consiste en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación

Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la Sociedad, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de las cuentas anuales, los administradores son responsables de la valoración de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si los administradores tienen intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría vigente en España siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyen en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las cuentas anuales.

En el Anexo X de este informe de auditoría se incluye una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de las cuentas anuales. Esta descripción que se encuentra en *[indíquese el número de página u otra referencia concreta de la ubicación de la descripción]* es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

[Nombre y número del ROAC del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]



Anexo X de nuestro informe de auditoría

Adicionalmente a lo incluido en nuestro informe de auditoría, en este Anexo incluimos nuestras responsabilidades respecto a la auditoría de las cuentas anuales.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales

Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los administradores.
- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.

Nos comunicamos con los administradores de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

Entre los riesgos significativos que han sido objeto de comunicación a los administradores de la entidad, determinamos los que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual y que son, en consecuencia, los riesgos considerados más significativos.

Describimos esos riesgos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.

Enlaces de interés

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2006-81064>

Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas (modificada por las Directivas 2008/30/CE, 2013/34/UE y 2014/56/UE).

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=DOUE-L-2014-81094

Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas.

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=DOUE-L-2014-81090

Reglamento (UE) nº 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.

http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rd1159-2010.html

Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-8147>

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rd1517-2011.html

Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2013-11873>

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

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2016-12636

Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de términos.

<http://www.icac.meh.es/>

Página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Nota: En www.boe.es o en <http://noticias.juridicas.com> encontrarás la legislación siempre actualizada.

Test 15

1. Señala qué afirmaciones son verdaderas (V) y qué afirmaciones son falsas (F).

- | | V | F |
|---|--------------------------|--------------------------|
| 1.1. La contabilidad es un instrumento básico para obtener información económico-financiera. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.2. La información contable es utilizada exclusivamente por socios y administradores. ... | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.3. Los principios de contabilidad generalmente aceptados son normas rígidas que no permiten ningún grado de flexibilidad en su interpretación. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.4. Para que la información contable sea fiable debe ser sometida a la verificación de profesionales independientes. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.5. La auditoría externa es realizada por profesionales independientes a la entidad auditada. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.6. El objetivo de la auditoría financiera es emitir un juicio sobre la razonabilidad y fiabilidad de las cuentas anuales y otros documentos contables. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.7. El ICAC es un organismo autónomo dependiente del Ministerio de Economía y Competitividad. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.8. El ICAC es el organismo encargado de establecer principios y normas contables. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.9. Las corporaciones profesionales más importantes en España son el ICJCE, el REA y el REGA. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.10. Tiene obligación de auditar las cuentas anuales las sociedades cuyos títulos coticen en mercados secundarios organizados. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.11. El auditor no podrá realizar publicidad que tenga por objeto la captación de clientes. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.12. Los socios de una sociedad de auditoría pueden ser personas físicas o jurídicas. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.13. La evidencia adecuada es una característica cualitativa de la evidencia que se refiere a la utilización de los procedimientos idóneos para obtener evidencia en cada circunstancia. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.14. Según la finalidad de los procedimientos para obtener evidencia, estos pueden ser sustantivos o pruebas de controles. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.15. Los procedimientos sustantivos tienen como objetivo la obtención de evidencia de auditoría que permita identificar incorrecciones en las cuentas anuales. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.16. Se entiende por evidencia suficiente el nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.17. El muestreo es la técnica mediante la cual se selecciona la población que se va a estudiar. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.18. El muestreo estadístico se basa en que todos los elementos de la población tienen la misma probabilidad de ser seleccionados para formar parte de la muestra. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.19. Los papeles de trabajo estarán formados por todos los documentos que el auditor crea necesario utilizar para llevar a cabo su trabajo. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 1.20. El archivo del ejercicio recoge aquellos documentos cuya utilidad trasciende a la auditoría de un ejercicio determinado. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

