

Bajo el título de **RE-APRENDIENDO** la Ley de Auditoría iniciamos una publicación quincenal con un resumen de aquellos aspectos que se estiman más destacados de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, con el fin de ayudar a los auditores a una mayor familiarización con esta Ley.

Adicionalmente a esta serie de publicaciones, también pueden ser de utilidad los siguientes cuadernos técnicos.

- Núm. 69 de noviembre 2015, en el que se incluye un análisis comparativo de la Ley 22/2015 con el Real Decreto Legislativo 1/2011.
- Núm. 71 de julio de 2016, en el que se dan respuesta a 36 preguntas sobre la Ley de auditoría.

Señalar, aunque no será objeto de esta publicación, que a través de las disposiciones finales de la Ley 22/2015 se modifican, entre otros, el Código de Comercio y la Ley de Sociedades de Capital para, entre otros aspectos, incorporar en la normativa española la reforma contable establecida por la Directiva 2013/34/UE¹, con fecha de trasposición máxima de 20 de julio de 2015.

¹ DIRECTIVA 2013/34/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.

En esta primera publicación trataremos del objeto de la Ley de auditoría, su entrada en vigor y en que consiste la actividad de auditoría de cuentas, explicando, en base a esta definición cual es el alcance de la normativa reguladora de la actividad de auditoría.

Contenido

1. Objeto de la Ley
2. Entrada en vigor
3. Definición de auditoría

Artículos de la Ley que se tratan en este número

- 1.1
- Disposición final 14^a
- 1.2 y 4

1. Objeto de la Ley

El objeto de esta Ley (al igual que el anterior Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas) es regular:

- la actividad de auditoría de cuentas, tanto obligatoria como voluntaria, mediante el establecimiento de las condiciones y los requisitos de necesaria observancia para su ejercicio,
- el sistema de supervisión pública,
- los mecanismos de cooperación internacional en relación con dicha actividad.

Segueix-nos a:



2. Entrada en vigor

Aunque la Disposición final decimocuarta de la Ley fija la entrada en vigor para el 17 de junio de 2016, dicha fecha tiene carácter residual, ya que, adicionalmente, establece las excepciones que se detallan a continuación:

21/07/2015 (Día siguiente al de la publicación en el BOE)

- Art. 11 Requisitos exigidos a las sociedades de auditoría.
- Art. 69.5 Habilitación contenida en relación con la tramitación abreviada del procedimiento sancionador.
- D.A. 4ª Colaboración de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

01/01/2016

- Art. 21.1 primer párrafo Periodo de vigencia de las incompatibilidades.
- Art. 39.1. Periodo de cómputo de incompatibilidades a que se refiere el artículo 5.1 del Reglamento UE EIP.
- Art. 58 Comité de Auditoría de Cuentas del ICAC.
- Art. 87 y 88 Tasas del ICAC.
- D.F. 4ª Modificación del TRLSC apartados 1 a 3, 7 a 11 y 14 a 19.
- D.F. 12ª No incremento de gasto.

Estados financieros de ejercicios que comiencen a partir del 01/01/2016

- D.A. 10ª Información de los pagos efectuados a las Administraciones Públicas.
- D.F. 4ª Modificación del TRLSC apartados 4 a 6, 12 y 13.
- D.F. 1ª Modificación del CCo.
- D.F. 5ª Modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- D.F. 13 Régimen jurídico de la reserva por fondo de comercio.

Trabajos de auditoría de cuentas de ejercicios económicos que se inicien a partir del 17/06/2016

Capítulos I, III y IV, secciones 1ª a 4ª, del título I, en relación con la realización de trabajos de auditoría de cuentas y la emisión de los informes correspondientes.

3. Definición de auditoría

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.

Adicionalmente, se precisa que lo dispuesto en la Ley de Auditoría no resulta aplicable a las auditorías de cuentas que se realicen por los órganos del sector público estatal, autonómico o local, en el ejercicio de sus competencias, que se regirán por su legislación específica.

