

# Apéndice C

## Resoluciones del ICAC

### C.1. Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.<sup>1</sup>

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

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

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

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

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

**Segundo:** Las mencionadas Normas Técnicas, a excepción de lo previsto en la disposición tercera de la presente Resolución, son de obligado cumplimiento en el ejercicio de la función de auditoría de cuentas regulada por la Ley 19/1988, a todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos de auditoría que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado. A los trabajos efectuados con anterioridad a la citada fecha será de aplicación lo establecido en la disposición segunda de la Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 28 de marzo de 1990 (BOICAC n.º 1).

**Tercero:** Las Normas Técnicas sobre informes y los modelos correspondientes serán de aplicación para los informes de auditoría de cuentas que se emitan pasados veinte días de la publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado y siempre que se refieran a cuentas anuales cerradas después del 30 de junio de 1990.

En los supuestos no previstos en el párrafo anterior será de aplicación lo establecido en la disposición tercera de la Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 28 de marzo de 1990 (BOICAC n.º 1)

---

<sup>1</sup>Se incluyen las modificaciones introducidas por la Resolución de 1 de diciembre de 1994, del ICAC en los apartados 1.4.3, 3.2.4 b) y 3.9.3 (BOICAC-19).

## ANEXO

### INTRODUCCIÓN A LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

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

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

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

Las Normas Técnicas se clasifican en:

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

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

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

#### Objetivo de la Auditoría de Cuentas Anuales

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

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

El auditor de cuentas será responsable frente a la entidad auditada y frente a terceros por los daños y perjuicios que sean consecuencia del incumplimiento de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, de las disposiciones que se dicten en desarrollo de la misma o de las Normas Técnicas de Auditoría. En la planificación de su examen, el auditor debe considerar la detección de los errores e irregularidades producidos, que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, sin embargo no será responsable de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directores o personal de la entidad auditada.

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

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

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

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

### Alcance de la auditoría de Cuentas Anuales

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

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

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

## 1. NORMAS TÉCNICAS DE CARÁCTER GENERAL

### 1.1. Naturaleza

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

### 1.2. Formación técnica y capacidad profesional

- 1.2.1 **La primera norma es:** “La auditoría debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan formación técnica y capacidad profesional como auditores de cuentas, y tengan la autorización exigida legalmente”.
- 1.2.2 Cualquiera que sea la capacidad de una persona en otros campos, deberá poseer, sin embargo, una adecuada formación y experiencia específica en el campo de la auditoría, y debe destacar como experto en contabilidad. La consecución de esa capacidad profesional se obtiene a través de una formación teórica y una experiencia práctica.
- 1.2.3 El auditor de cuentas para mantener su capacidad profesional debe llevar a cabo una actualización permanente de sus conocimientos, tanto en el aspecto técnico como en cuanto a sus conocimientos generales económicos financieros. El perfeccionamiento técnico y la capacidad profesional incluyen su continua actualización en las innovaciones que tienen lugar tanto en los negocios como en su profesión. En consecuencia, debe estar actualizado y estudiar, comprender y aplicar las nuevas disposiciones sobre principios contables y procedimientos de auditoría elaborados por los organismos con autoridad dentro de la profesión contable.

- 1.2.4 La Corporación profesional impulsará y facilitará que todos sus miembros tengan una actualización permanente de sus conocimientos en el desarrollo de su profesión. A estos efectos la Corporación profesional comunicará al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para su conocimiento, los cursos que se programen según grados o categoría profesional de experiencia y materias a impartir en línea con las innovaciones que tengan lugar tanto en los negocios como en la profesión.
- 1.2.5 La experiencia profesional práctica necesaria para acceder al ejercicio de la profesión se obtendrá mediante la ejecución de trabajos de auditoría bajo la supervisión y revisión de un auditor de cuentas en ejercicio.
- 1.2.6 La formación educativa del auditor de cuentas y su experiencia profesional se complementan entre sí; el auditor en el desempeño de una auditoría deberá sopesar los conocimientos y experiencia de los profesionales del equipo de auditoría para determinar el alcance de la supervisión y de la revisión del trabajo.

### 1.3. Independencia, integridad y objetividad

- 1.3.1 **La segunda norma es:** “El auditor de cuentas durante su actuación profesional, mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad”.
- 1.3.2 La independencia supone una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones.
- 1.3.3 La integridad debe entenderse como la rectitud intachable en el ejercicio profesional, que le obliga, en el ejercicio de su profesión, a ser honesto y sincero en la realización de su trabajo y la emisión de su informe. En consecuencia, todas y cada una de las funciones que ha de realizar han de estar presididas por una honradez profesional irreprochable.
- 1.3.4 La objetividad implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones del auditor. Para ello, deberá gozar de una total independencia en sus relaciones con la entidad auditada. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o prejuicio.
- 1.3.5 Para ser y parecer independiente, el auditor no debe tener intereses ajenos a los profesionales, ni estar sujeto a influencias susceptibles de comprometer tanto la solución objetiva de los problemas que puedan serle sometidos, como la libertad de expresar su opinión profesional.
- 1.3.6 Se considerará que existe falta de independencia cuando el auditor sea el ejecutor material de la contabilidad o asuma funciones ejecutivas en la entidad auditada. El resto de los servicios que el auditor puede prestar a su cliente, como consultoría y asesoramiento fiscal, no provocan, en principio, incompatibilidad en este sentido. Sin embargo, el auditor debe estar alerta a situaciones en las que su identificación con el cliente o la gestión de los negocios de éste menoscaban su imagen de independencia haciéndola incompatible con la labor del auditor de cuentas.
- 1.3.7 El auditor de cuentas debe ser siempre independiente y abstenerse de aceptar el encargo de auditoría en todos aquellos casos en que incurra en una situación incompatible con el ejercicio de sus funciones y, en concreto, en los casos contemplados por la Ley.
- 1.3.8 Debe cuidarse especialmente la independencia cuando la percepción de honorarios por cualquier concepto de un cliente represente una proporción importante de los ingresos brutos totales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. A estos efectos, se considerará como un único cliente el conjunto de empresas o entidades que estén vinculadas por una relación de dominio, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42.1 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén dominadas, directa o indirectamente, por una misma entidad o persona física.
- 1.3.9 Serán en todo caso incompatibles en el ejercicio de sus funciones respecto a una empresa o entidad los auditores de cuentas o sociedades de auditoría que se encuentren en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 8 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.

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

#### 1.4. Diligencia profesional

- 1.4.1 **La tercera norma es:** “El auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su Informe actuará con la debida diligencia profesional”.
- 1.4.2 La debida diligencia profesional impone a cada persona de la organización del auditor, la responsabilidad del cumplimiento de las Normas en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe. Su ejercicio exige, asimismo, una revisión crítica a cada nivel de supervisión del trabajo efectuado y del juicio emitido por todos y cada uno de los profesionales del equipo de trabajo de auditoría.
- 1.4.3 El auditor de cuentas debe aceptar únicamente los trabajos que pueda efectuar con la debida diligencia profesional.

El auditor de cuentas no podrá aceptar trabajos que superen en conjunto su capacidad anual medida en horas. A estos efectos se considerará que un auditor de cuentas, siempre que cuente con el equipo humano necesario, puede supervisar un máximo de 25.000 horas de auditoría anuales. En el caso de sociedades de auditoría dicha cifra se multiplicará por el número de socios auditores de cuentas ejercientes.

- 1.4.4 El auditor debe demostrar su diligencia profesional en los papeles de trabajo, lo cual requiere que su contenido sea suficiente para suministrar el soporte de la opinión.
- 1.4.5 El auditor, cuando lo considere necesario, podrá obtener asesoramiento de otros profesionales en materias especializadas, debiendo poner cuidado profesional en su selección y consulta, previa autorización de la entidad auditada. Si la entidad no otorgase la autorización y la materia fuese importante, el auditor deberá hacer constar la salvedad en su informe y, en su caso, denegar la opinión.
- 1.4.6 El auditor realizará las tareas precisas para mantener la calidad de su trabajo. Los controles de calidad se configuran a través de una estructura organizativa y unos procedimientos establecidos por el auditor con el fin de asegurarse de forma razonable que los servicios profesionales que proporciona a sus clientes cumplen las Normas Técnicas de Auditoría.
- 1.4.7 Las medidas de control de calidad deben abarcar todos los aspectos de la organización del despacho del auditor, ya que la calidad de sus trabajos depende directamente del conjunto de medios personales y materiales de que dispone, así como de sus procedimientos de trabajo. En consecuencia, los procedimientos de control de calidad establecidos por cada auditor han de formalizarse en manuales escritos y deberán ser adecuadamente comunicados a todo el personal interviniente relacionado con su práctica profesional, con el fin de asegurarse razonablemente de su comprensión y cumplimiento.
- 1.4.8 El auditor, cualquiera que sea su tamaño y estructura, debe realizar el control de calidad de sus trabajos, así como revisar periódicamente si sus sistemas de control de calidad siguen siendo apropiados de acuerdo con nuevas circunstancias, tales como nuevas Normas profesionales, estructuras de personal más complejas, etcétera.
- 1.4.9 El sistema de control de calidad de los auditores de cuentas estará sometido al control de la Corporación profesional con el fin de asegurarse, de forma razonable, de que la actividad profesional de sus miembros cumple las Normas Técnicas de Auditoría.
- 1.4.10 El control de calidad debe cubrir los siguientes objetivos:
- Independencia, integridad y objetividad.** Proporcionar seguridad razonable de que todo el personal profesional de auditoría de la organización, a cualquier nivel de responsabilidad, mantiene sus cualidades de independencia, integridad y objetividad.
  - Formación y capacidad profesional.** Proporcionar una seguridad razonable de que el personal profesional tiene la formación y capacidad necesarias que le permitan cumplir adecuadamente las responsabilidades que se le asignan. Este objetivo implica el asegurar que la asignación

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

- c) **Aceptación y continuidad de clientes.** Permitir la decisión sobre la aceptación y continuidad de los clientes, teniendo en consideración la independencia del auditor y la capacidad para proporcionar un servicio adecuado, y la integridad de la dirección y accionistas del cliente.
- d) **Consultas.** Tener una seguridad razonable de que, cuando sea necesario, el auditor solicita una ayuda de personas u organismos, internos o externos, que tengan niveles adecuados de competencia, juicio y conocimientos para resolver aspectos técnicos.
- e) **Supervisión y control de trabajos.** Proporcionar una seguridad razonable de que la planificación, la ejecución y la supervisión del trabajo se han realizado cumpliendo con las Normas Técnicas de Auditoría.
- f) **Inspección.** Proporcionar mediante inspecciones periódicas, internas o externas, una seguridad razonable de que los procedimientos implantados para asegurar la calidad de los trabajos están consiguiendo los objetivos anteriores.

### 1.5. Responsabilidad

- 1.5.1 **La cuarta norma es:** “El auditor de cuentas es responsable del cumplimiento de las Normas de Auditoría establecidas, y a su vez responsable del cumplimiento de las mismas por parte de los profesionales del equipo de auditoría”.
- 1.5.2 El auditor debe prestar servicios de calidad a sus clientes y con respeto a los intereses de éstos. Sin embargo, esta preocupación por los intereses de sus clientes no debe anteponerse a sus obligaciones para con terceros, interesados en la información económica financiera, en cuanto al mantenimiento de su independencia, integridad y objetividad. Esta dualidad de obligaciones requiere para su cumplimiento un alto grado de responsabilidad y conducta ética.
- 1.5.3 El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales.

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

### 1.6. Secreto profesional

- 1.6.1 **La quinta norma es:** “El auditor debe mantener la confidencialidad de la información obtenida en el curso de sus actuaciones”.
- 1.6.2 El auditor de cuentas ha de mantener estricta confidencialidad sobre toda la información adquirida en el transcurso de la auditoría concerniente a los negocios de sus clientes y, excepto en los casos previstos en la Ley 19/1988 de Auditoría de cuentas, no revelará el contenido de la misma a persona alguna sin autorización estricta del cliente. No obstante, el auditor deberá recoger en su informe cualquier negativa del cliente a mostrar toda la información necesaria para expresar la imagen fiel de las cuentas anuales.
- 1.6.3 El auditor tiene, asimismo, el deber de garantizar el secreto profesional en las actuaciones de sus ayudantes y colaboradores.
- 1.6.4 La información obtenida en el transcurso de sus actividades no podrá ser utilizada en su provecho ni en el de terceras personas.

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

#### 1.7. Honorarios y comisiones

- 1.7.1 **La sexta norma es:** “Los honorarios profesionales han de ser un justo precio del trabajo realizado para el cliente”.
- 1.7.2 Los honorarios profesionales estarán basados en tarifas horarias y deberán tener en cuenta los conocimientos y habilidad requeridos y el nivel de formación teórica y práctica para el ejercicio de la profesión.
- 1.7.3 La Corporación profesional establecerá tarifas de referencia para que puedan ser tomadas en consideración en aquellos supuestos en que el nombramiento se realice por el Registrador Mercantil o el Juez.
- 1.7.4 No se permite el pago de comisiones a terceros por obtener trabajos profesionales. Se entiende por comisiones los pagos en efectivo, la prestación de servicios gratuitos, los regalos o cualquier tipo de remuneración incluyendo la participación en los honorarios de personas que no hubieran tomado parte de forma real y efectiva en el trabajo.

#### 1.8. Publicidad

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

## 2. NORMAS TÉCNICAS SOBRE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

### 2.1. Introducción

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

### 2.2. Contrato o carta de encargo

- 2.2.1 El auditor deberá acordar por escrito con su cliente el objetivo y alcance del trabajo, así como sus honorarios o los criterios para su cálculo para todo el período de nombramiento.
- 2.2.2 En el contrato o carta de encargo se deberá indicar el total número de horas estimado para la realización del trabajo.

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

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

### 2.3. Planificación

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

- 2.3.3 Al planificar su trabajo, el auditor debe considerar, entre otras cuestiones, las siguientes:
- Una adecuada comprensión del negocio de la entidad, del sector en que ésta 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.
- 2.3.4 El auditor deberá documentar adecuadamente el plan de la auditoría.
- 2.3.5 A través de la planificación de su examen, el auditor debe determinar, entre otros aspectos, la naturaleza, alcance y momento de ejecución del trabajo a realizar y preparar un programa de auditoría escrito.
- 2.3.6 El programa de auditoría facilita un control y seguimiento más eficaz del trabajo realizado y se utilizará para transmitir instrucciones a los miembros del equipo del auditor en cuanto al trabajo a realizar. Debe indicar con suficiente detalle las pruebas de auditoría que el auditor considera necesarias para conseguir los objetivos del examen.
- 2.3.7 Al aplicar el programa, el auditor debe guiarse por los resultados obtenidos en los procedimientos y consideraciones de la fase de planificación. Conforme al examen avanza, es posible que se produzcan cambios respecto de las condiciones esperadas, que hagan necesario modificar los procedimientos de auditoría inicialmente previstos. Tales modificaciones deberán documentarse adecuadamente.

**Consideraciones sobre el tipo de negocio de la Entidad.**

- 2.3.8 El auditor debe llegar a un nivel de conocimiento del tipo de negocio de la entidad que le permita planificar y llevar a cabo su examen siguiendo las Normas Técnicas de Auditoría. Ese nivel de conocimiento debe permitirle tener una opinión de los acontecimientos, transacciones y prácticas que puedan tener a su juicio un efecto significativo en las cuentas anuales. El conocimiento del negocio de la entidad ayuda al auditor a, entre otras, las siguientes identificaciones:
- Identificar aquellas áreas que podrían requerir consideración especial.
  - Identificar el tipo de condiciones bajo las que la información contable se produce, se procesa, se revisa y se compila dentro de la organización.
  - Identificar la existencia de normativa de control interno.
  - Evaluar la razonabilidad de las estimaciones en áreas tales como la valoración de existencias, criterios de amortización, dotaciones a las provisiones para insolvencias, porcentaje de terminación de proyectos en contratos a largo plazo, dotaciones extraordinarias, etcétera.
  - Evaluar la razonabilidad de los comentarios y manifestaciones hechas por la gerencia.
  - Evaluar si los principios y normas de contabilidad utilizados son apropiados y si guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.
- 2.3.9 El auditor debe conocer la naturaleza de la entidad, su organización y las características de su forma de operar. Ello comporta analizar, entre otros aspectos, los siguientes:
- El tipo de negocio.
  - El tipo de productos o servicios que suministra.
  - La estructura de su capital.
  - Sus relaciones con otras empresas del mismo grupo y terceras vinculadas.
  - Las zonas de influencia comercial.
  - Sus métodos de producción y distribución.
  - La estructura organizativa.
  - La legislación vigente que afecta a la entidad.
  - El manual de políticas y procedimientos.

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

- 2.3.10 El auditor debe también considerar aquellos aspectos que afectan al sector en el cual se desenvuelve la entidad, tales como:
- a) Condiciones económicas.
  - b) Regulaciones y controles gubernamentales.
  - c) Cambios de tecnología.
  - d) La práctica contable normalmente seguida por el sector.
  - e) Nivel de competitividad.
  - f) Tendencias financieras y ratios de empresas afines.
- 2.3.11 Todos estos conocimientos se adquieren normalmente:
- a) A través de sus trabajos previos para la propia entidad o de su experiencia en el sector.
  - b) Mediante información solicitada al personal de la entidad.
  - c) De los papeles de trabajo de años anteriores.
  - d) De publicaciones profesionales y textos editados dentro del sector.
  - e) De cuentas anuales de otras entidades del sector.

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

- 2.3.12 El auditor desarrollará un plan global que deberá documentarse y que comprenderá, entre otros aspectos, los siguientes:
- a) Los términos del encargo de auditoría y responsabilidades correspondientes.
  - b) Principios y normas contables, Normas Técnicas de Auditoría, leyes y reglamentaciones aplicables.
  - c) La identificación de las transacciones o áreas significativas que requieran una atención especial.
  - d) La determinación de niveles o cifras de importancia relativa y su justificación.
  - e) La identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera.
  - f) El grado de fiabilidad que espera atribuir a los sistemas de contabilidad y al control interno.
  - g) La naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras.
  - h) El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa.
  - i) La participación de otros auditores en la auditoría de filiales y/o sucursales de la entidad.
  - j) La participación de expertos.

**Preparación del programa de auditoría.**

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

En la preparación del programa de auditoría, el auditor habiendo obtenido cierto conocimiento del sistema de contabilidad y de los correspondientes controles internos, puede considerar oportuno confiar en determinados controles internos a la hora de determinar la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría. El auditor puede decidir confiar en determinados controles internos como un medio eficaz y eficiente para la realización de la auditoría. Sin embargo, el auditor puede decidir no basarse

en controles internos cuando existan otros medios más eficientes de obtención de pruebas o evidencia suficiente y adecuada en auditoría. El auditor deberá considerar también el momento de realizar los procedimientos, la coordinación de cualquier ayuda que se espera de la entidad, la disponibilidad de personal, y la participación de otros auditores o expertos.

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

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

2.4.1 **La segunda norma es:** “Deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada del control interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría”.

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

#### **Definiciones y conceptos básicos**

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

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

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

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

2.4.6 La división del control interno en controles contables y controles administrativos ha sido determinada con el propósito de clarificar el alcance del estudio y evaluación del sistema de control interno. Es obvio que el auditor independiente debe centrar su trabajo en los controles contables por las repercusiones que éstos tienen en la preparación de la información financiera y, por consiguiente, a los efectos de estas normas técnicas, el control interno se entiende circunscrito a los controles contables. Sin embargo, si el auditor cree que ciertos controles administrativos pueden tener importancia respecto a las cuentas anuales, debe efectuar su revisión y evaluación.

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

2.4.8 Todo sistema de control interno tiene unas limitaciones. Siempre existe la posibilidad de que al aplicar procedimientos de control surjan errores por una mala comprensión de las instrucciones, errores de juicio, falta de atención personal, fallo humano, etc. Además de aquellos procedimientos cuya eficacia se basa en la segregación de funciones pueden eludirse como consecuencia de

existir colusión de los empleados implicados en el control interno. Igualmente los procedimientos basados en el objetivo de asegurar que las transacciones se ejecutan según los términos autorizados por la Dirección, resultarían ineficaces si las decisiones de ésta se tomaran de una forma errónea o irregular.

