

RE-APRENDIENDO LA LEY DE AUDITORIA

Continuando con la serie **RE-APRENDIENDO** la **Ley de Auditoría**, en esta cuarta publicación tratamos sobre la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y determinados aspectos a considerar en la auditoría de cuentas anuales consolidadas.

Contenido	Artículos de la Ley que se tratan en este número
1. ¿Cuál es la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas?	2.1 a 2.3
2. ¿Cómo se elaboran, revisan y adaptan las normas?	2.4 y 2.5
3. Consideraciones en la auditoría de las cuentas anuales consolidadas.	7.2 a 7.8

1. ¿Cuál es la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas?

La actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a:

1. La Ley de Auditoría de Cuentas.
2. El Reglamento de desarrollo de la Ley. En ausencia del desarrollo reglamentario específico de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (Ley de Auditoría o Ley), se considerará el vigente RLAC, en todo lo que no contradiga a la Ley.
3. Las normas de:
 - auditoría,
 - ética e independencia,
 - control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

A las auditorías de cuentas de entidades de interés público (EIP) les será de aplicación, adicionalmente, el:

-  Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las EIP

Normas de auditoría

Son las contenidas en la Ley, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría.

A estos efectos, se entiende por:

- Normas internacionales de auditoría: las normas internacionales de auditoría, la norma internacional de control de calidad y otras normas internacionales emitidas por la Federación Internacional de Contables a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, siempre que sean pertinentes para la actividad de auditoría de cuentas regulada en esta Ley.
- Normas técnicas de auditoría: tienen por objeto la regulación de los aspectos no contemplados en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea.

Normas de ética e independencia

Incluyen, al menos, los principios de:

- competencia profesional,
- diligencia debida,
- integridad y
- objetividad.

Sin perjuicio de lo establecido en la Ley en relación al escepticismo y juicio profesionales e independencia en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I.

Ver definición de los principios antes numerados en el artículo 19 del RLAC.

Segueix-nos a:



2. ¿Cómo se elaboran, revisan y adaptan las normas?

En relación a la elaboración, revisión y adaptación de las normas cabe señalar que:

- Es responsabilidad de las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas. En caso de que no lo realicen, previo requerimiento del ICAC, es el propio ICAC quien llevará a cabo dicha tarea, informando de ello a las referidas corporaciones.
- Tienen un plazo de información pública de dos meses.
- Son válidas a partir de su publicación, mediante resolución del ICAC, en su «Boletín Oficial».
- Se efectúa de conformidad con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los Estados miembros de la Unión Europea así como con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea.
- Solo pueden imponerse requisitos o procedimientos adicionales a los establecidos en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea cuando estos se deriven de requerimientos exigidos por ley nacional referente al ámbito de aplicación de las auditorías de cuentas, o resulten necesarios para aumentar la credibilidad y calidad de los estados financieros auditados.
- En caso de requisitos adicionales:
 - El ICAC debe comunicarlos a la Comisión Europea, como mínimo, tres meses antes de su entrada en vigor o, en el caso de requisitos ya existentes en el momento de la adopción de una norma internacional, en un plazo no superior a tres meses a partir de la fecha de adopción de dicha norma internacional.
 - Deben establecerse mediante Resolución del ICAC “en la que se declare la vigencia de los apartados correspondientes de las normas de auditoría preexistentes a la adopción por la Unión Europea de las normas internacionales de auditoría sobre la misma materia, o mediante la publicación de nuevas normas de auditoría limitadas a los referidos requisitos adicionales”, manteniendo el trámite de información pública de dos meses.

3. Consideraciones en la auditoría de las cuentas anuales consolidadas

Tal como se indicó en la publicación nº. 2, la Ley de Auditoría es de aplicación también a la auditoría de cuentas anuales consolidadas, o de otros estados financieros o documentos contables consolidados. En relación a dichas auditorías, la Ley establece una serie de aspectos particulares a considerar, tanto por los auditores de cuentas como por las sociedades de auditoría y los auditores de cuentas que realicen la auditoría en nombre de dicha sociedad (en adelante auditor de cuentas).

En cambio, se rigen por la normativa específica del sector público, y por tanto no les es de aplicación los aspectos que se detallan a continuación, las auditorías que se realizan “por los órganos públicos de control de la gestión económico-financiera del sector público sobre las cuentas anuales u otros estados financieros consolidados en los que la sociedad dominante sea una entidad pública empresarial u otra entidad de derecho público y las sociedades dominadas pudieran ser sociedades mercantiles”.

Aspectos particulares a considerar:

- 3.1 Plena responsabilidad del informe de auditoría emitido
- 3.2 En relación a los auditores que hayan realizado la auditoría de entidades que formen parte del conjunto consolidable:
 - 3.2.1 Obligación de recabar información
 - 3.2.2 Obligación de evaluar y revisar el trabajo de auditoría realizado
- 3.3 Revisión del trabajo de auditoría, de entidades distintas a las que formen parte del conjunto consolidable, realizado por otros auditores de cuentas
- 3.4 Investigación o inspección de un trabajo de auditoría de cuentas consolidadas por parte del ICAC

3.1 Plena responsabilidad del informe de auditoría emitido

El auditor de cuentas que realice una auditoría de unas cuentas consolidadas asume la plena responsabilidad del informe emitido, aun cuando la auditoría de las cuentas de las sociedades participadas haya sido realizada por otros auditores.