- 1.21. La propiedad de los papeles de trabajo corresponde a la empresa auditada, que tiene el deber de custodiarlos.
- 1.22. La confección de las cuantas anuales es responsabilidad del auditor.
- 1.23. La formalización del acuerdo entre el auditor y su cliente se realiza mediante la Carta de encargo o mediante un contrato de auditoría.
- 1.24. Los controles internos pueden ser contables y administrativos.
- 1.25. La evaluación del sistema de control interno se lleva a cabo mediante el empleo de procedimientos sustantivos.
- 1.26. Los procedimientos sustantivos pueden ser de dos tipos: pruebas de detalle y procedimientos analíticos.
- 1.27. La revisión analítica busca detectar desviaciones, incoherencias y anomalías al analizar la información.
- 1.28. El plan de auditoría se divide por áreas de trabajo.
- 1.29. El plan de auditoría no facilita la coordinación de la auditoría porque es independiente para cada área de trabajo.
- 1.30. Si la entidad no tiene establecido un sistema de control interno, el auditor debe crearlo.
- 1.31. El auditor tiene la obligación de comunicar a su cliente las deficiencias detectadas en el sistema de control interno.
- 1.32. El informe de auditoría es un certificado de garantía de la exactitud de las cifras y de la carencia de errores poco significativos.
- 1.33. El informe de auditoría es el resultado del trabajo del auditor y expresa una opinión sobre los estados financieros de una empresa.
- 1.34. El informe de gestión es un documento que forma parte de las cuentas anuales.
- 1.35. La opinión del auditor debe ser: favorable, con salvedades, desfavorable o denegada. . .

2. Señala la opción correcta:

2.1. La información que proporciona el sistema contable:

- Es totalmente objetiva.
- Está influida por quienes la elaboran y puede contener errores.
- Es totalmente fiable.

2.2. En general, una empresa deberá auditar sus cuentas anuales cuando:

- Su activo sea mayor de 2.850.000 € y tenga más de 50 trabajadores.
- Su cifra de negocios sea mayor de 5.700.000 € y su activo de 2.850.000 €.
- Las dos anteriores.

2.3. La armonización contable en la UE se lleva a cabo a través de:

- La directiva 2013/34/UE, de 26 de junio de 2013.
- Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006.
- Las dos anteriores.

**2.4. Las normas básicas que regulan la auditoría en España son:**

- La Ley de Auditoría de Cuentas y el Reglamento.
- Las NIA adoptadas por la UE y adaptadas para su aplicación en España.
- Las dos anteriores.

2.5. Son competencias del ICAC:

- La elaboración y publicación de las normas técnicas de auditoría.
- La homologación y publicación de las normas técnicas de auditoría.
- Ninguna de las anteriores.

2.6. El contable de una empresa puede realizar la auditoría de sus cuentas anuales:

- Si tiene titulación universitaria.
- Si tiene titulación universitaria y está inscrito en el ROAC.
- No puede realizar la auditoría porque tiene relaciones con la entidad auditada.

2.7. Una sociedad no tendrá que auditar sus cuentas anuales si:

- Puede presentar la cuenta de Pérdidas y ganancias abreviada.
- Puede presentar el balance abreviado.
- Ninguna de las anteriores.

2.8. Los auditores podrán ser nombrados:

- Por la Junta General siempre.
- Por la Junta General, el Registrador mercantil o el Juez.
- Por el Registrador mercantil siempre.

2.9. Los procedimientos sustantivos son:

- Los que tratan de evaluar el sistema de control interno de la entidad auditada.
- Tienen como objeto obtener evidencia de auditoría relacionada con la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada.
- Ninguna de las anteriores.

2.10. El muestreo estadístico se caracteriza por:

- La selección aleatoria de la muestra y el uso de la teoría de probabilidades para evaluar el resultado del muestreo.
- La selección de todos los elementos de la población.
- La selección de elementos específicos basada en el criterio del auditor.

2.11. El tamaño de la muestra:

- Es proporcional al nivel de riesgo que el auditor está dispuesto a aceptar.
- Es inverso al nivel de riesgo que el auditor está dispuesto a aceptar.
- El tamaño de la muestra y el riesgo no tienen ninguna relación.

2.12. Son métodos de obtención de evidencia:

- La inspección ocular, la observación y los cálculos.
- La circularización, los cuestionarios de preguntas y las confirmaciones.
- Las dos anteriores.

2.13. El objetivo de los papeles de trabajo es:

- Recoger la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo
- Dejar constancia del trabajo realizado.
- Las dos anteriores.

2.14. Los papeles de trabajo:

- Son propiedad de la empresa auditada.
- Son propiedad del auditor.
- Son propiedad de la empresa auditada pero el auditor podrá consultarlos cuando quiera.