#### **Control interno contable**

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

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

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

#### **Revisión del sistema**

- 2.4.11 La revisión del sistema es principalmente un proceso de obtención de información respecto a la organización y a los procedimientos establecidos, con objeto de que sirva como base para las pruebas de cumplimiento y para la evaluación del sistema. La información requerida para este objetivo se obtiene normalmente a través de entrevistas con el personal apropiado del cliente y mediante el estudio de documentos tales como manuales de procedimientos, instrucciones al personal, etcétera.
- 2.4.12 La información relativa al sistema será documentada en forma de cuestionarios, resúmenes de procedimientos, flujogramas o cualquier otra forma de descripción de un circuito administrativo y adaptándose a las circunstancias o preferencias del auditor.
- 2.4.13 Con objeto de verificar la información obtenida, a veces se adopta el procedimiento de seguir el ciclo completo de una o varias transacciones a través del sistema. Esta práctica, además de ser útil para el propósito indicado, permite que las partidas seleccionadas pueden ser consideradas como parte de las pruebas de cumplimiento.

#### **Pruebas de cumplimiento**

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

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

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

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

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

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

- 2.4.17 Los auditores independientes podrán realizar las pruebas de cumplimiento durante su trabajo preliminar.
- 2.4.18 Cuando éste sea el caso, la aplicación de tales pruebas a todo el período restante puede no ser necesaria. Los factores que deben considerarse a este respecto incluyen:
- a) Los resultados de las pruebas durante el período preliminar.
  - b) Las respuestas e indagaciones concernientes al período restante.
  - c) La extensión del período restante.
  - d) La naturaleza y el número de las transacciones y los saldos involucrados.
  - e) La evidencia del cumplimiento, dentro del período restante, que puede obtenerse de las pruebas substantivas realizadas por el auditor independiente o de las pruebas realizadas por los auditores internos.
  - f) Otros puntos que el auditor puede considerar de interés.

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

- 2.4.19 Una función de control interno, desde el punto de vista del auditor independiente, es la de suministrar seguridad de que los errores o irregularidades se pueden descubrir con prontitud razonable, asegurando así la fiabilidad e integridad de los registros contables. La revisión del control interno por parte del auditor independiente le ayuda a determinar otros procedimientos de auditoría apropiados para formular una opinión sobre la razonabilidad de las cuentas anuales.
- 2.4.20 El planteamiento conceptualmente lógico de la evaluación que hace el auditor del control interno, consiste en aplicar a cada tipo significativo de transacciones y a los respectivos activos involucrados en la auditoría, los siguientes criterios:
- a) Considerar los tipos de errores e irregularidades que puedan ocurrir.
  - b) Determinar los procedimientos de control interno contable que puedan prevenir o detectar errores o irregularidades.
  - c) Determinar si los procedimientos necesarios están establecidos y si se han seguido satisfactoriamente.
  - d) Evaluar cualquier deficiencia, es decir, cualquier tipo de error o irregularidad potencial no contemplada por los procedimientos de control interno existentes, para determinar:

- La naturaleza, momento de ejecución o extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar, y
  - las sugerencias a hacer al cliente.
- 2.4.21 En la aplicación práctica del enfoque antes descrito, los dos primeros apartados se realizan principalmente por medio de cuestionarios, resúmenes de procedimientos, flujogramas, instrucciones o cualquier otro tipo de material de trabajo utilizado por el auditor. Sin embargo, se requiere el juicio profesional para la interpretación, adaptación o extensión de dicho material de trabajo, para que resulte apropiado a cada situación particular. El tercer apartado se lleva a cabo durante la revisión del sistema y la realización de las pruebas de cumplimiento y, el último, se logra al ejercer el juicio profesional en la evaluación de la información obtenida en los apartados precedentes.
- 2.4.22 La revisión que haga el auditor del sistema de control interno y sus pruebas de cumplimiento deben relacionarse con cada uno de los objetivos que se pretenden alcanzar mediante la evaluación del sistema.
- Los controles y deficiencias que afecten a cada una de las afirmaciones de la Dirección de la entidad y tipos de transacciones deben ser evaluados independientemente y no son compensatorios en su efecto.
- 2.4.23 La evaluación de los controles internos contables hecha por el auditor para cada tipo significativo de transacciones, debe dar lugar a una conclusión respecto a si los procedimientos establecidos y su cumplimiento son satisfactorios para su objetivo. Los procedimientos y su cumplimiento deben considerarse satisfactorios si la revisión del auditor y sus pruebas no revelan ninguna situación que se considere como una deficiencia importante para su objetivo. En este contexto, una deficiencia importante significa una situación en la cual el auditor estima que los procedimientos establecidos, o el grado de cumplimiento de los mismos, no proporcionan una seguridad razonable de que errores o irregularidades —por importes significativos con respecto a las cuentas anuales que están siendo auditadas— pudieran prevenirse o detectarse fácilmente por los empleados de la empresa en el curso normal de ejecución de las funciones que les fueron asignadas.

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

- 2.4.24 El riesgo final del auditor es una combinación de tres riesgos diferentes. El primero está constituido por la posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan errores de importancia en el proceso contable, del cual se obtienen las cuentas anuales. El segundo es la posibilidad de que existiendo estos errores de importancia no fueran detectados por los sistemas de control interno de la entidad. Finalmente existe un tercer riesgo, consistente en la posibilidad de que cualquier error de importancia que exista y no hubiera sido puesto de manifiesto por el sistema de control interno, no fuera a su vez detectado por la aplicación de las pruebas adecuadas de auditoría.
- 2.4.25 La combinación adecuada de las pruebas de auditoría permite al auditor minimizar el riesgo final mediante un adecuado equilibrio entre pruebas de cumplimiento y pruebas substantivas. El peso relativo atribuible a las respectivas fuentes de confianza son materias que deben decidirse de acuerdo con el criterio del auditor y según las circunstancias.
- 2.4.26 La amplitud de las pruebas substantivas a realizar sobre los distintos componentes de las cuentas anuales, así como su naturaleza y el momento de su aplicación, será tanto menor cuanto mayor sea la confianza obtenida de las pruebas de cumplimiento del control interno.

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

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

### **2.5. Evidencia**

- 2.5.1 **La tercera norma es:** “Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se

consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas”.

#### **Naturaleza de la evidencia**

- 2.5.2 La evidencia del auditor es la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en las cuentas anuales han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstanciales que realmente han ocurrido.
- 2.5.3 La naturaleza de la evidencia está constituida por todos aquellos hechos y aspectos susceptibles de ser verificados por el auditor, y que tienen relación con las cuentas anuales que se examinan.
- 2.5.4 La evidencia se obtiene por el auditor a través del resultado de las pruebas de auditoría aplicadas según las circunstancias que concurren en cada caso, y de acuerdo con el juicio profesional del auditor.
- 2.5.5 No siempre el auditor podrá tener certeza absoluta sobre la validez de la información financiera. Por consiguiente, el auditor determina los procedimientos y aplica las pruebas necesarias para la obtención de una evidencia suficiente y adecuada en relación al objetivo de su trabajo.

#### **Evidencia suficiente**

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

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

- 2.5.7 El nivel de evidencia a obtener por el auditor, referido a los hechos económicos y otras circunstancias, debe estar relacionado con la razonabilidad de los mismos y proporcionarle información sobre las circunstancias en que se produjeron, con el fin de formarse el juicio profesional que le permita emitir una opinión.
- 2.5.8 Para decidir el nivel necesario de evidencia, el auditor debe en cada caso, considerar la importancia relativa de las partidas que componen los diversos epígrafes de las cuentas anuales y el riesgo probable de error en el que incurre al decidir no revisar determinados hechos económicos.
- 2.5.9 El juicio del auditor con respecto a lo que constituye una cantidad suficiente de evidencia se ve afectado por factores tales como:
  - a) El riesgo de que existan errores en las cuentas. Este riesgo se ve afectado por:
    - i. La naturaleza de la transacción.
    - ii. La calidad del control interno.
    - iii. La naturaleza del negocio y la industria en la que se opera.
    - iv. Las situaciones especiales que pueden influir en la gestión.
    - v. La situación financiero-patrimonial de la entidad.
  - b) La importancia relativa de la partida analizada en relación con el conjunto de la información financiera.
  - c) La experiencia adquirida en auditorías precedentes de la entidad.
  - d) Los resultados obtenidos de los procedimientos de auditoría, incluyendo fraudes o errores que hayan podido ser descubiertos.

- e) La calidad de la información económico-financiera disponible.
  - f) La confianza que le merezcan la Dirección de la entidad y sus empleados.
- 2.5.10 El auditor deberá tener en cuenta y evaluar correctamente el coste que supone la obtención de un mayor nivel de evidencia que el que está obteniendo o espera obtener, y la utilidad final probable de los resultados que obtendría. Ello, no obstante, independientemente de las circunstancias específicas de cada trabajo, el auditor debe obtener siempre el nivel de evidencia necesario que le permita formar su juicio profesional sobre las cuentas anuales.
- 2.5.11 La falta del suficiente nivel de evidencia sobre un hecho de relevante importancia en el contexto de los datos que se examinan, obliga al auditor a expresar las salvedades que correspondan o, en su caso, a denegar su opinión.

#### **Evidencia adecuada**

- 2.5.12 El concepto de “adecuación” de la evidencia es la característica cualitativa, en tanto que el concepto “suficiencia” tiene carácter cuantitativo. La confluencia de ambos elementos, adecuación y suficiencia, debe proporcionar al auditor el conocimiento necesario para alcanzar una base objetiva de juicio sobre los hechos sometidos a examen.
- 2.5.13 La evidencia es adecuada cuando sea pertinente para que el auditor emita su juicio profesional.
- 2.5.14 El auditor debe valorar que los procedimientos que aplica para la obtención de la evidencia sean los convenientes en las circunstancias.

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

- 2.5.15 Los criterios que afectan a la “cantidad” (suficiencia) y a la “calidad” (adecuación) de la evidencia a obtener y, en consecuencia, a la realización del trabajo de auditoría, son los de “importancia relativa” y “riesgo probable”. Estos criterios deben servir, asimismo, para la formación de su juicio profesional.
- 2.5.16 La “importancia relativa” puede considerarse como la magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión. El concepto de importancia relativa, que está considerado en la emisión de principios y normas de contabilidad, necesariamente habrá de ser contemplado tanto en el desarrollo del plan global de auditoría como en el proceso de formación de la opinión técnica del auditor independiente y, consecuentemente, en las normas reguladoras de la profesión de auditoría.
- 2.5.17 La consideración del “riesgo probable” supone la posibilidad de que el auditor no detecte un error significativo que pudiera existir en las cuentas, por la falta de evidencia respecto a una determinada partida o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta sobre la misma.
- 2.5.18 Para la evaluación del “riesgo probable” debe considerarse el criterio de importancia relativa y viceversa, al ser interdependientes en cuanto al fin de la formación de juicio para la emisión de una opinión. Las decisiones a adoptar, basadas en tales evaluaciones, al ser también interdependientes, deben juzgarse y evaluarse en forma conjunta y acumulativa.

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

- 2.5.19 La evidencia de auditoría se obtiene mediante pruebas de cumplimiento y pruebas substantivas.
- 2.5.20 Las pruebas de cumplimiento, tienen como objeto obtener evidencia de que los procedimientos de control interno, en los que el auditor basa su confianza en el sistema, están siendo aplicados en la forma establecida.

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

- Existencia: El control existe.

- Efectividad: El control está funcionando con eficacia.
  - Continuidad: El control ha estado funcionando durante todo el período.
- 2.5.21 Las pruebas substantivas tienen como objeto obtener evidencia de auditoría relacionada con la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada. Consisten en las pruebas de transacciones y saldos, así como en las técnicas de examen analítico.
- 2.5.22 El auditor deberá obtener evidencia mediante pruebas substantivas en relación con las siguientes afirmaciones de la Dirección contenidas en las cuentas.
- Existencia: Los activos y pasivos existen en una fecha dada.
  - Derechos y Obligaciones: Los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones a una fecha dada.
  - Acaecimiento: Las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.
  - Integridad: No hay activos, pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.
  - Valoración: Los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado.
  - Medición: Una transacción se registra por su justo importe. Los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al período.
  - Presentación y desglose: Las transacciones se clasifican, de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptados y de la Memoria contiene la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de la información financiera auditada.

#### **Métodos de obtener evidencia**

- 2.5.23 La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y substantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:
- a) Inspección.
  - b) Observación.
  - c) Preguntas.
  - d) Confirmaciones.
  - e) Cálculos.
  - f) Técnicas de examen analítico.
- 2.5.24 Los datos contables y, en general, toda información interna, no puede considerarse por sí mismo, evidencia suficiente y adecuada. El auditor debe llegar a la convicción de la razonabilidad de los mismos mediante la aplicación de las pruebas necesarias.
- 2.5.25 La inspección consiste en la revisión de la coherencia y concordancia de los registros contables, así como en el examen de documentos y activos tangibles. La inspección proporciona distintos grados de evidencia según sea la naturaleza de la fuente y la efectividad de los controles internos. Las tres categorías más importantes de evidencia documental, que proporcionan al auditor distinto grado de confianza, son:
- a) Evidencia documental producida y mantenida por terceros.
  - b) Evidencia documental producida por terceros y en poder de la entidad.
  - c) Evidencia documental producida y mantenida por la entidad.
- 2.5.26 La observación consiste en ver la ejecución de un proceso o procedimiento efectuado por otros. Por ejemplo, el auditor puede observar como el personal de la entidad realiza un inventario físico o la aplicación de un control.
- 2.5.27 Las preguntas consisten en obtener información apropiada de las personas de dentro y fuera de la entidad que tienen los conocimientos. Las preguntas abarcan desde las formuladas por escrito a terceros ajenos a la entidad a las hechas oralmente al personal de la misma. Las respuestas a estas preguntas pueden corroborar evidencia obtenida anteriormente o proporcionar información que no se poseía, sin perjuicio de su posterior contraste si el auditor lo considera necesario.
- 2.5.28 Las confirmaciones consisten en obtener corroboración, normalmente por escrito, de una información contenida en los registros contables, así como la

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

- 2.5.29 Los cálculos consisten en la comprobación de la exactitud aritmética de los registros contables y de los cálculos y análisis realizados por la entidad o en la realización de cálculos independientes.
- 2.5.30 Las técnicas de examen analítico consisten en la comparación de los importes registrados con las expectativas desarrolladas por el auditor al evaluar las interrelaciones que razonablemente pueden esperarse entre las distintas partidas de la información financiera auditada (estudio de los índices y tendencias más significativas, investigación de variaciones y transacciones atípicas, análisis de regresión, cálculos globales de razonabilidad de saldos respecto a ejercicios anteriores y presupuestos, etc.).
- 2.5.31 La evidencia obtenida deberá recogerse en los papeles de trabajo de auditor como justificación y soporte de trabajo efectuado.

## 2.6. Documentación del trabajo

- 2.6.1 Los papeles de trabajo comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el auditor, de manera que, en conjunto, constituyen un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución de su trabajo, junto con las decisiones que ha debido tomar para llegar a formarse su opinión.
- 2.6.2 El propósito de los papeles de trabajo es ayudar en la planificación y realización de la auditoría, en la supervisión y revisión de la misma y en suministrar evidencia del trabajo llevado a cabo para respaldar la opinión del auditor.
- 2.6.3 Los auditores deben conservar todos los documentos de trabajo que puedan constituir las debidas pruebas de su actuación, encaminadas a formar su opinión sobre las cuentas anuales que hayan examinado.
- 2.6.4 El archivo permanente de papeles de trabajo es un conjunto coherente de documentación conteniendo información de interés permanente y susceptible de tener incidencia en auditorías sucesivas.
- 2.6.5 El archivo de papeles de trabajo del ejercicio es un conjunto coherente de documentación, conteniendo información relativa a las cuentas anuales sujetas a auditoría en el ejercicio en cuestión.
- 2.6.6 Los papeles de trabajo deben:
  - a) Recoger la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo así como de los medios por los que el auditor ha llegado a formar su opinión.
  - b) Ser útiles para efectuar la supervisión del trabajo del equipo de auditoría, que el auditor debe efectuar.
  - c) Ayudar al auditor en la ejecución de su trabajo.
  - d) Ser útiles para sistematizar y perfeccionar, por la experiencia, el desempeño de futuras auditorías.
  - e) Hacer posible que cualquier persona con experiencia pueda supervisar en todos sus aspectos, la actuación realizada.
- 2.6.7 Puede decirse, en términos generales, que los papeles deben prepararse a medida que se completa el trabajo de la auditoría, y han de ser lo suficientemente claros para permitir a un auditor sin previo conocimiento de la auditoría en cuestión seguir las incidencias del trabajo y comprobar que la auditoría se ha realizado conforme a lo establecido en las Normas Técnicas.
- 2.6.8 Aunque la cantidad, la forma y el contenido de los papeles de trabajo variará según las circunstancias, generalmente incluirán lo siguiente:
  - a) Copia de los estatutos de la sociedad y de cualquier otro documento de naturaleza jurídica en relación con su regulación y funcionamiento legal.
  - b) Constancia del proceso de planificación y de los programas de auditoría.
  - c) Constancia del estudio y evaluación del sistema de control interno contable mediante descripciones narrativas, cuestionarios o flujogramas o una combinación de éstos.

- d) Los principios contables y criterios de valoración seguidos.
  - e) Conclusiones alcanzadas por el auditor en relación con los aspectos significativos de la auditoría, incluyendo cómo han ido siendo resueltos o tratados los asuntos excepcionales y las salvedades puestas de manifiesto a través de la auditoría.
  - f) Una copia de las cuentas anuales auditadas y del informe de auditoría.
  - g) Constancia de la naturaleza, momento de realización y amplitud de las pruebas efectuadas, incluyendo los criterios utilizados para la selección y determinación de las muestras, el detalle de las mismas y los resultados obtenidos.
  - h) Confirmaciones o certificados recibidos de terceros.
  - i) Indicación de quien realizó los procedimientos de auditoría y cuando fueron realizados.
  - j) Constancia de que el trabajo realizado por los ayudantes ha sido supervisado y revisado.
  - k) Extractos de las actas de las Juntas de Accionistas, Consejos de Administración y otros órganos de Dirección o vigilancia.
- 2.6.9 Los papeles de trabajo son susceptibles de normalización, lo cual mejora la eficacia de su preparación y revisión.
- 2.6.10 Los papeles de trabajo del auditor deben indicar las verificaciones efectuadas, el resultado obtenido y las conclusiones a las que se hubiera llegado.
- 2.6.11 Es indispensable que los papeles de trabajo se preparen con un adecuado sistema de referencias, que permita al usuario encontrar el origen de la información utilizada.
- 2.6.12 Los papeles de trabajo pertenecen al auditor. Deben tomarse las medidas adecuadas para garantizar la seguridad en su conservación. No deben destruirse antes de haber transcurrido el tiempo preciso para satisfacer las exigencias legales y las necesidades de la práctica profesional.

## 2.7. Supervisión

- 2.7.1 La supervisión implica dirigir los esfuerzos de los profesionales del equipo de auditoría para lograr los objetivos del examen y comprobar que se lograron esos objetivos. La supervisión comporta, entre otros, los siguientes procedimientos:
- a) Proporcionar instrucciones a los profesionales del equipo de auditoría.
  - b) Mantenerse informado de los problemas importantes que se presenten.
  - c) Revisar el trabajo efectuado.
  - d) Variar el programa de trabajo de acuerdo con los resultados que se vayan obteniendo.
  - e) Resolver las diferencias de opinión entre los profesionales que participen en la auditoría.
- 2.7.2 El grado de supervisión depende, entre otros factores, de la complejidad del trabajo y de la capacitación de los profesionales del equipo de auditoría.
- 2.7.3 Los profesionales del equipo de auditoría deben tener un claro conocimiento de sus responsabilidades y de los objetivos que se persiguen a través de los procedimientos de auditoría que han de ejecutar. Asimismo, el auditor debe asegurarse de que dichos profesionales conocen suficientemente la naturaleza del negocio de la entidad en lo que tiene que ver con el trabajo de auditoría y los posibles problemas de contabilidad y auditoría que se puedan plantear. Dicho conocimiento debe permitir que se puedan detectar asuntos conflictivos que, de producirse, deberán ponerse en conocimiento del auditor para que éste pueda ponderar su importancia y tomar las decisiones pertinentes.
- 2.7.4 El trabajo de cada profesional del equipo de auditoría debe ser revisado al objeto de determinar si se ha ejecutado adecuadamente y si, como resultado del mismo, pueden alcanzarse las conclusiones inicialmente esperadas al diseñar el procedimiento en cuestión.