Conforme a lo dispuesto en la normativa, existen dos modalidades de trabajos de auditoría de cuentas:

3.1 De cuentas anuales.

3.2 De otros estados financieros o documentos contables. Se incluye en este concepto:

- los estados o documentos contables integrantes de las cuentas anuales que se elaboren separadamente, o
- los elaborados en su conjunto pero referidos a un periodo inferior al ejercicio social.

En relación a esta segunda modalidad, el actual RLAC² en vigor precisa que:

- Debe entenderse por otros estados financieros o documentos contables aquellos elaborados con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera aplicable, expresamente establecido para su elaboración.
- Dichos estados o documentos deben estar firmados o asumidos formalmente por quienes tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión, en la misma forma que la prevista en la legislación mercantil para la formulación de las cuentas anuales.

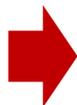
² En ausencia de un desarrollo reglamentario específico de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, es aplicable, en todo lo que no contradiga a dicha Ley, el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.



En base a dicha definición: **¿Qué es auditable bajo la normativa reguladora en España?**

El alcance de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas ha sido tratado por el ICAC, en lo que respecta a aspectos o situaciones particulares, a través de diversas consultas. Asimismo, la consulta nº 1 de auditoría del BOICAC 105 trata, desde una perspectiva general, sobre la auditoría de las cuentas anuales o de otros estados financieros o documentos contables de determinadas entidades en las que la normativa reguladora que les resulta de aplicación, según su naturaleza jurídica, no establece de forma expresa un marco normativo de información financiera para su elaboración y presentación.

Según las conclusiones de dicha consulta, la revisión y verificación de cuentas o estados financieros podrá tener la consideración de actividad de auditoría de cuentas de acuerdo con la normativa reguladora de esta actividad en España, **cuando la normativa específica a la que se encuentre sujeta la entidad en cuestión:**



Imponga la obligación de elaborar unas cuentas anuales que expresen 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.



Contemple o prevea la elaboración y presentación de otros estados financieros o documentos contables conforme a un marco normativo de información financiera que dicha normativa haya establecido expresamente a tal efecto.

Se indica en la consulta, que disponen de un marco normativa de información financiera aplicable:

- Las sociedades de capital reguladas en el TRLSC.
- Las entidades que tengan la consideración de empresa o los empresarios sujetos, por tanto, a las disposiciones del Código de Comercio, en cuanto a la llevanza de contabilidad y formulación de sus cuentas anuales.
- Todas las entidades para las que la normativa que les resulte aplicable establezca expresamente que la llevanza de contabilidad y formulación o presentación de cuentas anuales, se efectúe de conformidad con el Código de Comercio y sus normas de desarrollo, o con un marco normativo de información financiera normalizado previsto o al que se refiera la normativa concreta de aplicación; citando como ejemplos, sin ánimo de ser exhaustivo:
 - Cooperativas y las uniones, federaciones y confederaciones de éstas.
 - Agrupaciones de interés económico.
 - Sociedades laborales.
 - Sucursales de sociedades extranjeras en España Asociaciones declaradas de utilidad pública.
 - Entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual.
 - Entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, que se encuentren obligadas a auditar sus cuentas anuales por los motivos a los que se refieren las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera del RLAC (ver publicación núm. 2 de Reaprendiendo la Ley de Auditoría), siempre y cuando dichas entidades deban formular sus cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

En la consulta se establecen, adicionalmente, las **3** siguientes situaciones:

- 1** Entidades en las que su normativa aplicable:
- exige la llevanza de contabilidad y la presentación de cuentas anuales que reflejen la imagen fiel, pero
 - no establece expresamente el marco normativo de información financiera específico de aplicación a estos efectos.

La auditoría de cuentas tendrá la consideración de actividad de auditoría de cuentas, de acuerdo con la normativa reguladora de esta actividad en España, si las cuentas anuales se han elaborado de acuerdo con un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, de acuerdo con los principios y criterios de valoración en él contenidos, como un todo coherente.

- 2** Entidades en las que su normativa específica:
- no establece expresamente el marco normativo de información financiera específico aplicable en la presentación y formulación de cuentas anuales o estados financieros, pero
 - obliga a someter sus cuentas o estados financieros a auditoría de cuentas, por exigencia de disposiciones normativas de diversa índole o de naturaleza específica o sectorial, o incluso por exigirse por la propia normativa específica aplicable.