3.2 En relación a los auditores que hayan realizado la auditoría de entidades que formen parte del conjunto consolidable:

3.2.1 Obligación de recabar información

- El auditor de cuentas que emita una opinión sobre unas cuentas consolidadas debe recabar la información necesaria a quienes hayan realizado la auditoría de cuentas de las entidades que formen parte del conjunto consolidable¹.
- Los auditores de cuentas de las entidades que formen parte del conjunto consolidable están obligados a suministrar cuanta información se les solicite.

¹ **Conjunto consolidable:** el artículo 11 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, indica que forman el conjunto consolidable las sociedades a las que se les aplique el método de integración global o el proporcional con arreglo a lo señalado en el artículo 10 *Métodos aplicables* de dicho Real Decreto.

3.2.2 Obligación de evaluar y revisar el trabajo de auditoría

El auditor de cuentas que realice una auditoría de cuentas consolidadas efectuará una evaluación y revisión del trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas –tanto de la Unión Europea como de terceros países– en relación con las auditorías que formen parte del conjunto consolidable.

La evaluación debe documentarse en los papeles de trabajo del auditor del consolidado incluyendo:

- Naturaleza, calendario y alcance de la labor realizada por los otros auditores.
- Revisión efectuada, en su caso, por el auditor de cuentas del consolidado de partes relevantes de la documentación de auditoría de dichos auditores, realizada a efectos de la auditoría del consolidado.

3.3 Revisión del trabajo de auditoría, de entidades distintas a las que formen parte del conjunto consolidable, realizado por otros auditores de cuentas

El auditor de cuentas que realice la auditoría de las cuentas consolidadas revisará el trabajo de auditoría realizado por los otros auditores a efectos de la auditoría de las cuentas anuales o estados financieros consolidados. Dicha revisión debe documentarse.

Aspectos a considerar en las revisiones de los apartados 3.2.2 y 3.3 anteriores:

- *Acuerdo previo de transmisión de la documentación*
Es necesario que el auditor de las cuentas anuales o estados financieros consolidados suscriba un acuerdo previo con los otros auditores de cuentas, a fin de transmitir toda la información necesaria para la auditoría del consolidado.
- *Documentación a conservar por el auditor de cuentas del consolidado*
La documentación a conservar en relación al trabajo de auditoría de cuentas del consolidado debe permitir la revisión y control del trabajo por parte del ICAC de forma adecuada.

El RLAC especifica que el detalle de dicha documentación estará en función de las características y circunstancias del conjunto consolidable y de la importancia relativa de cada una de las entidades integrantes, conforme a lo previsto al respecto en las normas de auditoría.

- *Imposibilidad de revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores – tanto de la Unión Europea como de terceros países– en relación con las cuentas de entidades incluidas en las cuentas consolidadas*

En este caso es necesario adoptar las medidas necesarias e informar al ICAC de dicha circunstancia y sus causas, en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente. “Entre las medidas a adoptar se deberá incluir la realización de los procedimientos de auditoría necesarios para la auditoría de las cuentas consolidadas, directamente o en colaboración con otros auditores, según proceda, sobre las cuentas de las citadas entidades”.

El artículo 14 del actual RLAC establece las medidas a adoptar y señala que la existencia de estos impedimentos no es un supuesto de imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría del consolidado, de los previstos en el artículo 7 del RLAC.

3.4 Investigación o inspección de un trabajo de auditoría de cuentas consolidadas por parte del ICAC

En este supuesto, en caso de que le sea requerido, el auditor de cuentas del consolidado pondrá a disposición de quien realice la investigación o inspección, toda la información que obre en su poder relativa al trabajo de auditoría realizado por otros auditores –tanto de la Unión Europea como de terceros países– en relación con las cuentas de entidades incluidas en el consolidado, a efectos de la auditoría de las cuentas consolidadas, incluyendo los papeles de trabajo correspondientes a los trabajos realizados por dichos auditores.

- *Entidad que forma parte de un conjunto consolidable que es auditada por un auditor de un tercer país con el que no existe acuerdo de intercambio de información sobre la base de reciprocidad*

En este supuesto el auditor del consolidado es responsable de aplicar los procedimientos que reglamentariamente se determinen (ver punto 3.4 anterior) para facilitar que el ICAC pueda tener acceso a la documentación del trabajo de auditoría realizado por dichos auditores, incluidos los papeles de trabajo pertinentes para la auditoría del grupo.

A tal efecto, el auditor de cuentas del consolidado puede:

- conservar una copia de esta documentación, o
- acordar por escrito con estos auditores un acceso adecuado e ilimitado para que el auditor del grupo la remita al ICAC cuando éste lo requiera.

Si la transmisión de los papeles de trabajo de auditoría de un tercer país al auditor de cuentas del grupo no fuera posible por impedimentos legales o de otro tipo, la documentación que conserve el auditor del consolidado incluirá “la prueba de que ha aplicado los procedimientos adecuados para obtener acceso a la documentación relativa a la auditoría y, en caso de impedimentos distintos de los legales derivados de la legislación nacional, la prueba que demuestre la existencia de tales impedimentos”.

Material de ayuda

En relación a la auditoría de cuentas anuales de estados financieros consolidados puede ser de utilidad el Modelo orientativo de instrucciones para auditores de componentes de grupos españoles publicado por el ICJCE en la Circular E11/2014 del ICJCE

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