### 3. NORMAS TÉCNICAS SOBRE INFORMES

#### 3.1. Introducción

3.1.1 El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil en el que se muestra el alcance del trabajo efectuado por el auditor y su opinión profesional sobre las mismas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, disposiciones que se dicten en su desarrollo y las presentes Normas Técnicas.

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

**Primera:** El auditor debe manifestar en el informe si las cuentas anuales contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada y han sido formuladas de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados.

Son principios y normas de Contabilidad generalmente aceptados los establecidos en:

- a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- c) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca, en su caso, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y
- d) la demás legislación que sea específicamente aplicable.

Cuando existan operaciones o hechos económicos no contemplados en la normativa anterior, el auditor basará su opinión profesional en normas contables facultativas emitidas por organizaciones nacionales o internacionales solventes, siempre que las mismas reúnan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) No sean contrarias a los principios y normas contables obligatorios.
- b) Hayan sido aceptadas con generalidad por los profesionales mediante declaraciones expresas de las organizaciones en que aquéllas estén encuadradas.
- c) Su aplicación permita la obtención de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada.

**Segunda:** El informe expresará si los principios y normas contables generalmente aceptados guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

**Tercera:** El auditor debe manifestar si las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados.

Se entiende por aspectos significativos todos aquellos que superen los niveles o cifras de importancia relativa aplicados en el trabajo.

Los niveles o cifras de importancia relativa y las razones que los justifican y avalan deberán quedar determinados en los papeles de trabajo donde se consigne el plan global de auditoría.

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

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

**Quinta:** El auditor indicará en su informe si la información contable que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales auditadas.

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

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

#### 3.2.1 Título o identificación del informe.

El informe deberá identificarse como “Informe de auditoría independiente de las cuentas anuales”, con objeto de distinguirlo de los informes sobre otros trabajos de revisión y verificación de estados o documentos contables regulados en la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas.

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

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

#### 3.2.3 Identificación de la entidad auditada.

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

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

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

a) Identificación de los documentos que comprenden las cuentas anuales objeto de la auditoría que se adjuntan al informe, es decir, el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.

b) Referencia sintetizada y general a las Normas Técnicas de Auditoría aplicadas en el trabajo realizado.

A este respecto se entiende por normas de auditoría generalmente aceptadas: Las contenidas en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, así como en su Reglamento de desarrollo aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre. Las Normas Técnicas de Auditoría publicadas conforme a lo establecido en el Capítulo II del Real Decreto 1636/1990. Para lo no establecido en las normas técnicas publicadas, tendrán la consideración de éstas los usos o prácticas habituales de los auditores de cuentas, entendidos como los actos reiterados, constantes y generalizados observados por aquéllos en el desarrollo de su actividad.

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

#### 3.2.5 Párrafo de opinión.

El auditor manifestará en este párrafo de forma clara y precisa su opinión sobre los siguientes extremos:

a) Si las cuentas anuales consideradas en todos los aspectos significativos expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad auditada, de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados, así como si las mismas contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada.

b) Si dichos principios y normas contables generalmente aceptados han sido aplicados uniformemente.

De la misma forma, el auditor hará constar en este párrafo de opinión la naturaleza de cualquier salvedad significativa sobre las cuentas anuales. Cuando se diera esta circunstancia, es preciso que se incluya la expresión “excepto

por”. Cuando la salvedad o salvedades fueran muy significativas, el auditor deberá denegar su opinión o expresar una opinión desfavorable.

#### 3.2.6 Párrafo de salvedades.

Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, deberá exponer las razones justificativas de forma detallada. Para ello, utilizará un párrafo o párrafos intermedios entre el de alcance y el de opinión, detallando su efecto en las cuentas anuales cuando éste sea cuantificable o la naturaleza de la salvedad si su efecto no fuese susceptible de ser estimado razonablemente.

#### 3.2.7 Párrafo de “énfasis”.

En circunstancias excepcionales, el auditor debe poner énfasis en su informe sobre algún asunto relacionado con las cuentas anuales, a pesar de que figure en la memoria, pero sin que ello suponga ningún tipo de salvedad en su opinión.

En este caso podrían encontrarse las indicaciones relativas a que la entidad auditada ha realizado transacciones importantes con entidades o personas vinculadas a ella, cuando éstas sean no usuales, que han sucedido acontecimientos con efectos importantes entre la fecha de cierre del ejercicio y la del informe de auditoría que no modifiquen las cuentas anuales, que la entidad no ha aplicado uno o varios principios o normas contables generalmente aceptados en aquellos casos excepcionales en que su aplicación impidiera que las cuentas anuales presentaran la imagen fiel, o que en los resultados extraordinarios se recojan gastos o ingresos correspondientes a ejercicios anteriores, cuando estos sean significativos.

Al no tratarse de una salvedad, el auditor no deberá hacer referencia a este párrafo de “énfasis” en su párrafo de “opinión”. Sin embargo, un párrafo de salvedad, en ningún caso, debe ser sustituido por un párrafo de énfasis.

#### 3.2.8 Párrafo sobre el Informe de gestión.

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

#### 3.2.9 Nombre, dirección y datos registrales del auditor.

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

#### 3.2.10 Firma del auditor.

El informe deberá ser firmado por el auditor de cuentas que hubiera dirigido el trabajo. En el caso de sociedades de auditoría, la firma deberá corresponder a uno o varios socios auditores de cuentas ejercientes.

#### 3.2.11 Fecha de emisión del informe.

El informe de auditoría deberá contener la fecha de emisión, a fin de determinar claramente hasta qué momento el auditor es responsable de realizar procedimientos de auditoría relativos a hechos posteriores que pudieran afectar a las cuentas examinadas. Esta fecha coincidirá con la de terminación del trabajo en las oficinas de la entidad auditada, y en ningún caso podrá ser anterior a la fecha de formulación de dichas cuentas por los administradores.

### 3.3. Hechos posteriores a la fecha de las cuentas anuales

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

Existen dos grandes tipos de hechos posteriores:

- a) Aquellos que proporcionan una evidencia adicional con respecto a condiciones que ya existían a la fecha de cierre de las cuentas y que, por suponer diferencias con las estimaciones de los administradores inherentes al

proceso de formulación de las cuentas anuales originalmente realizadas, deberían suponer una modificación de las mismas.

- b) Los que evidencian condiciones que no existían a la fecha de cierre del ejercicio, por lo que no deberían suponer una modificación de las cuentas, pero que por su importancia deberían ser comunicadas al destinatario de las cuentas anuales para evitar una interpretación errónea o incompleta de las mismas.

3.3.2 Si la entidad auditada no modificara las cuentas anuales o no desglosara el hecho posterior, según procediera, el auditor deberá incluir una salvedad en su informe explicando este incumplimiento, según se describe en el epígrafe 3.7.7 de estas Normas.

### **3.4. Hechos posteriores a la fecha de emisión del informe de auditoría y antes de su entrega**

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

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

- a) Usar dos fechas para el informe. La primera fecha correspondería a la fecha de terminación del trabajo de auditoría, mientras que la segunda haría referencia específica al hecho concreto posterior desglosado en la nota explicativa de la Memoria o el párrafo de salvedad donde se explica el hecho y la falta de ajuste de las cuentas o su desglose en la Memoria, según fuera procedente. De esta forma, el auditor limitaría expresamente su responsabilidad en cuanto a hechos posteriores a aquél o aquéllos incorporados en la Memoria o considerados en su informe.
- b) Fechar su informe en la última de las fechas, es decir, la que corresponde al hecho posterior. En este segundo caso, la responsabilidad del auditor incluye el extender sus procedimientos de auditoría sobre hechos posteriores ocurridos hasta esta última fecha.

### **3.5. El informe de gestión**

3.5.1 Ciertas entidades, bien por exigencia legal o voluntariamente, pueden presentar el informe de gestión que contendrá, al menos, la exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la entidad. Este informe debe incluir igualmente indicaciones sobre los acontecimientos importantes para la entidad 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. El informe de gestión no forma parte de las cuentas anuales.

3.5.2 La responsabilidad del auditor con respecto al citado informe de gestión consiste en comprobar que la información contable contenida en el mismo concuerda con los datos contables de la entidad que han servido de base para preparar las cuentas anuales auditadas. El auditor no tiene obligación de realizar procedimientos de auditoría adicionales para verificar información distinta de la obtenida a partir de los registros contables auditados de la entidad. No obstante, el auditor deberá analizar la totalidad del informe de gestión para determinar si el mismo contiene contradicciones patentes con la información obtenida durante su auditoría de las cuentas anuales o si pudiera existir algún error evidente en la información económico-financiera presentada por los administradores, si estas circunstancias fueran significativas.

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

### 3.6. La opinión del auditor

#### Tipos de opinión

3.6.1 El informe de auditoría de cuentas anuales debe contener uno de los siguientes tipos de opinión:

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

#### Opinión favorable

3.6.2 En una opinión favorable, el auditor manifiesta de forma clara y precisa que las cuentas anuales, expresan en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

Este tipo de opinión sólo podrá expresarse cuando concurren las siguientes circunstancias:

- El auditor haya realizado su trabajo, sin limitaciones, de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría.
- Las cuentas anuales, incluyendo la información necesaria y suficiente en la Memoria para su interpretación y comprensión adecuada, se hayan formulado de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

#### Opinión con salvedades

3.6.3 Este tipo de opinión es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias de las circunstancias que se relacionan en el apartado siguiente, siempre que sean significativas en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Tratamiento distinto requieren aquellos casos en los que este tipo de circunstancias por ser muy significativas impidan que las cuentas anuales presenten la imagen fiel o no permitan al auditor formarse una opinión sobre las mismas.

3.6.4 Las circunstancias que pueden dar lugar a una opinión con salvedades, en caso de que sean significativas en relación con las cuentas anuales, son las siguientes:

- Limitación al alcance del trabajo realizado.
- Errores o incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados, incluyendo omisiones de información necesaria.
- Incertidumbres cuyo desenlace final no es susceptible de una estimación razonable.
- Cambios durante el ejercicio, con respecto a los principios y normas contables generalmente aceptados utilizados en el ejercicio anterior.

Al emitir un informe con salvedades, el auditor deberá utilizar en el párrafo de "opinión" la expresión "excepto por" para presentar las mismas y se hará

referencia a otro párrafo “intermedio” entre el de alcance y el de opinión en el que se describirán claramente la naturaleza y las razones de la salvedad y, cuando ésta sea cuantificable, su efecto en las cuentas anuales. Este párrafo intermedio no será necesario en el caso de salvedad por falta de uniformidad en la aplicación de principios y normas contables, donde bastará expresar la conformidad o no del auditor con el cambio acaecido y hacer referencia a una nota explicativa en la Memoria.

En la sección 3.7 de estas Normas se describen con mayor detalle cada una de estas circunstancias, así como el efecto que las mismas suponen en la redacción del informe del auditor.

#### **Opinión desfavorable**

- 3.6.5 La opinión desfavorable supone manifestarse en el sentido de que las cuentas anuales tomadas en su conjunto no presentan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de las operaciones o de los cambios en la situación financiera de la entidad auditada, de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados.
- 3.6.6 Para que el auditor llegue a expresar una opinión como la indicada, es preciso que haya identificado errores, incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados, incluyendo defectos de presentación de la información, que, a su juicio, afectan a las cuentas anuales en una cuantía o concepto muy significativo o en un número elevado de capítulos que hacen que concluya de forma desfavorable.
- 3.6.7 Cuando un auditor emite una opinión desfavorable, debe exponer todas las razones que le obligan a emitirla en un párrafo “intermedio” de su informe, describiendo el efecto y los motivos por los que ha alcanzado este tipo de conclusión.
- 3.6.8 Si además de las circunstancias que originan la opinión desfavorable, existen incertidumbres o cambios de principios y normas contables generalmente aceptados, el auditor detallará estas salvedades en su informe.
- 3.6.9 En la sección 3.7 de estas Normas se describen con mayor detalle las circunstancias que pueden dar origen a este tipo de opinión, así como la redacción del informe del auditor.

#### **Opinión denegada**

- 3.6.10 Cuando el auditor no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, debe manifestar en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre las mismas.
- 3.6.11 La necesidad de denegar la opinión puede originarse exclusivamente por:
- Limitaciones al alcance de la auditoría, y/o
  - Incertidumbres,
- de importancia y magnitud muy significativas que impidan al auditor formarse una opinión.
- 3.6.12 Siempre que el auditor deniegue su opinión debido a una o varias limitaciones significativas al alcance de su auditoría, ya fueran impuestas por el cliente o por las circunstancias, deberá adoptar en su informe la redacción que se presenta en el epígrafe 3.7.4 de estas Normas. Cuando la denegación se debiera a una incertidumbre, el informe deberá redactarse conforme al epígrafe 3.7.12.
- 3.6.13 Aunque por las razones apuntadas el auditor no pudiera expresar una opinión, habrá de mencionar, en párrafo distinto al de opinión, cualquier salvedad que por error o incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados o cambios en los mismos hubiese observado durante la realización de su trabajo.

#### **Opinión parcial no permitida**

- 3.6.14 En un Informe de Auditoría no se permite la expresión de una opinión sobre alguna o varias partidas de las cuentas anuales cuando se esté expresando una opinión desfavorable o se esté denegando ésta sobre dichas cuentas anuales en su conjunto.

### 3.7. Circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor

#### Limitación al alcance

- 3.7.1 Existe una limitación al alcance cuando el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría requeridos por estas Normas Técnicas, o aquellos otros procedimientos adicionales que el auditor considera necesarios en el caso concreto de acuerdo con su buen juicio profesional, a fin de satisfacerse de que las cuentas anuales presentan la imagen fiel de la entidad auditada.
- 3.7.2 Las limitaciones al alcance de la auditoría pueden provenir de la propia entidad auditada o venir impuestas por las circunstancias. A título de ejemplo, entre las primeras se contarían la negativa de la entidad auditada al envío de cartas de solicitud de confirmación de saldos o a permitir presenciar un recuento físico de existencias que el auditor considera procedimientos necesarios en esa auditoría. Entre las limitaciones impuestas por las circunstancias, estarían la destrucción accidental de documentación o registros necesarios para la auditoría, o la imposibilidad de presenciar los recuentos físicos de existencias llevados a cabo por haber sido nombrado auditor con posterioridad al cierre del ejercicio.
- 3.7.3 Existe, en algunos casos, la posibilidad de aplicar métodos alternativos de auditoría que sean prácticos en las circunstancias para poder obtener evidencia suficiente y adecuada que permita eliminar así la limitación inicialmente encontrada. En estos casos, es responsabilidad de la entidad auditada el facilitar la información alternativa, no estando el auditor obligado a elaborar por sí mismo la información de la que debería disponer la entidad.
- 3.7.4 Ante una limitación al alcance, la decisión del auditor de cuentas sobre denegar la opinión o emitirla con salvedades dependerá de la importancia de la limitación. Para decidir al respecto, el auditor de cuentas tendrá en consideración la naturaleza y magnitud del efecto potencial de los procedimientos omitidos y la importancia relativa del epígrafe afectado en las cuentas anuales. Cuando las limitaciones al alcance son muy significativas e impuestas por la entidad, el auditor de cuentas, deberá denegar su opinión sobre las cuentas anuales.

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

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

Error o incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados.

- 3.7.5 Las cuentas anuales han de expresar la imagen fiel, de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptados. Durante su trabajo, el auditor puede identificar una o varias de las circunstancias siguientes que suponen un incumplimiento de los citados principios y normas contables generalmente aceptados:
- Utilización de principios y normas contables distintos de los generalmente aceptados.
  - Errores, fueran o no intencionados, en la elaboración de las cuentas anuales. Entre ellos se incluyen los errores aritméticos, los errores en la aplicación práctica de los principios y normas contables y los errores de interpretación de hechos.
  - Las cuentas anuales no contienen toda la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada. Esta circunstancia

- comprende, tanto defecto en los desgloses requeridos en la Memoria, como la presentación inadecuada de las cuentas en cuanto a su formato o clasificación.
- d) Hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio cuyo efecto no hubiera sido corregido en las cuentas anuales o adecuadamente desglosados en la Memoria, según procediera.
- 3.7.6 Cuando el auditor observe alguna de las circunstancias relacionadas en el párrafo 3.7.5 anterior, deberá evaluar y, en su caso, cuantificar, su efecto sobre las cuentas anuales. Si concluyera que el efecto es significativo, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades, o, en aquellos casos en los que el incumplimiento haga concluir al auditor que las cuentas anuales no presentan la imagen fiel de la entidad, una opinión desfavorable. En ambos casos el informe del auditor detallará las razones en un párrafo intermedio de salvedades donde se cuantificarán las desviaciones de los principios y normas contables y se identificará la información omitida, según proceda.
- 3.7.7 En el párrafo de opinión se hará referencia al párrafo intermedio mediante las fórmulas “excepto por” (opinión con salvedades) o “no expresan” (opinión desfavorable), como sigue:
- a) Si emite una opinión con salvedades, el auditor de cuentas ha de detallar en uno o varios párrafos intermedios los errores, incumplimientos u omisiones de información y sus efectos en las cuentas anuales, y el párrafo de opinión indicará: “En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad anterior, las cuentas anuales adjuntas expresan ...” (cuando existen errores o incumplimiento de principios contables) o “En nuestra opinión excepto por la omisión de la información que se detalla en la salvedad anterior, las cuentas anuales adjuntas expresan ...” (en el caso de presentación incompleta).
- b) Cuando la opinión sea desfavorable, no se dará ninguna opinión sobre la uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables, pero todos los asuntos que han provocado dicha opinión y sus efectos en las cuentas anuales deben ser expresados en párrafo intermedios, y el párrafo de opinión indicará: “En nuestra opinión, dada la importancia del efecto de las salvedades anteriores, las cuentas anuales adjuntas no expresan ...”.
- 3.7.8 En ocasiones, el auditor podrá cuantificar el efecto del incumplimiento o conseguir la información omitida o incorrecta a partir de los libros y registros de la entidad auditada sin aumentar sustancialmente el trabajo de auditoría, en cuyo caso está obligado a realizar la cuantificación y a obtener la información. No obstante, el auditor no es responsable de preparar ni de procesar la información contable, por lo que si el asunto no fuera fácilmente cuantificable u obtenible, deberá requerir a los Administradores de la entidad auditada para que realicen la cuantificación y preparen la información necesaria. Si no se le facilitara esta información, el auditor se encontraría ante un incumplimiento y/o una limitación al alcance de su trabajo, según procediera.

### **Incertidumbre**

- 3.7.9 En el contexto de las normas de auditoría, una incertidumbre se define como un asunto o situación de cuyo desenlace final no se tiene certeza a la fecha del balance, por depender de que ocurra o no algún otro hecho futuro, ni la entidad puede estimar razonablemente ni, por lo tanto, puede determinar si las cuentas anuales han de ser ajustadas, ni por qué importes. No es función del auditor de cuentas, dentro de su trabajo encaminado a emitir una opinión sobre las cuentas de una entidad, el estimar las consecuencias de hechos futuros si la entidad no puede razonablemente hacerlo.
- Reclamaciones, litigios, juicios, dudas sobre la continuidad de la entidad por diversas circunstancias (pérdidas operativas repetidas, falta de liquidez, imposibilidad de obtener financiación suficiente, etc.) y contingencias fiscales son ejemplos de asuntos o situaciones inciertas cuyo desenlace final no puede ser estimado y son, por tanto, incertidumbres.
- 3.7.10 El auditor no debe calificar de incertidumbre las estimaciones normales que

sobre hechos futuros ha de realizar toda entidad en la preparación de sus cuentas anuales, tales como estimaciones actuariales de los planes de pensiones, provisiones para clientes incobrables, provisiones para garantías o devoluciones, valor de realización de las existencias, etc. En estos casos es factible realizar una estimación razonable, ya fuera a nivel específico o global, y recoger en las cuentas el efecto monetario de las estimaciones. Por el contrario, una incertidumbre supone la incapacidad de realizar una estimación razonable por depender de hechos futuros en los que existe un grado de aleatoriedad imprevisible.

- 3.7.11 Si el auditor de cuentas estima que el desenlace final de un asunto o situación puede ser estimado razonablemente por la entidad, pero ésta no lo hace así o realiza una estimación que, en opinión de dicho auditor de cuentas, no es razonable en base a la evidencia disponible, el informe de auditoría deberá redactarse con salvedad por incumplimiento de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, como se indica en el párrafo 3.7.7.