2.15. Las hojas sumarias:

- Recogen la información global de todas las cuentas de un área.
- Recogen todas las cuentas del activo, pasivo o neto.
- Recogen los movimientos de una determinada cuenta.

2.16. Las pruebas y procedimientos de auditoría realizados se recogen en:

- Las hojas base.
- Las hojas sumarias.
- Las hojas de detalle.

2.17. Una copia del informe de auditoría se archivará en:

- El archivo permanente.
- El archivo del ejercicio.
- Las dos anteriores.

2.18. La implantación y mantenimiento del sistema de control interno es responsabilidad:

- De la Dirección de la empresa auditada.
- Del auditor.
- Ninguna de las anteriores.

2.19. Para evaluar el sistema de control interno se llevan a cabo:

- Procedimientos sustantivos.
- Pruebas de controles.
- Las dos anteriores.

2.20. La evaluación del sistema de control interno es fundamental para determinar:

- La naturaleza y la amplitud de las pruebas de auditoría.
- El momento de aplicación de las pruebas de auditoría.
- Las dos anteriores.

2.21. El estudio y evaluación del sistema de control interno se lleva a cabo:

- En la fase de contratación.
- En la fase de planificación.
- En la fase de ejecución del trabajo.

**2.22. Son circunstancias significativas que pueden dar lugar a una opinión con salvedades:**

- El auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría requeridos por las NIA u otros que considere necesarios.
- Incumplimientos de los principios y criterios contables.
- Las dos anteriores.

2.23. Cuando el auditor emite una opinión con salvedades:

- Deberá desarrollar en un párrafo titulado «Fundamento de la opinión con salvedades» las limitaciones o incumplimientos que hayan motivado dicha opinión.
- Solo deberá desarrollar un párrafo añadido si ha habido limitaciones al alcance.
- No deberá desarrollar ningún párrafo añadido.

2.24. Para que el auditor emita una opinión desfavorable es preciso que:

- Haya identificado incumplimientos de principios y criterios contables que afecten muy significativamente y de forma generalizada a las cuentas anuales.
- Haya detectado en las cuentas anuales defectos u omisiones de información fundamental para su adecuada comprensión por parte de los usuarios.
- Las dos anteriores.

2.25. Cuando el auditor emite una opinión desfavorable:

- Debe exponer todas las razones que le obligan a emitirla en un párrafo titulado «Fundamento de la opinión desfavorable» de su informe.
- Deberá explicar las razones en un párrafo añadido solamente si existe cualquier otra cuestión que requiera una salvedad.
- No deberá desarrollar ningún párrafo añadido.

2.26. La denegación de opinión puede provenir de:

- Limitaciones al alcance de la auditoría materiales y generalizadas.
- La existencia de múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo.
- Las dos anteriores.

2.27. En el caso de denegación de opinión por parte del auditor:

- En un párrafo titulado «Fundamento de la denegación de opinión» se describirán las incertidumbres y/o las limitaciones al alcance, mencionando los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar.
- Solo habrá párrafo añadido cuando la denegación se debiera a situaciones excepcionales de incertidumbre.
- No habrá párrafo añadido en ningún caso.

2.28. El informe de auditoría:

- Pone de manifiesto una opinión técnica sobre los estados financieros de una empresa en todos sus aspectos significativos.
- Ha de ser claro, objetivo, conciso y oportuno.
- Las dos anteriores.

2.29. El párrafo de énfasis en un informe de auditoría supone:

- Que el auditor quiere destacar un hecho reflejado en las cuentas anuales.
- Que el informe incluye alguna salvedad.
- Quiere hacer una recomendación a la dirección de la empresa sobre el sistema de control interno.

2.30. Cuando el auditor propone a la empresa una serie de ajustes y reclasificaciones y no son admitidos por esta:

- El auditor denegará su opinión.
- El auditor lo hará constar en su informe y valorará la importancia de los ajustes no aceptados en la imagen fiel de la empresa, dando lugar a una opinión con salvedades, desfavorable o denegada.
- El auditor emitirá una opinión desfavorable.

2.31. La carta de manifestaciones de la dirección:

- Tiene por objeto manifestar la transparencia por parte de la Dirección de la empresa.
- Exime al auditor de obtener información por cualquier otro procedimiento a su alcance.
- Las dos anteriores.