La auditoría de cuentas tendrá la consideración de actividad de auditoría de cuentas de acuerdo con la normativa reguladora de esta actividad en España, a pesar de que sus normas específicas de aplicación no establezcan expresamente un marco normativo de información financiera, siempre y cuando, en la elaboración de las citadas cuentas o estados se haya seguido, por los administradores o quienes ejerzan funciones equivalentes de la propia entidad, el marco normativo de información financiera que resulte más idóneo a su naturaleza.

- 3** Entidades con una naturaleza jurídica calificada en la consulta de público-privada o cuasi pública (como por ejemplo Cámaras de Comercio, Colegios Profesionales o Comunidades de Regantes), cuya normativa reguladora:
- exige la llevanza de una contabilidad, la presentación de unos estados financieros o cuentas anuales, o la presentación y liquidación de presupuestos anuales, e incluso, en algunos casos, hasta que dichos estados financieros anuales estén auditados.
 - la verificación de los estados financieros anuales de estas entidades **no** se encuentra dentro del ámbito de competencias de los órganos de control de la gestión económico-financiera de las Administraciones Públicas.

La auditoría de cuentas tendrá la consideración de actividad de auditoría de cuentas, de acuerdo con la normativa reguladora de esta actividad en España, si:

5.1 En el caso de cuentas anuales en su normativa se establece que las cuentas anuales se formulen de acuerdo con un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación para expresar la imagen de la entidad.

5.2 En el caso de otros estados o documentos financieros, la normativa aplicable a la entidad prevea expresamente, un marco normativo de información financiera para su elaboración y presentación.

NO tienen la consideración de trabajo de auditoría de cuentas sujeto a la normativa reguladora de esta actividad en España:

La revisión y verificación de estados financieros de entidades que carecen de personalidad jurídica según su normativa aplicable y que ni siquiera están obligadas a llevar contabilidad (ejemplos incluidos en la consulta de este tipo de entidades son las Comunidades de propietarios –ver adicionalmente consulta nº 1 de auditoría BOICAC 94– y las UTE).

Entidades sujetas a las obligaciones contables de los contribuyentes del impuesto de sociedades (art. 120.1 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades)

Aunque no es competencia del ICAC pronunciarse sobre el sentido y el alcance de las normas tributarias, entiende que no puede interpretarse que esta norma tributaria exija la preparación y formulación de cuentas anuales de conformidad con el Código de Comercio.



Cuando dicha revisión y verificación no tenga la consideración de auditoría de cuentas, de acuerdo con la normativa reguladora de esta actividad en España, **¿puede un auditor de cuentas revisar las cuentas o estados financieros?**

Si, con el alcance que se considere apropiado, pudiendo incluso alcanzar el mismo grado de seguridad razonable que proporcionaría la aplicación de las NIA-ES, aunque

al no estar sujeta a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, el informe no podrá identificarse como informe de auditoría de cuentas sujeto a la normativa reguladora de esta actividad, ni su redacción o presentación podrá generar confusión a este respecto.

La consulta indica que sería conveniente no incluir la palabra auditoría en el título para evitar confusiones, sugiriendo como título “informe de auditor de cuentas” y que sería oportuno incluir un párrafo en el propio informe indicando que dicho trabajo no tiene naturaleza de auditoría de cuentas de la regulada en la Ley.

Ver en este sentido la Nota técnica incluida en la **Circular ES05/2016, 25 de mayo de 2016 de la Comisión Técnica y de Calidad del ICJCE**, en la que se recomienda la utilización de las Normas Internacionales de Auditoría en su versión original (NIA) que recogen, en su cuerpo normativo, en relación con los informes de auditoría, dos normas con un ámbito de aplicación distinto dependiendo de las circunstancias (NIA 700 y NIA 800), estando vinculada la decisión de utilizar una u otra norma al marco de información financiero que se haya utilizado en la preparación de los estados financieros y sus fines. En la misma nota técnica se introducen una serie de reflexiones al respecto, así como ejemplos ilustrativos de informes de cada una de las normas.

Para dudas y aclaraciones contactar con el departamento técnico del **CCJCC**