Independientemente de si la entidad realiza una estimación o no, si el auditor de cuentas no puede obtener la evidencia que considera necesaria para evaluar si el desenlace final puede ser razonablemente estimado y, por tanto, para juzgar cualquier estimación de la entidad, su informe no debe ser redactado como si existiera una incertidumbre, sino como se indica en el párrafo 3.7.4 cuando existen limitaciones al alcance del trabajo.

- 3.7.12 Cuando el auditor de cuentas considera que el desenlace final de una incertidumbre existente a la fecha de su informe, que podría probablemente afectar significativamente a las cuentas anuales que está auditando, no es susceptible de ser estimado razonablemente, emitirá una opinión con salvedades o, en casos excepcionales, denegará su opinión, dependiendo del grado de significación de los efectos que sobre dichas cuentas anuales pueda suponer la resolución final de la incertidumbre. Esta incertidumbre ha de ser explicada por el auditor de cuentas en un párrafo intermedio de su informe y por los Administradores de la entidad en la Memoria. El párrafo de opinión con salvedades se redactará: “En nuestra opinión, excepto por los efectos de cualquier ajuste que pudiera ser necesario si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en la salvedad anterior, las cuentas anuales adjuntas expresan ...”. Si el auditor de cuentas decide denegar su opinión, el párrafo de opinión denegada se redactará: “Debido a la importancia de la incertidumbre descrita en la salvedad anterior, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas”.

#### **Cambios en los principios y normas contables aplicados**

- 3.7.13 El objetivo de la uniformidad es asegurar que las cuentas de distintos ejercicios no han sido afectadas, de forma importante, por cambios en la aplicación de principios y normas contables.
- 3.7.14 Durante su trabajo, el auditor ha de determinar si los principios y normas contables empleados para preparar las cuentas anuales de la entidad han sido aplicados de manera uniforme con los utilizados en la preparación de las cuentas anuales del ejercicio anterior, mencionando en el párrafo de opinión, en el caso de que exista tal uniformidad, “. . . de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior”. Cuando el informe del auditor se refiera a las cuentas anuales de dos o más ejercicios, la uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables se entenderá referida a los ejercicios presentados y el auditor deberá mencionar en el párrafo de opinión, en el caso de que exista tal uniformidad, “. . . de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados aplicados uniformemente”.
- 3.7.15 Cuando se hubiera producido un cambio justificado en los principios y normas contables o en el método de su aplicación que afectara de forma significativa la comparabilidad de las cuentas anuales, el auditor deberá mencionar expresamente en el párrafo de opinión de su informe que existe una salvedad a la aplicación uniforme de principios y normas contables. Normalmente no será necesario incluir un párrafo intermedio en su informe, siendo suficiente la referencia a una nota explicativa de la Memoria que detalle el cambio y

cuantifique su efecto.

- 3.7.16 Como el efecto de estos cambios se incluye en los resultados del ejercicio en que se producen, el párrafo de opinión en el informe del auditor de cuentas se redactará: "...de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que, excepto por el cambio con el que estamos de acuerdo de (breve descripción del cambio), según se describe en la Nota X de la Memoria, guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior".
- 3.7.17 No obstante lo indicado en el párrafo 3.7.15, si el auditor concluyera que el nuevo principio contable adoptado no es de general aceptación o no está justificado, el auditor se encontraría ante un caso de incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados, e incluiría la salvedad correspondiente en su informe.

### 3.8. Publicidad del informe de auditoría de cuentas anuales

- 3.8.1 Salvo aprobación expresa de la entidad auditada o en los supuestos contemplados en la Ley 19/1988 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.
- 3.8.2 El informe de auditoría no podrá publicarse parcialmente ni en extracto. El auditor no deberá emitir su informe, ni autorizar a la entidad que lo publique, si no va acompañado de la totalidad de las cuentas anuales y desgloses que requiere el objetivo de imagen fiel.
- 3.8.3 Los auditores de cuentas no darán su autorización a que su nombre sea asociado con las cuentas anuales de una entidad de modo que implique la creencia de que han actuado como tales, salvo que realmente hayan llevado a cabo la auditoría, mediante la aplicación de las Normas Técnicas de Auditoría.

### 3.9. Modelos normalizados de informes de auditoría independiente de cuentas anuales

- 3.9.1 En los distintos apartados de esta sección se presentan los modelos normalizados de informes de auditoría de cuentas anuales. Los auditores de cuentas deberán seguir estrictamente el formato y terminología de estos modelos.
- 3.9.2 El párrafo de alcance del informe del auditor identificará claramente las cuentas anuales sobre las que expresará su opinión. Asimismo, el párrafo de opinión deberá referirse exclusivamente a dichas cuentas anuales. El informe del auditor podrá referirse a las cuentas anuales de uno o varios ejercicios.
- 3.9.3 En la redacción del informe deberán tenerse, asimismo presentes las siguientes normas aplicables a los distintos modelos que se presentan en los apartados siguientes:

#### **Informe sobre las cuentas anuales de un ejercicio**

De acuerdo con la legislación mercantil, las cuentas anuales de un ejercicio incluyen a efectos comparativos las cifras del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el cuadro de financiación correspondientes al ejercicio anterior.

Cuando solamente se presenten cifras comparativas del ejercicio anterior y no cuentas anuales completas, el auditor deberá indicar, en un párrafo intermedio, que su opinión se refiere exclusivamente al último ejercicio.

Cuando la entidad hubiera estado sometida a auditoría obligatoria en el ejercicio anterior, el auditor deberá indicar, además, si fue él mismo quien efectuó dicha auditoría o, en caso contrario, indicar que fue realizada por otro auditor, la fecha de emisión del informe y el tipo de opinión emitida (favorable, con salvedades, desfavorable o denegada).

Si la empresa sometió a auditoría, de forma voluntaria, las cuentas anuales del ejercicio anterior, las indicaciones a dicho informe de auditoría voluntaria pueden ser omitidas. En este último caso, el auditor deberá requerir de la entidad que identifique como "no sometidas a auditoría obligatoria" las cifras relativas al ejercicio anterior incluidas en las cuentas anuales a efectos comparativos.

Cuando la sociedad no haya sometido a auditoría las cuentas anuales del ejercicio precedente y no hubiera estado obligado a ello, identificará las cifras comparativas como no auditadas.

Cuando la sociedad hubiera incumplido la obligación de someterse a auditoría en el ejercicio anterior, este hecho deberá ser mencionado en el informe de auditoría.

El auditor verificará que las cifras comparativas del año anterior coinciden con las cuentas anuales de dicho año.

Cuando las cifras comparativas no coincidan con las de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente, porque se hayan modificado éstas al amparo de lo establecido en el artículo 35.4 del Código de Comercio, el auditor comprobará que esta circunstancia ha sido incluida en la Memoria, poniéndose de manifiesto las modificaciones producidas y las razones que las motiven.

En aquellos casos en que considere que las modificaciones producidas no favorecen la comparabilidad entre las cifras y cuyo efecto sea muy significativo, deberá mencionarlo en un párrafo de énfasis de su informe.

En el caso de que la información antes señalada no se incluya en la Memoria, el auditor deberá incluir en su informe un párrafo de salvedad por falta de información.

#### **Informe sobre las cuentas anuales de varios ejercicios**

Cuando las empresas presenten cuentas anuales de un ejercicio incorporando, voluntariamente, información completa (balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria) de uno o varios ejercicios precedentes, y todos ellos hayan sido auditados por el mismo auditor, el informe de auditoría versará sobre todos y cada uno de estos ejercicios.

El párrafo de alcance del informe identificará, claramente las cuentas anuales que hubieran sido objeto de su auditoría haciendo referencia expresa a los ejercicios auditados por él.

En el caso especial de que las cuentas anuales de ejercicios anteriores hubieran sido objeto de auditoría por otro auditor de cuentas, el auditor hará referencia a este hecho, identificando la fecha de emisión del informe de los otros auditores y el tipo de opinión emitida por ellos y en caso de opinión con salvedades, los motivos de las mismas.

#### **Primer año de auditoría o primer ejercicio social de una entidad**

El auditor tiene obligación de satisfacerse y de manifestar explícitamente en su informe que los principios contables aplicados por la entidad en la preparación de las cuentas anuales del ejercicio sobre el que emite su informe guardan uniformidad con los empleados por esa misma entidad en la preparación de las cuentas anuales del ejercicio anterior. Esta obligación es válida tanto si las cuentas anuales del ejercicio anterior fueron auditadas por él mismo o por otro auditor, como si aquéllas no fueron objeto de auditoría.

En aquellos casos en los que el auditor no pudiera satisfacerse sobre la uniformidad de aplicación de principios contables, deberá tratar esta circunstancia en su informe como una limitación al alcance de su auditoría.

No cabe hablar de uniformidad en el primer ejercicio social de una entidad, por lo que, en este caso concreto, deberá eliminarse la referencia a la uniformidad en la aplicación de principios en el párrafo de opinión del auditor.

Dado que en el primer ejercicio auditado, normalmente, el auditor no podrá satisfacerse de la razonabilidad del importe de las existencias iniciales y, en general, del corte de operaciones al término del ejercicio anterior deberá incluir en su informe tal limitación al alcance y, dependiendo de la importancia del efecto de aquellos ajustes que se hubieran podido poner de manifiesto de no haber existido tal limitación, denegar, en su caso, la opinión sobre los resultados del ejercicio.

### Cuentas anuales consolidadas

Cuando la auditoría se hubiera referido a las cifras consolidadas de un grupo de sociedades, el informe del auditor deberá siempre utilizar la denominación “cuentas anuales consolidadas”. El mismo adjetivo de “consolidado” deberá emplearse al citar cada uno de los estados que componen las cuentas anuales consolidadas o combinadas.

3.10. A continuación, se considera conveniente presentar un índice de ciertos ejemplos de informes de auditoría independiente de cuentas anuales que con mayor frecuencia se encontrará en la práctica el auditor con la finalidad de:

3.10.1 Orientar al auditor de cuentas, y

3.10.2 Conseguir la máxima uniformidad de redacción que facilite la comprensión de dichos informes por los usuarios de cuentas anuales.

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 del auditor en base a su juicio profesional.

- Informe sin salvedades sobre cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
  - a) Acompañadas de datos comparativos del ejercicio anterior no sometido a auditoría obligatoria.
  - b) Acompañadas de datos comparativos del ejercicio anterior sometido a auditoría obligatoria.
- Informe sin salvedades sobre las cuentas anuales auditadas de dos ejercicios.
- Informe con salvedades sobre cuentas anuales auditadas de un ejercicio:
  - a) Por incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados.
  - b) Por incertidumbre.
  - c) Por limitación al alcance.
- Informe con opinión desfavorable sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
- Informe con opinión denegada sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.

### Informe sin salvedad sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio, acompañadas de datos comparativos del ejercicio anterior sometido a auditoría obligatoria

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

Informe de auditoría de cuentas anuales

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

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Con fecha . . . emitimos (otros auditores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 19XX-1 en el que expresamos (expresaron) una opinión . . .

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras).

En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 19XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX, contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

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

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

### **Informe sin salvedad sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio, acompañadas de datos comparativos del ejercicio anterior no sometido a auditoría obligatoria**

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

Informe de auditoría de cuentas anuales

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

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX.

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras).

En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 19XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX, contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

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

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

### **Informe sin salvedad sobre las cuentas anuales auditadas de dos ejercicios**

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

Informe de auditoría de cuentas anuales

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

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX y 19XX-1, las cuentas de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes a los ejercicios anuales terminados en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los Administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que incluyen el examen, mediante la realización de pruebas selectivas de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de sociedad XYZ, S.A., al 31 de diciembre de 19XX y 19XX-1 y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante los ejercicios anuales terminados en dichas fechas y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados aplicados uniformemente.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX, contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

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

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

### **Informe con salvedad por incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados o por errores sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio**

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

Informe de auditoría de cuentas anuales

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

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A., que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Con fecha . . . emitimos (otros auditores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 19XX-1 en el que expresamos (expresaron) una opinión . . .

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras).

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

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad anterior, las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 19XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX, contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo, y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o de Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

### **Informe con salvedad por incertidumbre sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio**

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

Informe de auditoría de cuentas anuales

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

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A., que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Con fecha ... emitimos (otros auditores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 19XX-1 en el que expresamos (expresaron) una opinión ...

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras).

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) incertidumbre(s).

En nuestra opinión, excepto por los efectos de cualquier ajuste que pudiera ser necesario si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en la salvedad anterior, las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 19XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

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

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

Informe de auditoría de cuentas anuales

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

1.Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX y la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo 3, el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

2.De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Con fecha ... emitimos (otros auditores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 19XX-1 en el que expresamos (expresaron) una opinión ...

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras).

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

4.En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos podido verificar ... (hacer una referencia explícita a la(s) limitación(es) expuesta(s) en el párrafo anterior) ..., las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 19XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

5.El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

### Informe con opinión denegada

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

Informe de auditoría de cuentas anuales

A los Accionistas de la Sociedad XYZ, S.A., por encargo de . . . :

1.Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo 3, el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

2.De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Con fecha . . . emitimos (otros auditores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 19XX-1 en el que expresamos (expresaron) una opinión . . .

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras).

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

4.Debido a la gran importancia de la limitación al alcance de nuestra auditoría descrita en el párrafo(s) anterior(es), no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas.

5.El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre de Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

### Informe con opinión desfavorable

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

Informe de auditoría de cuentas anuales

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

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Con fecha . . . emitimos (otros auditores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 19XX-1 en el que expresamos (expresaron) una opinión . . .

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras).

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

En nuestra opinión, dada la importancia de los efectos de la salvedad(es) anterior(es), las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas no expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 19XX y del resultado de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios

y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

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

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

## C.2. Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material

El Plan General de Contabilidad en su parte quinta desarrolla los principios contables contenidos en dicho texto, estableciendo las normas de valoración a que deben ajustarse los diferentes hechos y elementos objeto de las operaciones económicas. Asimismo, este desarrollo constituye la norma reglamentaria de los criterios de valoración contenidos en el Código de Comercio y en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Además de estas normas obligatorias de valoración, la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, prevé la posibilidad de que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas mediante Resolución, pueda desarrollar, con objeto de complementar, las reglas de valoración contenidas en el Plan, siendo asimismo de obligado cumplimiento.

En virtud de lo anterior, esta Resolución constituye la regulación de aspectos concretos de las normas de valoración en relación a determinadas operaciones que se realizan con el inmovilizado material.

En primer lugar, se establecen los criterios de valoración que han de regir en las diferentes formas de transmisión del inmovilizado material. Entre estas se regulan las entregas gratuitas de estos activos, así como las permutas de los mismos y las entregas de estos bienes como pago parcial en la adquisición de otro inmovilizado. En relación a estas normas, se han observado dentro de lo permitido por el Plan General de Contabilidad, las concepciones doctrinales elaboradas en nuestro país y aceptadas plenamente, así como los pronunciamientos de las distintas organizaciones internacionales.

También son objeto de regulación las transmisiones de activos del inmovilizado material realizadas como consecuencia de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de las sociedades anónimas, estableciéndose el criterio contenido en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, consistente en valorar dichos activos según el valor otorgado en escritura, sin perjuicio de que se deba proceder a su corrección valorativa para el caso de que ese valor fuera mayor que el valor de mercado al finalizar el ejercicio en que tuvo lugar la operación. En relación a lo anterior, no es objeto de esta Resolución las reglas aplicables para la contabilización de dichas aportaciones no dinerarias por la sociedad que realiza la entrega del bien, posponiéndose su tratamiento para futuros desarrollos normativos de este Instituto.

Además de otras operaciones relacionadas con los inmovilizados materiales, se desarrollan finalmente los criterios aplicables en relación con la opción de capitalizar los gastos financieros como complemento del valor contable del inmovilizado material. A estos efectos, se establece en las normas de valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad lo siguiente:

*“Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición o el coste de producción, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la adquisición, fabricación o construcción. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la memoria.”*

Para establecer cuales son las referidas fuentes de financiación, se ha empleado en esta Resolución una concepción amplia del término “deudas utilizadas”, no restringiéndose únicamente a fuentes de financiación específicas sino que se amplía a la financiación ajena afectada a dichos procesos. Para concretar, en su caso, el montante de estos gastos financieros a capitalizar, se regula la forma de cálculo de un tipo de interés medio que servirá de parámetro determinante del coste de las deudas empleadas en dichos procesos.

A la vez que se establecen los criterios de valoración, se regulan los procedimientos contables para el registro de las operaciones reguladas en esta Resolución, sin perjuicio de que tal y como prevé el Plan General de Contabilidad los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas, así como los movimientos de las mismas, no tienen carácter vinculante.

Por último, con objeto de precisar el contenido de esta Resolución, no se regulan en la misma aquellos aspectos relativos a la capitalización de las diferencias de cambio en moneda extranjera así como tampoco lo relativo a la revalorización de activos, que sin perjuicio del carácter excepcional de esta última, serán objeto de tratamiento en futuras disposiciones de este Instituto.

Por todo lo anterior, como consecuencia de la necesidad de desarrollar las normas de valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad, concretamente las que se refieren al inmovilizado material, y debido a las especiales características de determinadas operaciones que se realizan con este tipo de bienes, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de acuerdo con la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, dicta la siguiente Resolución:

## **PRIMERO. FORMAS ESPECIALES DE ADQUISICIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL**

### **1. Donaciones de inmovilizado material.**

1.1 La entrega de activos del inmovilizado material sin contraprestación, se valorarán de acuerdo a lo siguiente:

- a) El inmovilizado material recibido se valorará por su valor venal tal y como se define en la norma valoración segunda, número cuatro del Plan General de Contabilidad.
- b) La empresa que realiza la donación del inmovilizado, deberá darlo de baja por su valor neto contable.

1.2 La contabilización de las operaciones anteriores, se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) La empresa receptora del bien obtenido sin contraprestación, lo contabilizará por su valor venal utilizando como contrapartida una cuenta del subgrupo 13. "Ingresos a distribuir en varios ejercicios", cuyo movimiento, habrá de coincidir con lo establecido en el Plan General de Contabilidad para la referida cuenta, y se aplicarán las reglas previstas en la norma de valoración 200 de dicho texto, correspondiente a subvenciones de capital.
- b) La empresa que dona el activo dará de baja el inmovilizado material, produciéndose por dicho importe un resultado que dará origen a un cargo en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, pudiéndose utilizar a estos efectos una cuenta del subgrupo 67 del Plan General de Contabilidad. (676. "Donaciones del inmovilizado material")

### **2. Permutas de inmovilizado material.**

2.1 En las operaciones de permuta de activos del inmovilizado material, se aplicarán los siguientes criterios de valoración:

- a) El inmovilizado recibido se valorará de acuerdo al valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor.
- b) No obstante lo anterior, para el caso en que existan provisiones que afecten al inmovilizado cedido la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el valor de mercado de este último fuera mayor que el valor neto contable del bien cedido a cambio.
- c) Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento, incrementarán el valor del mismo siempre que no supere el valor de mercado del referido bien.
- d) El inmovilizado cedido se dará de baja por su valor neto contable.

2.2 Para la contabilización de las operaciones anteriores se estará a lo siguiente:

- a) El inmovilizado recibido se contabilizará por el valor correspondiente fijado en esta NORMA. Cuando el valor de mercado de este bien fuera menor que el valor del inmovilizado cedido, se registrará un resultado negativo que se anotará en la cuenta 671. "Pérdidas procedentes del inmovilizado material", del Plan General de Contabilidad.

- b) Al dar de baja el inmovilizado cedido por el valor neto contable, se reconocerá en su caso, un exceso de la provisión existente, registrándose en la cuenta 792. "Exceso de provisión del inmovilizado material" del Plan General de Contabilidad, por la diferencia entre el valor del bien recibido tal y como se determina en la presente NORMA, y el valor neto contable del inmovilizado cedido a cambio.

### 3. Adquisiciones de inmovilizado material entregando como pago parcial otro inmovilizado material.

- 3.1 Para la valoración en este tipo de operaciones se aplicará lo previsto en esta Resolución para las permutas y adquisiciones en general.

En particular se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

La empresa que recibe el inmovilizado a cambio de otro más un diferencial monetario, valorará en general el bien recibido por el valor neto contable del bien que trasmite más el importe monetario pagado, con el límite máximo del valor de mercado del activo recibido.

- 3.2 La contabilización de la operación anterior se ajustará a lo previsto para las adquisiciones en general en el Plan General de Contabilidad y en lo regulado en los apartados 1 y 2 de esta NORMA PRIMERA.

### 4. Inmovilizado material recibido como consecuencia de aportaciones no dinerarias en la constitución y ampliación de capital de sociedades anónimas.

En el caso de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades anónimas, la valoración de inmovilizado recibido se realizará de acuerdo a lo previsto en el artículo 38 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre. Es decir, el valor otorgado en la escritura de constitución de la sociedad, o en su caso de ampliación de capital.

## SEGUNDA. RENOVACIÓN DE LOS BIENES DE INMOVILIZADO MATERIAL

La **renovación del inmovilizado** es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación; su valoración se realizará de acuerdo a lo siguiente:

- a) Se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o en su caso coste de producción de la operación.
- b) Simultáneamente a la operación anterior se dará de baja, en su caso, el elemento sustituido y las correcciones de valor que le correspondan, registrándose en su caso, el correspondiente resultado producido en esta operación por la diferencia entre el valor neto contable resultante y el producto recuperado.
- c) En caso de entrega de un elemento sustituido dentro del proceso de renovación, a cambio de un nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado tal y como se desarrolla en la NORMA PRIMERA apartado 3 de esta Resolución.
- d) Si la renovación afecta a una parte de un inmovilizado en el que la amortización no se realiza separadamente, o no pueden identificarse claramente las correcciones de valor efectuadas a cada elemento, el tratamiento contable que se debe dar a la renovación será el establecido en la NORMA CUARTA de esta Resolución, para las reparaciones del inmovilizado material.

## TERCERA. AMPLIACIÓN Y MEJORAS DEL INMOVILIZADO MATERIAL

1. La **ampliación** consiste en un proceso mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

2. Se entiende por **mejora** el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado aumentando su anterior eficiencia productiva.
3. Los criterios de valoración aplicables en los procesos descritos en los párrafos anteriores de esta NORMA, serán los siguientes:
  - a) Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación ó mejora, deberán producir:
    - Aumento de su capacidad de producción,
    - Mejora sustancial en su productividad ó,
    - Alargamiento de la vida útil estimada del activo.
  - b) El incremento de valor del activo se establecerá de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación ó mejora.
  - c) Si en estas operaciones se produjeran sustituciones de elementos, se aplicará lo dispuesto en la NORMA SEGUNDA de esta Resolución.
  - d) Si en el proceso de ampliación o mejora, hubiera que incurrir en costes de destrucción o eliminación de los elementos sustituidos, dicho coste se considerará como mayor valor, minorado en su caso, por el importe recuperado de la venta de los mismos.
  - e) En todo caso, el importe a capitalizar tendrá como límite máximo el valor de mercado de los respectivos elementos del inmovilizado material.

#### **CUARTA. REPARACIONES Y CONSERVACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL**

1. Se entiende por **reparación** el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado.
2. La **conservación** tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva.
3. La valoración de las reparaciones y conservación, se ajustará a los siguientes criterios:
  - a) Los gastos derivados de estos procesos se imputarán a la cuenta de resultados del ejercicio en que se producen.
  - b) No obstante lo anterior, para aquellos activos inmovilizados que como consecuencia de su utilización durante varios ejercicios, son objeto de reparación extraordinaria al finalizar el ciclo de utilización, y siendo este período superior a un año, se deberá de acuerdo con el principio de correlación de ingresos y gastos, dotar una provisión por la parte proporcional que corresponde a cada ejercicio del importe estimado de la reparación a efectuar. Para ello, en cada ejercicio se imputará el gasto a la cuenta de resultados, en función del importe que resulte de la estimación efectuada para el ejercicio de los costes de dicha reparación.

A estos efectos, se constituirá un fondo del subgrupo 14, "Provisión para grandes reparaciones", del Plan General de Contabilidad para hacer frente a la reparación en el ejercicio que se deba efectuar.
  - c) Si en la reparación se produjera alguna sustitución, se estará a lo dispuesto en la NORMA SEGUNDA de la presente Resolución.

#### **QUINTA. PIEZAS DE RECAMBIO DEL INMOVILIZADO MATERIAL**

Piezas de recambio son las destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos ó máquinas, en sustitución de otras semejantes, y para su valoración se estará a las normas generales del inmovilizado material, y su contabilización se realizará de acuerdo a las siguientes reglas:

- a) Aquellas piezas cuyo ciclo de almacenamiento sea inferior al año se contabilizarán, de acuerdo a lo previsto en el Plan General de Contabilidad en el grupo 3, como "Existencias".
- b) Si el período de almacenamiento de las mismas supera el año, se estará a lo siguiente:

- En el caso de que la pieza corresponda de manera exclusiva a activos contabilizados en las cuentas 222. “*Instalaciones técnicas*” y 225. “*Otras instalaciones*”, del Plan General de Contabilidad, se registrarán conjuntamente con la instalación a la que está afectada y se someterán al mismo proceso de amortización.
- Cuando las piezas de recambio correspondan a otro tipo de activos, se contabilizarán en la cuenta 229. “*Otro Inmovilizado material*”, procediéndose a amortizar, en la medida que se pueda identificar, de acuerdo al mismo proceso al que está sometida la pieza a sustituir.

## **SEXTA. CAPITALIZACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS EN EL INMOVILIZADO MATERIAL**

La posible capitalización de los gastos financieros como mayor valor de los activos de inmovilizado material, se realizará conforme a los criterios siguientes:

1. Gastos financieros, son los intereses y comisiones devengados como consecuencia de la utilización de fuentes ajenas de financiación destinadas a la adquisición o construcción del inmovilizado material.
2. Se entenderá por fuentes de financiación ajenas destinadas a la adquisición o construcción del inmovilizado, las deudas generadas por los proveedores del inmovilizado y aquellas otras que se hayan obtenido específicamente para la financiación de la adquisición del inmovilizado o al proceso de construcción del mismo.
3. Sólo se podrán capitalizar los gastos financieros devengados antes de que el inmovilizado esté en condiciones de entrar en funcionamiento.

Se entiende que el inmovilizado está en condiciones de funcionamiento cuando el bien es capaz de producir rendimientos con regularidad, una vez superado el período de prueba, es decir cuando esta disponible para su utilización. Si se trata de un activo compuesto por partes susceptibles de ser utilizadas por separado, deberá interrumpirse la capitalización de los gastos financieros en momentos distintos para cada parte del activo.

4. La capitalización de los gastos financieros tendrá como límite máximo el valor de mercado del inmovilizado material en el que se integran como mayor valor.
5. No obstante lo previsto en el número 2 de esta NORMA, si existieran fuentes de financiación ajena no obtenidas específicamente para la adquisición o construcción del inmovilizado, se podrán capitalizar los gastos financieros devengados por estas deudas en función del tipo medio efectivo de interés, que se determinará de la siguiente forma:
  - a) Una vez determinadas las fuentes de financiación ajena excluidas las deudas comerciales, se procederá al cálculo del total gastos financieros devengados por las mismas. El tipo de interés medio, se obtendrá de relacionar los dos componentes anteriores, y reflejará el coste de utilización de la financiación ajena.
  - b) La magnitud obtenida en el apartado anterior será aplicada a la parte de inversión del inmovilizado una vez descontada la parte financiada con fondos ajenos específicos y con fondos propios, con el límite para esa diferencia del importe de los fondos ajenos no obtenidos específicamente para estas operaciones excluidas las deudas comerciales.

## **NORMA SÉPTIMA. CORRECCIONES DE VALOR DEL INMOVILIZADO MATERIAL**

### **1. Amortización**

La amortización se identifica con la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia que pueda afectarlos. La dotación anual que se realiza, expresa la distribución del precio de adquisición o coste de producción, durante la vida útil estimada del inmovilizado.

Para el cálculo de la cuantía anual de la amortización se debe proceder a determinar los siguientes conceptos:

a) **Valor amortizable.** Será el valor por el que estén contabilizados los activos inmovilizados depreciables, de acuerdo a las normas de valoración del Plan General de Contabilidad y las contenidas en esta Resolución.

b) **Valor residual.** El valor residual es aquel que se espera recuperar, por la venta del inmovilizado una vez esté fuera de servicio, descontado en todo caso de los costes necesarios para realizar su venta.

Si dicho valor no es significativo en términos cuantitativos, de acuerdo al principio de importancia relativa no debe considerarse a efectos de determinar la base de cálculo sobre la que se efectúa la amortización.

En caso de que el valor residual fuera negativo, se deberá proceder a dotar una provisión del subgrupo 14. "Provisión para riesgos y gastos" del Plan General de Contabilidad, con objeto de constituir un fondo que compense dicho valor en el momento en que el inmovilizado esté fuera de servicio.

c) **Vida útil.** Se entiende por vida útil, el período durante el cual se espera razonablemente que el bien inmovilizado va a producir rendimientos normalmente.

Se trata de un período estimado y se debe prever en función de un criterio racional, teniendo en cuenta aquellos factores que pueden incidir a lo largo de la vida productiva del inmovilizado. Entre estos, se destacan:

- Uso y desgaste físico esperado.
- Obsolescencia.
- Límites legales u otros que afecten a la utilización del activo.

Si se produjeran alteraciones no previstas en el momento en que se realizó la estimación de la vida útil de un activo, se procederá a modificar dicho período en función de las nuevas circunstancias aparecidas, ajustando las cuotas de amortización del ejercicio y de los siguientes.

En su caso, se imputará al resultado del ejercicio, como resultado extraordinario, el efecto significativo del cambio producido por error en la estimación de la amortización de los ejercicios anteriores. En ningún caso se realizará este ajuste cuando la modificación proceda de una alteración de las condiciones iniciales.

d) **Métodos de amortización.** Podrán utilizarse aquellos métodos de amortización que de acuerdo a un criterio técnicoeconómico distribuyan los costes de la amortización a lo largo de su vida útil, con independencia de consideraciones fiscales o de las condiciones de rentabilidad en que se desenvuelve la empresa.

e) **Momento de inicio del proceso de amortización.** El inicio de la amortización comenzará a partir del momento en que el activo está en condiciones de funcionamiento, entendiéndose por ello, desde que el inmovilizado puede producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los períodos de prueba, es decir cuando está disponible para su utilización. En caso de inmovilizados compuestos por partes susceptibles de ser utilizadas independientemente, comenzarán a amortizarse en momentos distintos cada una.

## 2. Pérdidas de carácter reversible en el inmovilizado.

Cuando el valor de mercado de un inmovilizado, sea inferior al valor neto contable y esta diferencia no se considere definitiva, se procederá a dotar una provisión, siempre que su valor neto contable no pueda recuperarse mediante la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización, que se producen como consecuencia de su utilización.

Si las causas que motivan la dotación desaparecen, se deberá anular el importe provisionado.

## 3. Pérdidas de carácter irreversible en el inmovilizado.

Si se produce una disminución de valor, de carácter irreversible en un inmovilizado, se procederá a corregir la valoración de ese bien, contabilizando la correspondiente pérdida mediante cuentas del subgrupo 67 del Plan General de Contabilidad, provocando una corrección del valor amortizable del respectivo bien.

Madrid, 30 de julio de 1991. El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ricardo Bolufer Nieto.

### C.3. Resolución de 21 enero de 1992 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, con objeto de desarrollar las normas de valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad, en virtud de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre por el que se aprueba dicho texto, procedió a dictar la Resolución de 30 de julio de 1991 cuyo contenido se refiere a las normas sobre valoración del inmovilizado material.

Con la finalidad de proseguir los desarrollos normativos sobre los criterios de valoración de los distintos elementos patrimoniales, se realiza en la presente Resolución el desarrollo de aspectos concretos de las normas de valoración 40 y 50 del Plan General de Contabilidad, cuyo contenido se refiere al inmovilizado inmaterial, que según el citado texto agrupa a los siguientes elementos:

- Gastos de investigación y desarrollo
- Propiedad industrial
- Fondo de comercio
- Derechos de traspaso
- Aplicaciones informáticas
- Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero

No obstante, también se regulan aspectos relativos a las “Concesiones administrativas” y, en consecuencia, al fondo de reversión, cuya naturaleza es la de una provisión para riesgos y gastos directamente asociada a aquéllas, dado que si al finalizar el plazo concesional hubiera que revertir los bienes de inmovilizado material utilizados en dicha concesión, se procederá a dotar el citado fondo de reversión durante el plazo concesional, constituyéndose por un importe que alcance el valor neto contable estimado del bien a revertir en el momento de la reversión, más el importe de los gastos que se estime serán necesarios para llevar a cabo dicha reversión.

En primer lugar se desarrollan las normas a aplicar a los gastos de investigación y desarrollo, que se considerarán gastos del ejercicio en que se produzcan como consecuencia directa de la aplicación del principio de prudencia cuya observancia prevalecerá frente a la activación de tales gastos hasta que exista certeza de que la actividad de investigación y desarrollo llevada a cabo pueda concluir con éxito. En concreto, este criterio viene a su vez motivado por tres grupos de factores:

- Dificultad en la delimitación del concepto de gastos de investigación y desarrollo, debido a que en el ámbito de la empresa se realizan actividades semejantes a aquéllas que no pueden ser consideradas como investigación y desarrollo.
- Incertidumbre sobre el éxito de los citados proyectos, provocando que la activación de los mismos se restrinja a supuestos muy determinados.
- Necesidad de las empresas de mantener un adecuado nivel de innovación en su actividad económica, lo cual exige desarrollar un grado suficiente de investigación y desarrollo, por lo que los importes invertidos en dichos procesos deben ser tratados convenientemente.

Sin embargo, el Plan General de Contabilidad, con objeto de que para determinados proyectos, en los que exista la seguridad de que se van a producir ingresos futuros suficientes, se consiga la adecuada correlación entre la corriente de ingresos y los gastos necesarios para producirla, permite que una vez cumplidas una serie de condiciones, se pueda proceder a activar estos gastos, con lo que a través del proceso de amortización de los mismos se consigue imputar a cada ejercicio la parte de gasto que corresponda.

En la medida que no se pueda establecer una relación estricta entre “proyecto” individual de investigación y objetivos perseguidos y obtenidos, prácticamente en ningún caso se podrá

activar importe alguno. Por ello se establece en la presente Resolución que para cada conjunto de proyectos de investigación interrelacionados en función de un objetivo, se apreciará la rentabilidad económica comercial y su éxito técnico de una forma genérica para dichos conjuntos de investigaciones desarrolladas por la empresa. Una vez apreciadas de esta forma las circunstancias señaladas, surge el problema de su imputación a resultados. Para ello, teniendo en cuenta que la forma de determinar dichas circunstancias provocará que se activen importes de gastos de investigación para los cuales no pueda conocerse la terminación del proyecto al cual contribuyen y que, consecuentemente, no se pueda fijar una fecha de terminación del mismo, se establece como criterio general que su amortización se realizará en el plazo máximo de 5 años para la totalidad de gastos de investigación que se activen como inmovilizado inmaterial en cada ejercicio.

También se establece en esta Resolución la valoración del “Fondo de Comercio”, que por imperativo de la legislación mercantil, únicamente podrá ser objeto de contabilización cuando se ponga de manifiesto con motivo de una adquisición del mismo a título oneroso. En la valoración de este tipo de activo inmaterial subyace la idea de los “superbeneficios” futuros a conseguir mediante la adquisición de una empresa o parte de la misma. Para el caso contrario, en el que el valor de los activos adquiridos de una empresa, menos sus pasivos, sea superior al importe de la compra, se establece en la presente Resolución que se procederá a determinar la naturaleza de esa diferencia, por lo que si corresponde a gastos o pérdidas futuros se registrará una “Provisión para riesgos y gastos” y el resto, si existiera, se tratará como menor valor de los activos adquiridos.

El tratamiento establecido en esta Resolución para el:

“**Fondo de comercio**” no será válido en caso de adquisición de acciones ó participaciones de otras empresas, sin perjuicio de que para la valoración de la inversión a efectos de dotar la correspondiente provisión por depreciación de valores deba, en su caso, tenerse en cuenta dicho importe de acuerdo con lo establecido en la norma de valoración número 8 del Plan General de Contabilidad.

La “**Propiedad industrial**” recogerá las distintas manifestaciones contenidas en la legislación específica de propiedad industrial que recientemente ha sido objeto de importantes modificaciones.

En relación al arrendamiento financiero de bienes, debido al diferente tratamiento que debe darse a la contabilización de los bienes utilizados mediante este tipo de contrato, cuando se den las circunstancias establecidas en la norma quinta de valoración del Plan General de Contabilidad, letras f) y g), en relación con aquéllos otros para los que medie un contrato de arrendamiento puro, se hace preciso establecer una clara diferencia entre ambas operaciones.

Se entiende por arrendamiento puro de cosas aquel en el que una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de un bien por tiempo determinado y precio cierto, no existiendo por tanto, una opción de compra. La contabilización de estas operaciones se realizará mediante el registro contable como gasto de la cuota devengada en cada período por la utilización del servicio de alquiler.

Se entiende por arrendamiento financiero el contrato que permite al arrendatario la utilización de un bien, durante un período fijo de tiempo, mediante el pago periódico de una determinada cuota y una vez finalizado dicho período, disponer de una opción de compra sobre dicho bien. En este caso, para su contabilización, se tendrá en cuenta lo previsto en la norma de valoración número 5, letra f), del Plan General de Contabilidad, que dice:

*“Cuando por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el arrendatario deberá registrar la operación en los términos establecidos en el párrafo siguiente.*

*Los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior se contabilizarán como activos inmateriales por el valor al contado del bien, debiéndose reflejar en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre ambos importes, constituida por los gastos financieros de la operación, se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios. Los derechos registrados como activos inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato. Cuando se ejercite la opción de compra, el valor de los derechos registrados y su correspondiente amortización acumulada se dará de baja en cuentas, pasando a formar parte del valor del bien adquirido.*

*Los gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero”.*

Se considerará que por las condiciones económicas del contrato no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:

- Cuando en el momento de firmar el contrato el precio de la opción de compra sea menor que el valor residual que se estima tendrá el bien en la fecha fijada para el ejercicio de la misma.
- Cuando el precio de la opción de compra, en el momento de firmar el contrato, sea insignificante o simbólico en relación al importe total del contrato de arrendamiento financiero.

Sin embargo, bajo fórmulas de arrendamiento financiero se realizan, en ocasiones, operaciones con efectos prácticos similares a una compraventa de inmovilizado, por lo que con el fin de delimitar los contratos que serán objeto de contabilización en la cuenta “Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero”, se establece en la presente Resolución que si durante el período contractual se produce un reconocimiento formal del ejercicio de la opción de compra derivada del contrato de arrendamiento financiero o se garantiza su ejercicio, se considerará que a efectos económicos se ha producido una compraventa del bien objeto de contrato en la fecha que se produzca el citado reconocimiento, y su contabilización se realizará como cualquier otra adquisición de bienes del inmovilizado con precio aplazado.

En relación a las operaciones de venta conectadas a un posterior contrato de arrendamiento financiero del mismo activo, se estará a lo previsto en el Plan General de Contabilidad, no reconociéndose el resultado de la operación de venta.

Por último, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava los contratos de arrendamiento financiero, se contabilizará el impuesto devengado de acuerdo con las condiciones fiscales de la operación, por lo que no se incrementará la deuda con el arrendador en el importe de dicho tributo que no esté devengado fiscalmente, ya que si bien se puede estimar el importe que se devengará en un futuro, éste no es exacto ni cierto, debido a que una variación de la legislación fiscal puede modificar los importes que se devenguen en el futuro.

Las diferencias surgidas como consecuencia del devengo fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido que no tengan carácter deducible de acuerdo con la legislación aplicable, serán consideradas gasto de ejercicio, sin modificar la valoración inicial del inmovilizado.

Por todo lo anterior, de acuerdo con la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dicta la presente Resolución:

## **PRIMERA. FORMAS DE ADQUISICIÓN DEL INMOVILIZADO INMATERIAL**

Los criterios de valoración contenidos en la Resolución de 30 de julio de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, se aplicarán a los elementos del inmovilizado inmaterial, sin perjuicio de lo dispuesto en esta Resolución.

## **SEGUNDA. GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO**

1. Las actividades de “investigación” y “desarrollo” se definen de la siguiente forma:  
Investigación: Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico.  
Desarrollo: Es la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial.
2. Como criterio general, los gastos derivados de los proyectos de investigación y desarrollo, serán gastos del ejercicio en que se realicen, incluidos los correspondientes a proyectos encargados a otras empresas o instituciones de investigación.
3. No obstante lo anterior, se podrán activar los gastos de investigación y desarrollo si se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- Existencia de un proyecto específico e individualizado para cada actividad de investigación y desarrollo.
- La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto, deben estar claramente establecidas.
- En todo momento deben existir motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto de investigación y desarrollo, tanto para el caso en que la empresa tenga la intención de su explotación directa, como para el de la venta a un tercero del resultado del proyecto una vez concluido, si existe mercado.
- La rentabilidad económico–comercial del proyecto debe estar razonablemente asegurada.
- La financiación de los distintos proyectos de investigación y desarrollo debe estar razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos.

Para los gastos de investigación, la apreciación de la rentabilidad económico–comercial y del éxito técnico de los mismos, se realizará genéricamente para cada conjunto de actividades de investigación interrelacionadas por la existencia de un objetivo común.

4. Las condiciones señaladas en el apartado anterior se considerarán durante todos los ejercicios en los que se realice el proyecto y el importe a activar será el que se produzca a partir del ejercicio en que se cumplan las condiciones anteriores.
5. Los proyectos de investigación y desarrollo encargados a otras empresas o instituciones, se valorarán por el precio de adquisición.
6. Si los proyectos se realizan con medios propios de la empresa, se valorarán por su coste de producción, incluyendo en particular los siguientes conceptos:
  - a) Costes del personal afecto directamente a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo.
  - b) Costes de materias primas, materias consumibles y servicios, utilizados directamente en el proyecto de investigación y desarrollo.
  - c) Amortizaciones del inmovilizado afecto directamente al proyecto de investigación y desarrollo.
  - d) La parte de costes indirectos que razonablemente afectan a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos.
7. En ningún caso se imputará a los proyectos de investigación y desarrollo, los costes de subactividad, los de estructura general de la empresa ni los financieros.
8. La imputación de costes a los proyectos de desarrollo se podrá realizar hasta el momento en que finalice el proyecto, y siempre que exista la certeza de éxito técnico y económico de su explotación.
9. El importe de los gastos de desarrollo susceptible de ser activados como inmovilizado, no incluirá en ningún caso los gastos de investigación.
10. La imputación a resultados de los gastos activados se realizará conforme a los siguientes criterios:
  - Gastos de investigación: se amortizarán de acuerdo con un plan sistemático que comenzará a partir del ejercicio en que se activen y en un período máximo de 5 años.
  - Gastos de desarrollo: se imputarán a través de un proceso de amortización sistemático, que comenzará a partir de la fecha de terminación del proyecto y se extenderá durante el período en el cual genere ingresos sin superar el plazo de 5 años.
11. En el caso de que los logros obtenidos en los proyectos de desarrollo deban imputarse a “Propiedad industrial”, según lo establecido en la NORMA CUARTA de esta Resolución, se procederá a amortizar la misma de acuerdo con su naturaleza.
12. En cada ejercicio de vida del proyecto se procederá, en su caso, a comprobar el cumplimiento de las condiciones que motivaron la activación de los gastos de desarrollo, analizando si los ingresos que se espera obtener de su explotación son suficientes para cubrir los gastos de desarrollo que figuran activados y los restantes costes relacionados con la producción o comercialización, procediéndose, en caso contrario, a imputar a resultados del ejercicio corriente el saldo no amortizado.

### TERCERA. CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

1. Se entiende por “**Concesión administrativa**”, aquellos actos por los que una entidad de derecho público transfiere a un particular la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un bien de dominio público.
2. Las concesiones administrativas figurarán en el activo de la empresa valoradas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención.
3. El coste de las concesiones administrativas se imputará a resultados, a través de su amortización, durante un plazo que no podrá superar el período concesional, utilizando para ello un método sistemático de amortización.
4. En el caso de que a la concesión administrativa se afecten activos del inmovilizado material que deban revertir a la entidad de derecho público otorgante de la concesión al finalizar el plazo concesional, se procederá a la constitución de un “Fondo de reversión”, cuyas dotaciones se realizarán de acuerdo con un plan sistemático a lo largo del período concesional, debiendo reconstituir el valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión más los gastos necesarios para llevarla a cabo.
5. El plan sistemático a que debe responder la dotación del “Fondo de reversión” se establecerá en función de la duración del período concesional, independientemente de la vida útil del activo a revertir, y la dotación anual se calculará en función de los ingresos que se espere obtener en el futuro.
6. Si se perdieran los derechos derivados de la concesión administrativa por incumplimiento de las condiciones pactadas, deberá procederse a imputar el valor neto contable de la misma a los resultados del período y, simultáneamente, se dotará una provisión para riesgos y gastos, estimada de acuerdo con las condiciones contractuales, para cubrir las indemnizaciones, sanciones, etc. que se puedan producir por dicho incumplimiento.

Todo lo anterior se realizará sin perjuicio, en su caso, de considerar la inaplicación del principio de empresa en funcionamiento.

### CUARTA. PROPIEDAD INDUSTRIAL

1. La “**Propiedad industrial**” se valorará por los costes incurridos para la obtención del derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, siempre que, por las condiciones económicas que se deriven del contrato, deban inventariarse por la empresa adquirente. Se incluirán, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad y las patentes de introducción.
2. Los derechos de la propiedad industrial se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción, tal y como se definen en el Plan General de Contabilidad. Para el caso de obtenerse como consecuencia de un proyecto de desarrollo de la propia empresa, su activación se realizará por el importe de los gastos de desarrollo imputables a tales derechos que estén pendientes de amortización, más el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, y siempre que se cumplan las condiciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente Registro.
3. Las correcciones de valor a efectuar en los activos contabilizados como propiedad industrial, se realizarán de acuerdo a lo previsto como la NORMA DÉCIMA de esta Resolución.
4. Para los elementos de la propiedad intelectual se utilizarán los mismos principios y criterios de valoración que los indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica.

### QUINTA. FONDO DE COMERCIO

1. Se entiende por “Fondo de comercio” el conjunto de bienes inmateriales, tales como la clientela, nombre o razón social, localización de la empresa, cuota de mercado, nivel de competencia comercial, capital humano, canales comerciales y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la empresa.

2. El fondo de comercio sólo será objeto de contabilización en el caso de que haya sido adquirido a título oneroso.
3. La valoración del fondo de comercio vendrá determinada por la diferencia entre el importe satisfecho en la adquisición de una empresa, o parte de la misma, y la suma de los valores identificables de los activos individuales adquiridos menos los pasivos asumidos en la adquisición. El valor de mercado de los activos, de acuerdo con las normas de valoración del Plan General de Contabilidad, será el límite máximo a considerar para su valoración. Los pasivos se valorarán a su valor actual, sin perjuicio de contabilizar el valor de reembolso, teniendo en cuenta el tipo de interés de mercado.
4. La amortización del fondo de comercio se realizará, de acuerdo con un plan sistemático, durante el período en el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos y siempre que no exceda del plazo de cinco años, si bien se permite ampliar el plazo de amortización hasta un máximo de diez años, debiendo en este último caso justificarse tal ampliación en la memoria.
5. Cuando el importe de la diferencia obtenida conforme a lo dispuesto en el apartado tercero de esta NORMA QUINTA sea negativa, se procederá a analizar la naturaleza de la misma, y si se trata de una "Provisión para riesgos y gastos" se contabilizará como tal. En caso contrario, se imputará como menor valor de los activos adquiridos.

#### **SEXTA. DERECHOS DE TRASPASO**

1. Se entiende por "Derecho de traspaso" la cesión de un local de negocio realizada por el arrendatario del mismo a un tercero, mediante contraprestación, quedando dicho tercero subrogado en los derechos y obligaciones nacidos del contrato primitivo de arrendamiento realizado entre el arrendatario y el arrendador. La contraprestación derivada de dicha operación constituye el valor del derecho de traspaso, que sólo podrán figurar en el activo de la empresa cuando se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa.
2. Si la empresa activa el importe de tales derechos, se procederá a amortizar este activo en el plazo mínimo posible, de acuerdo con un plan sistemático, sin que dicho plazo pueda superar el período de tiempo en que contribuya a generar ingresos.

En todo caso se amortizará en un período de tiempo no superior al establecido para el fondo de comercio.

#### **SÉPTIMA. APLICACIONES INFORMÁTICAS**

1. Se registrará en la partida "Aplicaciones Informáticas" el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos, siempre que esté prevista su utilización en varios ejercicios, incluyendo los elaborados por la propia empresa cuando cumplan los requisitos y condiciones contenidos en la NORMA SEGUNDA de esta Resolución para los gastos de investigación y desarrollo.
2. En ningún caso se incluirán los siguientes conceptos:
  - a) Los costes devengados como consecuencia de la modificación o modernización de aplicaciones o sistemas informáticos ya existentes dentro de la estructura operativa de la empresa.
  - b) Los costes derivados de la formación del personal para la aplicación del sistema informático.
  - c) Los costes derivados de consultas realizadas a otras empresas y las revisiones globales de control de los sistemas y aplicaciones informáticas.
  - d) Los costes de mantenimiento de la aplicación informática.
3. La amortización de las aplicaciones informáticas se realizará sistemáticamente en el plazo de tiempo en que se utilicen, en la misma forma que los proyectos de desarrollo, sin que en ningún caso se supere el plazo de 5 años.

## OCTAVA. ARRENDAMIENTO FINANCIERO

1. El arrendamiento financiero es un contrato por el cual una empresa puede disponer de la utilización de un bien a cambio de unas cuotas periódicas, incluyéndose necesariamente en dicho contrato la posibilidad de que al finalizar el mismo pueda ejercitarse la opción de compra del bien utilizado.
2. Cuando durante el período de vigencia del contrato de arrendamiento financiero se comprometa formalmente o se garantice el ejercicio de la opción de compra, se procederá a registrar contablemente el bien objeto del mismo como si se tratara de una compraventa con pago aplazado.
3. Cuando por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el arrendatario deberá registrar la operación en los términos establecidos en el Plan General de Contabilidad en la norma de valoración número cinco, letra f):
  - Los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior se contabilizarán como activos inmateriales por el valor al contado del bien, debiéndose reflejar en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre ambos importes, constituida por los gastos financieros de la operación, se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios. Los derechos registrados como activos inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato. Cuando se ejercite la opción de compra, el valor de los derechos registrados y su correspondiente amortización acumulada se dará de baja en cuentas, pasando a formar parte del valor del bien adquirido.
  - Los gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero.
  - Las operaciones anteriores se realizarán sin perjuicio del reconocimiento del impuesto diferido derivado de la operación.
4. Se entenderá que por las condiciones económicas del contrato no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, entre otros, en los casos siguientes:
  - Cuando, en el momento de firmar el contrato, el precio de la opción de compra sea menor que el valor residual que se estima tendrá el bien en la fecha en que se ejercite la opción de compra.
  - Cuando el precio de la opción de compra en el momento de firmar el contrato, sea insignificante o simbólico en relación al importe total del contrato de arrendamiento financiero.
5. El Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las operaciones de arrendamiento financiero se contabilizará sólo en el importe devengado fiscalmente; por el resto no procederá incrementar la deuda con la entidad de crédito.

Si los importes del Impuesto sobre el Valor Añadido devengados fiscalmente con posterioridad al registro del activo no son deducibles de acuerdo con la legislación del tributo, dichos importes se considerarán gasto del ejercicio en que se devenguen, no produciendo ningún ajuste en la valoración inicial del inmovilizado.
6. Al finalizar el contrato de arrendamiento financiero, la empresa procederá, en su caso, a dar de baja la cuenta “Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero” y su amortización acumulada y registrará los citados importes en las correspondientes cuentas del inmovilizado material.

## NOVENA. VENTA DE UN ACTIVO CONECTADA A UNA POSTERIOR OPERACIÓN DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

1. Las operaciones de venta de activos conectadas a un posterior contrato de arrendamiento financiero, se registrarán en los términos siguientes, de acuerdo con la norma de valoración número 5, letra g), del Plan General de Contabilidad:

- Cuando por las condiciones económicas de la operación se desprenda que se trata de un método de financiación, el arrendatario dará de baja el valor neto contable del bien objeto de la operación, reconociendo simultáneamente y por el mismo importe el valor inmaterial. Al mismo tiempo deberá reconocer en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra; la diferencia entre la deuda y la financiación recibida en la operación se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios.
2. Cuando se produce una venta de un activo para su posterior arrendamiento financiero, el beneficio de la operación no se reconocerá contablemente, produciendo en todo caso una carga financiera por la financiación obtenida de la subsiguiente operación de arrendamiento financiero.
  3. La empresa procederá a dar de baja el inmovilizado material, registrando simultáneamente el valor neto contable del citado bien en la cuenta "Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero", aplicándose lo dispuesto en la NORMA OCTAVA de esta Resolución.

## DÉCIMA. CORRECCIONES DE VALOR DEL INMOVILIZADO INMATERIAL

### 1. Amortización

1. Para la amortización del inmovilizado inmaterial, se aplicará lo previsto en el Plan General de Contabilidad, las normas anteriores de esta Resolución y, en lo que resulte aplicable, la Resolución de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 30 de julio de 1991, sobre normas de valoración del inmovilizado material.
2. El cálculo del importe de la amortización se realizará en función de la vida útil de los bienes, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos, aplicándose las siguientes reglas:
  - a) **Valor amortizable.** Es el importe de la totalidad de los costes o gastos producidos como consecuencia de la adquisición o producción de los bienes del inmovilizado inmaterial. Si se estimara un valor residual de los bienes o derechos a amortizar, este valor disminuirá dicho importe.

Cuando el valor residual no sea significativo en términos cuantitativos, de acuerdo con el principio de importancia relativa, no tiene que considerarse a efectos de determinar la base de cálculo sobre la que se efectúe la amortización.
  - b) **Vida útil.** Es el período durante el cual se espera que puedan producir rendimientos los elementos del inmovilizado inmaterial.

El período previsto para la amortización debe ser revisado anualmente en relación con las circunstancias que lo motivaron.

Si se produjeran posteriormente alteraciones no previstas en el momento en que se realizó la estimación de la vida útil de un inmovilizado inmaterial, se procederá a modificar dicho período en función de las nuevas circunstancias aparecidas, ajustando las cuotas de amortización del ejercicio y de los siguientes.

En su caso, se imputará al resultado del ejercicio, como resultado extraordinario (gastos o ingresos de ejercicios anteriores), el efecto significativo del cambio producido por error en la estimación de la amortización de los ejercicios anteriores. En ningún caso se realizará este ajuste cuando la modificación proceda de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos.
  - c) **Métodos de amortización.** Será admisible cualquier método de carácter sistemático y que contemple las características técnico-económicas del bien objeto de amortización.

Los planes sistemáticos de amortización responderán a un criterio específico, entre los que se encuentran los siguientes:

    - Linealmente o cuota constante.
    - Cuota variable creciente o decreciente dependiendo del activo a amortizar.

## 2. Pérdidas de carácter reversible en el inmovilizado inmaterial

1. Deberá dotarse una provisión con el fin de atribuir a cada elemento del inmovilizado inmaterial el inferior valor de mercado que le corresponda al cierre de cada ejercicio, siempre que el valor contable del inmovilizado no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización.
2. Las provisiones se anularán en la medida que desaparezcan las causas que motivaron la corrección de valor del bien del inmovilizado inmaterial.
3. Pérdidas de carácter irreversible en el inmovilizado inmaterial  
Si se produce una disminución de valor de carácter irreversible en un inmovilizado inmaterial, se procederá a corregir la valoración de ese activo, contabilizando la correspondiente pérdida mediante cuentas del subgrupo 67 del Plan General de Contabilidad y dando lugar a la corrección del valor amortizable del activo.

Madrid, 21 de enero de 1992. El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ricardo Bolufer Nieto.

## C.4. Resolución de 14 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de “importancia relativa”

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

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

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

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

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

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

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

#### 1. Introducción

- 1.1 Una auditoría culmina con la emisión de una opinión sobre las cuentas anuales o sobre los documentos contables auditados. En concreto, el objetivo de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad, consideradas en su conjunto, es emitir una opinión sobre si éstas expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados por la entidad auditada, así como si aquéllas contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados, que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.
- 1.2 La emisión de una opinión favorable por el auditor supone que las cuentas anuales están, en todos sus aspectos significativos y consideradas en su conjunto, libres de errores u omisiones importantes. El auditor no tiene obligación de examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la entidad auditada. Por tanto, es necesario recurrir al concepto de importancia relativa para determinar el alcance del trabajo a realizar por el auditor y para evaluar el efecto de las distintas circunstancias que pudieran incidir en su informe.

- 1.3 En España la “importancia relativa” es un principio contable de aplicación obligatoria y es un concepto que está presente en cualquier tratado o pronunciamiento profesional, tanto relativo a la contabilidad, como a la auditoría.
- 1.4 Importancia relativa contable. El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se refiere al principio de importancia relativa en los siguientes términos: *“Podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables, siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa”*.
- La importancia relativa contable se refiere, por tanto, a aquellos aspectos que, bien individualmente o en su conjunto, son importantes, según el criterio de los administradores, para la presentación adecuada de la información financiera.
- Debe tenerse en cuenta que una gran parte de la información financiero contable tiene componentes subjetivos, como fácilmente se demuestra por las numerosas estimaciones que es preciso realizar al elaborar dicha información (vida útil de los bienes de inmovilizado, provisiones para insolvencias, obsolescencia, etc.), y dista considerablemente de la idea de “exactitud” que puedan tener ciertos usuarios.
- 1.5 Importancia relativa de auditoría. Las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución del trabajo, en su apartado 2.5.16., definen la importancia relativa como sigue: *“La magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión”*.
- 1.6 Los usuarios de la información financiera pueden tener diferentes expectativas sobre la misma y, por consiguiente, no pueden exigir que una auditoría realizada de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría satisfaga sus necesidades particulares. En consecuencia, para un auditor de cuentas, la importancia relativa se concibe en términos de un usuario razonable. En el caso de un informe de auditoría de cuentas, este usuario razonable puede identificarse como el conjunto de personas prudentes con una comprensión básica de las cuentas y de lo que éstas pueden representar.
- 1.7 En la Introducción a las Normas Técnicas de Auditoría con referencia al alcance de la Auditoría de Cuentas Anuales, podemos leer que el concepto de importancia relativa es inherente al trabajo del auditor y que el auditor de cuentas debe ejercitar su juicio profesional y tener presentes, muy particularmente, los conceptos de importancia y riesgos relativos.
- El Auditor ha de tener en cuenta el concepto de importancia relativa a lo largo de su trabajo, tanto en la planificación, como en la ejecución y en la emisión del informe.

## 2. Objeto de esta norma

- 2.1 El concepto de importancia relativa o significativa es inherente al trabajo del auditor de cuentas, quien ha de tenerlo presente, conforme requieran las Normas Técnicas de Auditoría, tanto durante las etapas de planificación y realización del trabajo, como de preparación de su informe.
- Las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución de trabajo, en los apartados 2.5.17 y 2.5.18 establecen con respecto a la importancia relativa y riesgo probable lo siguiente: *La consideración del “riesgo probable” supone la posibilidad de que el auditor no detecte un error significativo que pudiera existir en las cuentas, por la falta de evidencia respecto a una determinada partida o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta sobre la misma.*
- Para la evaluación del “riesgo probable” debe considerarse el criterio de importancia relativa y viceversa, al ser interdependientes en cuanto al fin de la formación de juicio para la emisión de una opinión. Las decisiones a adoptar, basadas en tales evaluaciones, al ser también interdependientes, deben juzgarse y evaluarse en forma conjunta y acumulativa”*.

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

### 3. Importancia relativa en la planificación

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

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

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

## 5. Importancia relativa en la emisión de informe

5.1 La importancia relativa a efectos de la opinión de auditoría es una cuestión de juicio profesional en las circunstancias concretas de cada caso. No existen, por lo tanto, criterios objetivos ni rígidos para determinar una medida de la importancia relativa de las incidencias encontradas por el auditor. La importancia relativa de las incidencias resulta habitualmente de evaluar sus aspectos cualitativos y cuantitativos, como se indica a continuación.

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

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

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

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

- a) Las incidencias, tanto individualmente como agrupadas, han de considerarse en el contexto de las cuentas en su conjunto.
- b) Cuando las incidencias se evalúen considerando su efecto sobre resultados, se tendrán en cuenta las siguientes precisiones adicionales:
  - Normalmente la base de comparación serán los resultados de las actividades ordinarias, excluyendo el efecto de los resultados extraordinarios de naturaleza no repetitiva y de otras transacciones no usuales.
  - Si la entidad experimenta fluctuaciones anormales en los resultados de las actividades ordinarias, la comparación deberá realizarse con los márgenes normales para un volumen de operaciones también normal, determinado en base a la experiencia de los últimos ejercicios y a la tendencia del período considerado.
- c) Los resultados no son en todos los casos la base de comparación más adecuada para todo tipo de entidades. Ejemplo de los casos en que la importancia relativa deberá fijarse en base a los niveles de ingresos, activos o fondos propios son:
  - Entidades cuyos resultados arrojan tradicionalmente bajos márgenes de rentabilidad.
  - Entidades con altas cifras de activos y baja rentabilidad (empresas con pérdidas, entidades no lucrativas o con precios controlados, etc.).
  - Entidades con bajo volumen de operaciones (empresas en etapa de lanzamiento o desarrollo, empresas totales o parcialmente inactivas, etc.).
- d) La importancia relativa de las incidencias que no afectan a los resultados de la entidad o a sus fondos propios (por ejemplo reclasificaciones), normalmente se fijará en una cuantía superior que cuando existe aquel efecto.

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

- a) La magnitud absoluta individualmente considerada de los errores, omisiones y efectos de cambios de principios y normas contables que hubieran podido ser cuantificados, así como de los eventuales efectos de las limitaciones al alcance e incertidumbres que, por su propia naturaleza, no pueden ser cuantificadas por el auditor en su informe.
- b) Su relación con otras cifras de las cuentas que se vieran distorsionadas por algunas de las circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor. Por ejemplo, su efecto sobre:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## ANEXO

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

Cuadro C.1: Parámetros orientativos de aspectos cuantitativos para la evaluación de la importancia relativa en la emisión del Informe de Auditoría

## NOTAS COMUNES

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

- h) **Reclasificación:** Transferencia de saldos entre distintos grupos y subgrupos de cuentas homogéneas de un mismo estado financiero, normalmente por razones de clasificación o de presentación.
- i) No será posible compensar el efecto y dejar de informar sobre hechos que individualmente considerados den lugar a la obligación de informar sobre los mismos en base a la importancia que cada uno de ellos tenga.

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

Cuadro C.2: Parámetros orientativos para la evaluación de la importancia relativa ante cambios en principios contables, partidas extraordinarias o incidencias cualitativas similares

#### NOTAS COMUNES

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

## C.5. Resolución de 21 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva”

De acuerdo con lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría, en un trabajo de auditoría de cuentas debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de tener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en los estados financieros que se examinan, que permita expresar una opinión respecto de éstos. Los procedimientos de auditoría se diseñan para que el auditor pueda alcanzar el objetivo expuesto anteriormente y no para detectar necesariamente errores o deficiencias de todo tipo e importe que pudieran existir en los estados financieros auditados. Por ello, al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor debe determinar los métodos adecuados para seleccionar los elementos que han de ser sometidos a verificación como medio para obtener la evidencia necesaria de auditoría.

En este sentido, y en línea con lo ya previsto a este respecto en las Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por la International Federation of Accountants (IFAC), se ha considerado conveniente elaborar una norma técnica en la que se recojan los criterios de actuación que debe seguir el auditor en relación con la utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de selección de elementos a comprobar en el proceso de obtención de evidencia de auditoría. A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 27 de noviembre de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a su publicación íntegra en el propio Boletín de este Instituto, de diciembre de 2003 (número 56), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 5 de marzo de 2004, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

Transcurrido el citado trámite de información pública, sin que se hayan presentado alegaciones al texto publicado a estos efectos, la Presidencia de este Instituto, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, dispone lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva”, sin modificación alguna respecto al texto sometido al citado trámite de información, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas” y la inserción de la oportuna reseña en el “Boletín Oficial del Estado”.

### **Norma Técnica de auditoría sobre utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva**

#### **Introducción**

1. Las Normas Técnicas de Auditoría sobre Ejecución del Trabajo regulan, en su sección 2.5, la obtención de evidencia por parte del auditor. En concreto, el apartado 2.5.1. de dichas Normas Técnicas de Auditoría establece:

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

2. Por su parte, el apartado 2.3.12. de las mencionadas Normas Técnicas regula el desarrollo de un plan global relativo al ámbito y realización de la auditoría que debe documentarse y que comprende, entre otros aspectos y en concreto:

*“g) La naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras”.*
3. El párrafo 2.4.16, establece:

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

*“Las pruebas de cumplimiento deberán aplicarse a las transacciones ejecutadas durante el periodo que se está revisando, de acuerdo con el concepto general de muestreo, que implica que las partidas que vayan a ser examinadas deben seleccionarse del conjunto de datos a los cuales deben aplicarse las conclusiones resultantes. Deberá dejarse constancia en los papeles de trabajo del criterio utilizado en la selección de la muestra”.*
4. Asimismo, el párrafo 2.5.6. de las citadas Normas Técnicas, en relación con el concepto de “evidencia suficiente”, establece:

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

*El muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para determinar la extensión de las pruebas de auditoría y evaluar sus resultados. Cuando se utilicen bases subjetivas para la determinación de las muestras se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno”.*
5. El párrafo 2.5.19. de las Normas Técnicas de Auditoría sobre Ejecución del Trabajo establece:

*“La evidencia de auditoría se obtiene mediante pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas”*

y el párrafo 2.6.8.:

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

*. . . g) Constancia de la naturaleza, momento de realización y amplitud de las pruebas efectuadas, incluyendo los criterios utilizados para la selección y determinación de las muestras, el detalle de las mismas y los resultados obtenidos.”*
6. El párrafo 1.2 de las Normas Técnicas de Auditoría sobre el concepto de “Importancia Relativa” establece:

*“La emisión de una opinión razonable por el auditor supone que las cuentas anuales están, en todos sus aspectos significativos y consideradas en su conjunto, libres de errores u omisiones importantes. El auditor no tiene obligación de examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la entidad auditada, Por tanto, es necesario recurrir al concepto de importancia relativa para determinar el alcance del trabajo a realizar por el auditor y para evaluar el efecto de las distintas circunstancias que pudieran incidir en su informe”.*

## Objeto

7. El objeto de esta norma es establecer pautas sobre la utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de selección de los elementos a comprobar en el proceso de obtención de evidencia de auditoría. Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor determinará el método de selección de los elementos a comprobar que considera apropiado para obtener evidencia de auditoría adecuada a los objetivos de la prueba.

## Métodos de selección de elementos para obtener evidencia de auditoría

### Evidencia de Auditoría

8. La evidencia de auditoría se obtiene mediante la adecuada combinación de pruebas de cumplimiento y de pruebas sustantivas.

#### Pruebas de cumplimiento

9. Las pruebas de cumplimiento son aplicables cuando en la planificación el auditor no ha calificado como máximo el riesgo de control sobre alguna de las afirmaciones relativas a alguna cuenta.
10. A partir de su conocimiento de los sistemas contable y de control interno, el auditor identifica las características o atributos que evidencian el funcionamiento adecuado de un control, así como los posibles incumplimientos que se pudieran producir. El auditor puede así comprobar la presencia o ausencia de tales atributos.
11. Por lo general es adecuado realizar las pruebas de cumplimiento en base a muestras cuando el que lo ejecuta deja evidencia de haber sido aplicado el control (por ejemplo, el visé del responsable de créditos a clientes en un pedido, indicando aprobación del crédito, o evidencia de la autorización de la entrada de datos en un sistema informatizado).

#### Procedimientos sustantivos

12. Los procedimientos sustantivos se refieren a importes y son de dos tipos: técnicas de examen analítico y pruebas de detalle de transacciones y saldos. El propósito de los procedimientos sustantivos es obtener evidencia de auditoría que permita identificar incorrecciones significativas en las cuentas anuales. Al desarrollar pruebas sustantivas de detalle, se puede recurrir al muestreo o a otros métodos para seleccionar los elementos que van a ser verificados para comprobar una o más afirmaciones relacionadas con una partida de los estados financieros (por ejemplo, la existencia de las cuentas a cobrar), o para hacer una estimación independiente de un determinado importe (por ejemplo, el valor de las existencias obsoletas).

### Consideraciones sobre el riesgo en la obtención de evidencia

13. En el proceso de obtención de evidencia, el auditor deberá aplicar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar sus procedimientos para asegurarse de haber reducido este riesgo a un nivel aceptable.
14. El riesgo de auditoría es el riesgo de formular una opinión de auditoría incorrecta cuando existe un error significativo en las cuentas anuales. El riesgo de auditoría se compone de tres riesgos diferentes. El riesgo inherente que se refiere a la posibilidad de que una determinada cuenta contenga errores significativos con independencia de la existencia de controles internos. El riesgo de control es el riesgo de que los sistemas contable y de control interno no impidan la presencia de un error significativo o no permitan que sea detectado y corregido oportunamente. Finalmente, el riesgo de detección es el riesgo de que los errores significativos no sean detectados por las pruebas sustantivas realizadas por el auditor. Estos tres componentes del riesgo de auditoría deben tenerse en cuenta durante el proceso de planificación al diseñar los procedimientos de auditoría encaminados a reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.
15. El riesgo de muestreo y el riesgo ajeno al muestreo pueden tener efecto en los componentes del riesgo de auditoría. Por ejemplo, al realizar pruebas de cumplimiento, puede ocurrir que el auditor no encuentre ninguna excepción y concluya que el riesgo de control es bajo cuando, en realidad, la tasa de error de la población es inaceptablemente elevada (riesgo de muestreo). O puede haber errores en la muestra de los que el auditor no se hubiera percatado (riesgo ajeno al muestreo). En relación con las pruebas sustantivas, existe una variedad de métodos que el auditor puede utilizar para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptable. Dependiendo de su naturaleza, estos métodos pueden estar o no sujetos a riesgos de muestreo y/o ajenos al muestreo.

Por ejemplo, al realizar una prueba de detalle, el auditor puede elegir una técnica de revisión analítica inapropiada (riesgo ajeno al muestreo) o puede detectar únicamente errores no significativos cuando, en realidad, el error en la población es superior al error tolerable (riesgo de muestreo). Tanto en el caso de las pruebas de cumplimiento como en el de las pruebas sustantivas, el riesgo de muestreo se puede reducir ampliando el tamaño de la muestra. Por lo que respecta al riesgo ajeno al muestreo, puede reducirse mediante de una adecuada planificación, supervisión y revisión del trabajo.

### Métodos para obtener evidencia

16. La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos: inspección, observación, preguntas, confirmaciones, cálculos y técnicas de examen analítico.

El uso de uno u otro procedimiento es un asunto de juicio profesional en cada caso, aunque en general, todos ellos pueden requerir la selección de muestras a partir de una población dada.

### Selección de los elementos a comprobar

17. Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor determinará los métodos adecuados para seleccionar los elementos a comprobar.

Los métodos son:

- Selección de todos los elementos;
- Selección de elementos específicos, y
- Muestreo.

La decisión sobre el método a utilizar dependerá de las circunstancias y, en cada caso, puede ser oportuno aplicar cualquiera de los métodos mencionados o una combinación de ellos. Aunque la decisión sobre qué método o qué combinación de métodos elegir se toma teniendo en cuenta el riesgo de auditoría y la eficiencia de la misma, el auditor tiene que estar satisfecho de que los métodos utilizados son efectivos para obtener la suficiente evidencia adecuada para alcanzar los objetivos de la prueba.

### Selección de todos los elementos

18. El auditor puede decidir que lo más apropiado es examinar toda la población de elementos que conforman el saldo de una cuenta, de un tipo de transacciones o de un estrato dentro de la población. Es poco probable que se elija una comprobación al 100 % en el caso de pruebas de cumplimiento, aunque puede darse en pruebas sustantivas. Por ejemplo, cuando la población está compuesta por un número reducido de elementos de importe elevado, cuando tanto el riesgo inherente como el riesgo de control son elevados y otros medios no proporcionan evidencia suficiente y adecuada, o cuando se trata de un cálculo repetitivo u otro proceso desarrollado por medios informáticos que hace que una comprobación al 100 % sea viable en términos económicos.

### Selección de elementos específicos

19. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de la población basándose en factores tales como su conocimiento del negocio de la entidad auditada, evaluaciones preliminares del riesgo inherente y del riesgo de control, y las características de la población objeto de la prueba. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a riesgos ajenos al muestreo. La selección puede incluir:

- Elementos clave o de importe elevado. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de la población porque son de un importe elevado, o tienen alguna otra característica como, por ejemplo, elementos con indicios de error, inusuales, especialmente sujetos a riesgo o en los que tenga experiencia de que hayan contenido errores.

- Todos los elementos superiores a un determinado importe. El auditor puede decidir examinar aquellos elementos cuyo valor supere un determinado límite con el fin de cubrir una parte importante del saldo total de la cuenta o de un tipo de transacciones.
  - Elementos para obtener información. El auditor puede decidir comprobar ciertos elementos para obtener información sobre determinados aspectos tales como el negocio de la entidad auditada, la naturaleza de las transacciones o los sistemas contable y de control interno.
  - Elementos para probar procedimientos. El auditor puede utilizar su juicio profesional para seleccionar y examinar elementos específicos con el fin de determinar si se está realizando o no un procedimiento.
20. Aunque el examen selectivo de elementos específicos integrantes del saldo de una cuenta o de un tipo de transacciones puede ser un medio eficiente de obtener evidencia de auditoría, no puede considerarse muestreo. Los resultados de los procedimientos aplicados a los elementos así seleccionados no se pueden extrapolar al conjunto de la población. Cuando el resto de la población es significativo, el auditor deberá determinar si precisa obtener evidencia adicional.

### Muestreo de auditoría

21. El auditor puede decidir aplicar técnicas de muestreo al saldo de una cuenta o a un tipo de transacciones con objeto de obtener una conclusión sobre el mismo a partir de una selección de algunos de los elementos que lo componen, conforme a la definición que se contiene en el Anexo A de esta norma técnica. El muestreo se puede aplicar utilizando tanto métodos estadísticos como no estadísticos. El muestreo se describe en detalle en los restantes apartados de la presente norma.

#### Muestreo Estadístico y No Estadístico

22. La decisión sobre si el muestreo ha de ser estadístico o no estadístico es un asunto del juicio profesional del auditor acerca de cuál es el método de muestreo más eficiente para obtener evidencia adecuada y suficiente en cada caso. Así, por ejemplo, en el caso de pruebas de cumplimiento, a menudo será más importante el análisis de la naturaleza y causa de los errores que el análisis estadístico de la simple presencia o ausencia (es decir, del número) de los errores. En tal caso, puede ser más apropiado el muestreo no estadístico.
23. Al utilizar el muestreo estadístico, el tamaño de la muestra puede determinarse utilizando la teoría de probabilidades o el juicio profesional. Por otra parte, el tamaño de la muestra no es por sí solo un criterio válido para determinar si se trata de un método estadístico o no, ya que dicho tamaño depende de una serie de factores, tales como los expuestos en los Anexos B y C de esta norma técnica, que son de aplicación a ambos métodos de muestreo.
24. Con frecuencia, a pesar de que el método adoptado no pueda ser calificado como estadístico, se aplican determinadas herramientas de muestreo estadístico tales como la utilización de números aleatorios generados por ordenador. No obstante, sólo se puede medir estadísticamente el riesgo de muestreo cuando el método elegido haya sido así mismo estadístico.

#### Diseño de la Muestra

25. Al diseñar una muestra, el auditor debe tener en cuenta los objetivos de la prueba y los atributos de la población de la que se extraerá la muestra.
26. El auditor tendrá en primer lugar los objetivos específicos que desea alcanzar y la combinación de procedimientos de auditoría que mejor puede contribuir a lograr dichos objetivos. La naturaleza de la evidencia de auditoría que pretende obtener y las condiciones probables de error u otras características relativas a dicha evidencia de auditoría le pueden ayudar a definir qué considera un error y qué población debe utilizarse para extraer la muestra.

27. El auditor determinará qué situaciones constituyen error teniendo en cuenta los objetivos de la prueba. Es importante comprender claramente qué constituye un error para asegurarse de que en la extrapolación de los errores se incluyen todas las situaciones que sean relevantes para los objetivos de la prueba, pero sólo aquellas que lo sean. Así, por ejemplo, en una confirmación de saldos diseñada como prueba sustantiva de la existencia de las cuentas a cobrar, los pagos realizados por el cliente antes de la fecha de confirmación pero recibidos por la entidad auditada poco después de esa fecha no se consideran errores. De la misma manera, el abono de un cobro en la cuenta del cliente equivocado no afecta al saldo total de las cuentas a cobrar. En consecuencia, en este procedimiento no se debe considerar que constituye un error al evaluar los resultados de la muestra, sin perjuicio de que pudiera ser importante para otras áreas de la auditoría, tales como la probabilidad de fraude o la razonabilidad de las provisiones para insolvencias.
28. Por lo general, al realizar una prueba de cumplimiento, el auditor hace una evaluación preliminar de la tasa de error que espera encontrar en la población y del nivel de riesgo de control. Esta evaluación se basa en el conocimiento previo del auditor o en el examen de un número reducido de elementos de la población. De la misma forma, en el caso de pruebas sustantivas, el auditor realiza, generalmente, una evaluación preliminar del error cuantitativo esperado en la población. Estas evaluaciones preliminares son útiles para diseñar la muestra y determinar su tamaño. Así, por ejemplo, si la tasa de error esperada es inaceptablemente alta, normalmente no se llevarán a cabo pruebas de cumplimiento. Sin embargo, al realizar pruebas sustantivas, si el importe esperado de error es alto, puede ser apropiada la comprobación de la totalidad de los elementos de la población o la selección de una muestra amplia.

#### Población

29. Es importante que el auditor se asegure de que la población es:
  - a) *Adecuada* para la finalidad de la prueba para la que se está seleccionando la muestra. Por ejemplo, si el objetivo del auditor es comprobar si el saldo de acreedores comerciales está sobrevalorado, la población puede definirse como el listado de proveedores. Por el contrario, cuando se está comprobando la posible infravaloración de los acreedores comerciales, la población no debe ser el listado de proveedores sino los pagos posteriores, las facturas pendientes, los extractos de los proveedores, los albaranes pendientes de recibir factura u otras poblaciones que puedan proporcionar evidencia de auditoría de dicha infravaloración; y
  - b) *Completa*. Por ejemplo, si el auditor tiene intención de seleccionar albaranes de entrega a partir de un archivo, no puede concluir sobre todos los albaranes del período a menos que esté satisfecho de que todos han sido efectivamente archivados. Así mismo, si su intención es utilizar la muestra para concluir sobre el funcionamiento del sistema contable y de control interno durante el período, la población debe incluir todos los elementos relevantes a lo largo de todo el período. Se puede utilizar un método distinto consistente en estratificar la población y utilizar el muestreo sólo para concluir sobre el control durante, por ejemplo, los 10 primeros meses del año, y utilizar otros procedimientos o una muestra diferente para los dos meses restantes.

#### Estratificación

30. Se puede aumentar la eficiencia de la auditoría estratificando la población, es decir, dividiéndola en subconjuntos discretos con una característica que los identifique. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de elementos dentro de cada estrato y así reducir el tamaño de la muestra sin aumento proporcional del riesgo de muestreo. Se deben definir cuidadosamente los subconjuntos de tal forma que un elemento sólo pueda pertenecer a un estrato.
31. En la realización de pruebas sustantivas, los saldos de las cuentas o tipos de transacciones se estratifican a menudo sobre la base de su importe. Esto permite centrar el peso de la auditoría en los elementos de mayor importe que pueden tener el mayor riesgo de error monetario en términos de sobrevaloración. Una población puede también estratificarse, por ejemplo, de acuerdo con una característica indicativa de un mayor riesgo de error; así, por ejemplo, al analizar la cobrabilidad de las cuentas a cobrar, los saldos pueden estratificarse por antigüedad.

32. Los resultados de un procedimiento aplicado a los elementos de un estrato sólo pueden extrapolarse a dicho estrato. Para concluir sobre la población total, el auditor tendrá en cuenta el riesgo y la importancia relativa de los restantes estratos que componen la población. Por ejemplo, el 20 % de los elementos de la población pueden representar el 90 % del saldo de una cuenta. El auditor puede decidir examinar una muestra de estos elementos. Evaluará los resultados de esta muestra y alcanzará una conclusión sobre 90 % del saldo total, separadamente del 10 % restante (para el que puede utilizar otra muestra u otro medio de obtener evidencia, o que puede ser considerado no significativo).

#### Selección Ponderada por el Valor

33. En las pruebas sustantivas, normalmente resultará eficaz, especialmente en la evaluación de posibles sobrevaloraciones, identificar como unidad de muestreo las unidades monetarias que conforman un determinado saldo o clase de transacciones. Habiendo seleccionado determinados importes de la población, por ejemplo, del saldo de clientes, el auditor examina los elementos específicos, por ejemplo, saldos individuales, que contienen dichos importes. Dado que de esta manera, los importes mayores tienen más probabilidades de ser seleccionados, el peso de la auditoría se centra en los mismos, lo que permite reducir el tamaño de las muestras. Este procedimiento normalmente se utiliza combinándolo con el método de selección sistemática de muestras (descrito en el Anexo D de esta norma técnica) y es más eficiente cuando la selección se hace a partir de una base de datos informatizada.

#### Tamaño de la Muestra

34. Al determinar el tamaño de la muestra, el auditor debe tener en cuenta si el riesgo de muestreo ha sido reducido a un nivel aceptable. El tamaño de la muestra se ve afectado por el nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar. Cuanto menor sea el nivel aceptable de riesgo de muestreo, mayor deberá ser el tamaño de la muestra.
35. El tamaño de la muestra puede determinarse bien mediante la aplicación de una fórmula estadística o mediante el juicio profesional aplicado objetivamente a las circunstancias. En los Anexos B y C a la presente norma técnica pueden verse algunas guías al respecto.

#### Selección de la Muestra

36. El auditor debe seleccionar los elementos integrantes de la muestra de tal forma que todos los elementos de la población tengan posibilidad de ser seleccionados. El muestreo estadístico exige que los elementos sean seleccionados aleatoriamente de modo que todos los elementos tengan posibilidad de formar parte de la muestra. Las unidades de muestreo pueden ser elementos físicos (tales como facturas) o unidades monetarias. En el caso de muestreo no estadístico, el auditor aplica su juicio profesional para seleccionar los elementos de la muestra. Puesto que el objetivo del muestreo es alcanzar conclusiones acerca de toda la población, el auditor intentará seleccionar una muestra representativa mediante la elección de elementos que tengan las características típicas de la población, sin introducir sesgos en la selección de la muestra.
37. Los principales métodos de selección de muestras son la utilización de tablas de números aleatorios o de programas informáticos, la selección sistemática y la selección al azar, según se describe en el Anexo D.

#### Realización de los Procedimientos de Auditoría

38. El auditor debe aplicar los oportunos procedimientos de auditoría sobre todos y cada uno de los elementos seleccionados.
39. Si alguno de los elementos seleccionados no fuera adecuado para la realización del procedimiento, éste se practicará normalmente sobre un elemento sustitutivo debidamente seleccionado. Por ejemplo, al comprobar la autorización de los pagos, en la muestra puede haber sido seleccionado un cheque anulado. Si el auditor está satisfecho de que el cheque fue anulado debidamente y por lo tanto no constituye un error, se examina otro cheque elegido como sustituto.

40. Puede darse el caso, no obstante, de que el auditor no pueda realizar la prueba de auditoría a uno de los elementos seleccionados porque, por ejemplo, se ha perdido la documentación relativa al mismo. Si no se realizan procedimientos alternativos adecuados, por lo general se considerará que ese elemento constituye un error. Un ejemplo de procedimiento alternativo adecuado cuando no se ha recibido una respuesta a una petición de confirmación de clientes puede ser la revisión de cobros posteriores.

#### Análisis de los errores detectados

41. El auditor deberá tener en cuenta los resultados de la muestra, la naturaleza y la causa de los errores detectados y su posible efecto sobre los objetivos de la prueba específica y sobre las restantes áreas de la auditoría.
42. En las pruebas de cumplimiento, el auditor se centra en el diseño y funcionamiento de los controles y en la evaluación del riesgo de control. Sin embargo, en este tipo de pruebas, cuando detecte errores, el auditor también debe tener en cuenta:
  - a) el efecto directo en las cuentas anuales de los errores detectados, y
  - b) la efectividad de los sistemas contable y de control interno y su influencia en el enfoque de auditoría en los casos en los que, por ejemplo, los errores resultan de actuaciones intencionadas de la dirección para eludir un determinado control.
43. Al analizar los errores detectados, puede ocurrir que el auditor constate que muchos tienen una característica común, por ejemplo, tipo de transacción, localización geográfica, línea de producto o periodo. En ese caso, puede ser conveniente identificar todos los elementos de la población que tengan esa característica y ampliar los procedimientos de auditoría en ese estrato. En ciertos casos, esos errores podrían ser intencionados e indicar la posibilidad de casos de fraude.
44. En algunas ocasiones, es posible que el auditor establezca que un error se ha producido por un acontecimiento no repetitivo que sólo ha ocurrido en casos específicamente determinables y que, en consecuencia, no es representativo de errores similares en la población (un error aislado). Para que el auditor pueda considerarlo como un error aislado, debe tener un elevado grado de certeza de que tal error no es representativo de la población. Esta certeza se adquiere mediante la realización de trabajo adicional. El trabajo adicional depende de cada caso, pero debe proporcionar suficiente evidencia adecuada de que el error no afecta al resto de la población. Un ejemplo puede ser el de un error ocasionado por un fallo informático del que se sabe que ha ocurrido sólo durante un día en el período. En este caso, el auditor evaluará el efecto del fallo, revisando, por ejemplo, transacciones específicas procesadas ese día, y tendrá en cuenta el efecto de la causa del fallo en las pruebas de auditoría y en sus conclusiones. Otro ejemplo es un error que haya sido causado por la aplicación de una fórmula incorrecta en la valoración de las existencias de una determinada sucursal. Para concluir que se trata de un error aislado, el auditor debe asegurarse de que en las demás sucursales se ha utilizado la fórmula correcta.

#### Extrapolación de los Errores

45. En el caso de pruebas sustantivas, el auditor debe extrapolar el importe de los errores detectados en la muestra a la totalidad de la población y debe considerar el efecto del error extrapolado en el objetivo concreto de la prueba y en las demás áreas de la auditoría. Con el fin de obtener una visión más amplia de la importancia de los errores y poder compararla con el error tolerable, el auditor extrapolará el error al total de la población. En pruebas sustantivas el error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores con el que el auditor puede concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo de auditoría. Este error tolerable nunca ha de ser mayor que la importancia relativa fijada en la fase de planificación, y por tanto será una fracción de aquella.
46. Cuando se ha determinado que un error es aislado, puede ser excluido al extrapolar los resultados de la muestra al resto de la población. Dicho error aislado deberá sumarse al error extrapolado. Si el saldo de una cuenta o un tipo de transacciones han sido divididos en estratos, el error se extrapola para cada estrato separadamente. Los errores extrapolados y los errores aislados de cada estrato se suman para considerar el posible efecto de los errores en el saldo total de la cuenta o tipo de transacciones.

47. En el caso de pruebas de cumplimiento, no es necesario realizar una extrapolación de los errores ya que la tasa de error de la muestra es también la tasa proyectada de error de la población.

#### Evaluación de los Resultados de la Muestra

48. El auditor debe evaluar los resultados de la muestra para determinar si éstos confirman u obligan a modificar la evaluación preliminar de la característica de la población objeto del muestreo. En el caso de una prueba de cumplimiento, una tasa de error inesperadamente alta puede dar lugar a un incremento del riesgo de control inicialmente estimado, a menos que se obtenga evidencia adicional que apoye la evaluación inicial. Cuando se trata de una prueba sustantiva, un importe de error inesperadamente elevado en una muestra puede llevar al auditor a estimar que existe un error significativo en el saldo de una cuenta o en un tipo de transacciones, en ausencia de evidencia adicional de que no existe tal error significativo.
49. Si el importe total del error extrapolado más el error aislado es inferior al límite que el auditor considera aceptable, pero se aproxima a él, el auditor juzgará los resultados de la muestra a la luz de otros procedimientos de auditoría, y puede considerar apropiado obtener evidencia de auditoría adicional. La mejor estimación que tiene el auditor del error de la población es la suma del error extrapolado y del error aislado. No obstante, los resultados de la muestra se ven afectados por el riesgo de muestreo. En consecuencia, cuando la mejor estimación está próxima al error tolerable, el auditor tiene que reconocer que hay un riesgo de que una muestra diferente pudiera dar otra estimación de error que superase el error tolerable. El resultado obtenido de otras pruebas de auditoría puede facilitar al auditor evaluar este riesgo, el cual a su vez puede ser reducido mediante la obtención de evidencia de auditoría adicional.
50. Si al evaluar los resultados de la muestra el auditor concluye que debe revisar su evaluación inicial de la característica de la población que ha sido objeto de comprobación, puede:
- solicitar a la dirección que investigue los errores identificados y la posibilidad de que existan más errores y que haga los ajustes necesarios; y/o
  - modificar las pruebas de auditoría planificadas. Por ejemplo, en el caso de una prueba de cumplimiento, el auditor puede aumentar el tamaño de la muestra, probar un control alternativo o modificar las pruebas sustantivas relacionadas; y/o
  - considerar el efecto en el informe de auditoría.

### ANEXO A: GLOSARIO

1. El “**muestreo de auditoría**” (en adelante, el muestreo) es la aplicación de procedimientos de auditoría a menos de la totalidad de las partidas que componen el saldo de una cuenta o de un tipo de transacciones de modo que todos los elementos tengan posibilidad de ser seleccionados. Ello permite al auditor obtener y evaluar evidencia de auditoría sobre determinadas características de los elementos seleccionados a fin de alcanzar una conclusión sobre la población de la que se extrajo la muestra. En la aplicación del muestreo en auditoría, se puede seguir un método estadístico o no estadístico.
2. A efectos de la presente norma, “**error**” significa desviaciones en los controles cuando se produzca en pruebas de cumplimiento, y errores cuantitativos cuando se trate de pruebas sustantivas.
3. El error se califica como “**aislado**” cuando se produce por un acontecimiento no repetitivo, que sólo ha ocurrido en ocasiones identificadas y que, por lo tanto, no es representativo de errores en la población.
4. “**Población**” es todo el conjunto de datos del que se selecciona una muestra y sobre la que se pretende concluir. Así, por ejemplo, todos los elementos que componen el saldo de una cuenta o un tipo de transacciones constituyen una población. Una población puede estratificarse o dividirse en subconjuntos y cada estrato puede ser examinado por separado. El concepto de “población” se aplica también al estrato.

5. El “**riesgo de muestreo**” se produce por la posibilidad de que la conclusión a la que ha llegado el auditor a partir de una muestra pudiese ser diferente si se hubiese aplicado el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. Hay dos tipos de riesgo de muestreo:
  - El riesgo de que, en el caso de una prueba de cumplimiento, el auditor concluya que el riesgo de control es menor del que es en realidad o, en el caso de una prueba sustantiva, concluya que no existe error significativo cuando sí lo hay. Este tipo de error incide en la efectividad de la auditoría y tiene mayor probabilidad de conducir a una opinión de auditoría incorrecta; y
  - El riesgo de que, en el caso de una prueba de cumplimiento, el auditor concluya que el riesgo de control es mayor del que es en realidad o, en el caso de una prueba sustantiva, concluya que existe error significativo cuando no lo hay. Este tipo de riesgo afecta a la eficiencia de la auditoría y, por lo general, supondrá la realización de trabajo adicional para acabar comprobando que las conclusiones iniciales eran incorrectas.

En términos porcentuales, el complemento a cien por cien de cada uno de estos riesgos se denomina **nivel de confianza**.
6. El “**riesgo ajeno al muestreo**” se debe a factores que pueden llevar al auditor a una conclusión errónea por cualquier motivo no derivado del tamaño de la muestra. Así, por ejemplo, puesto que la mayor parte de la evidencia de auditoría es indicativa más que concluyente, el auditor podría no detectar los errores existentes por haber utilizado procedimientos inadecuados o haber interpretado incorrectamente la evidencia obtenida.
7. La “**unidad de muestreo**” es el elemento individual de una población, como, por ejemplo, cada cheque de una relación de cheques depositados en el banco, cada abono de un extracto bancario, cada factura de ventas o cada saldo de cliente, o una unidad monetaria.
8. El “**muestreo estadístico**” es un método de muestreo que tiene las siguientes características:
  - a) selección aleatoria de la muestra, y
  - b) utilización de la teoría de probabilidades para evaluar el resultado del muestreo, incluida la medición del riesgo de muestreo.

Todo método de muestreo que no posea las características a) y b) anteriores se considera muestreo no estadístico.
9. “**Estratificación**” es el proceso de dividir la población en subconjuntos, cada uno de los cuales está compuesta por un grupo de unidades de muestreo con características similares (a menudo, su importe).
10. “**Error tolerable**” es el error máximo que el auditor está dispuesto a aceptar en una población.

#### ANEXO B: EJEMPLOS DE FACTORES QUE INFLUYEN EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA EN PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

*Se indican a continuación algunos de los factores que el auditor tiene en cuenta al determinar el tamaño de la muestra para una prueba de cumplimiento. Estos factores deben ser considerados de manera conjunta:*

1. *Nivel de confianza que el auditor tiene intención de depositar en los sistemas contable y de control interno.*

Cuanto mayor sea el grado de seguridad que el auditor quiera obtener del funcionamiento de los sistemas contable y de control interno, menor tendrá que ser su evaluación del riesgo de control y, en consecuencia, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Por ejemplo, si el auditor hace una evaluación preliminar del riesgo de control y lo evalúa como bajo, ello significa que piensa confiar de manera importante en el funcionamiento efectivo de determinados controles internos. Para soportar esta evaluación debe obtener más evidencia que si hubiera evaluado el riesgo de control como más elevado (es decir, si fuera a confiar menos en los controles).

FACTOR	EFEECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA
Incremento del nivel de confianza que el auditor tiene intención de depositar en los sistemas contable y de control interno	Incremento
Incremento en la tasa de error que el auditor está dispuesto a aceptar en la aplicación del control	Disminución
Incremento en la tasa de error que el auditor espera encontrar en la población	Incremento
Incremento en el nivel de confianza requerido por el auditor (o a la inversa, reducción del riesgo de que el auditor concluya, en base a la muestra, que el riesgo de control es menor que el riesgo de control real de la población)	Incremento
Incremento del número de elementos de la población	Efecto poco significativo

2. *Tasa de error que el auditor está dispuesto a aceptar en la aplicación del control (error tolerable)*

Cuanto menor sea la tasa de error que el auditor está dispuesto a aceptar en la aplicación del control, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

3. *Tasa de error que el auditor espera encontrar en la población (error esperado).*

Cuanto mayor sea la tasa esperada de errores, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para poder estimar razonablemente la tasa real de error. Entre los factores que el auditor puede utilizar para determinar el error esperado, se cuentan su conocimiento del negocio (en especial, los resultados de los procedimientos que haya aplicado para obtener un entendimiento de los sistemas contable y de control interno), cambios en el personal o en los sistemas de control interno o contable, los resultados de pruebas de auditoría aplicadas en períodos anteriores o los resultados de otras pruebas de auditoría. Cuando se espera un alto porcentaje de error, normalmente se omitirán las pruebas de cumplimiento ya que éstas reducirán poco el riesgo de control.

4. *Nivel de confianza requerido por el auditor.*

Cuanto mayor sea el nivel de confianza requerido de que la estimación de la tasa de error obtenida a partir de la muestra se aproxima al de la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

5. *Número de elementos de la población.*

En el caso de poblaciones grandes, el tamaño de la misma tiene poco, o ningún efecto, sobre el tamaño de la muestra. No obstante, en el caso de poblaciones reducidas, el muestreo puede no ser un medio eficiente de obtener evidencia suficiente y adecuada.

### ANEXO C: EJEMPLOS DE FACTORES QUE INFLUYEN EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA EN PRUEBAS SUSTANTIVAS

*Se indican a continuación algunos de los factores que el auditor tiene en cuenta al determinar el tamaño de la muestra para una prueba sustantiva. Estos factores deben ser considerados de manera conjunta:*

FACTOR	EFEECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA
Incremento en la evaluación del riesgo inherente	Incremento
Incremento en la evaluación del riesgo de control	Incremento
Aplicación de otras pruebas sustantivas destinadas a verificar la misma afirmación de las cuentas anuales	Reducción
Incremento en el nivel de confianza requerido por el auditor (o a la inversa, reducción del riesgo de que el auditor concluya, en base a la muestra, que no existe un error significativo cuando, en realidad, sí lo hay)	Incremento
Incremento en el importe total de error que el auditor está dispuesto a aceptar (error tolerable)	Disminución
Incremento en el importe total de error que el auditor espera encontrar en la población	Incremento
Cuando sea aplicable, estratificación de la población	Disminución
Número de elementos de la población	Efecto poco significativo

1. *Evaluación del riesgo inherente.*

Cuanto mayor sea el riesgo inherente evaluado por el auditor, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Un riesgo inherente elevado implica que el riesgo de detección tiene que disminuirse, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable. Se puede reducir el riesgo de detección aumentando el tamaño de la muestra.
2. *Evaluación del riesgo de control*

Cuanto mayor sea el riesgo de control evaluado por el auditor, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Por ejemplo, si el auditor evalúa el riesgo de control como alto, ello significa que no puede confiar en un funcionamiento efectivo del sistema de control interno con respecto a esa afirmación de las cuentas anuales. En consecuencia, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable, debe reducir el riesgo de detección y se basará más en pruebas sustantivas. Cuanto más se confíe en las pruebas sustantivas (es decir, cuanto más reducido tenga que ser el riesgo de detección), mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
3. *Aplicación de otras pruebas sustantivas dirigidas a verificar la misma afirmación de los estados financieros*

Si el auditor confía en el resultado de otras pruebas sustantivas (pruebas de detalle o pruebas de revisión analítica) para reducir a un nivel aceptable el riesgo de detección relacionado con el saldo de una cuenta determinada o el importe de un tipo de transacciones, menos seguridad necesitará obtener a partir del muestreo y, por lo tanto, menor habrá de ser el tamaño de la muestra.
4. *Nivel de confianza requerido por el auditor.*

Cuanto mayor sea el nivel de confianza requerido de que la estimación del error obtenida a partir de la muestra se aproxima al error de la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
5. *Importe total de error que el auditor está dispuesto a aceptar (error tolerable)*

Cuanto menor el importe de error que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
6. *Importe del error que el auditor espera encontrar en la población (error esperado).*

Cuanto mayor sea el importe esperado del error, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para poder estimar razonablemente el error real de la población. Para determinar el error esperado, el auditor tendrá en cuenta el grado de subjetividad en la determinación de los valores, los resultados de las pruebas de cumplimiento, los resultados de pruebas de auditoría aplicadas en períodos anteriores o los resultados de otras pruebas sustantivas.
7. *Estratificación*

En aquellos casos en los que existe una gran dispersión de los valores monetarios de los elementos de la población, puede resultar útil agrupar en estratos los elementos de valores similares. Este proceso se denomina estratificación. Cuando la población puede ser adecuadamente estratificada, la suma de las muestras para cada estrato es menor que el tamaño de la muestra que sería necesario para alcanzar el mismo nivel de seguridad si se considerara toda la población en conjunto.
8. *Número de elementos de la población.*

En el caso de poblaciones grandes, el tamaño de la muestra tiene poco, o ningún efecto, sobre el tamaño de la muestra. Por lo tanto, en el caso de poblaciones reducidas, el muestreo a menudo no es un medio eficiente de obtener evidencia suficiente y adecuada. (No obstante, cuando se utiliza el muestreo por unidad monetaria, el incremento en el valor de la población incrementa el tamaño de la muestra, a menos que ello suponga a su vez un aumento proporcional de la importancia relativa).

#### ANEXO D: MÉTODOS DE SELECCIÓN DE MUESTRAS

Algunos de los principales métodos de selección de muestras son los siguientes:

- a) Utilización de números aleatorios generados por ordenador o mediante tablas de números aleatorios.

- b) Selección sistemática. Este método consiste en dividir el número de elementos de la población por el número de elementos de la muestra para obtener un intervalo de muestreo. Si éste es, por ejemplo, de 10, y se fija como punto de partida el tercer elemento, la muestra estará compuesta por los elementos 3, 13, 23, 33 y así sucesivamente. Aunque el punto de partida puede ser seleccionado al azar, la muestra será verdaderamente aleatoria si el punto de partida se selecciona a partir de un número generado aleatoriamente por el ordenador o mediante una tabla de números aleatorios. Cuando utilice el método de selección sistemática, el auditor deberá asegurarse de que la población no está estructurada de tal forma que el intervalo de muestreo coincida con un determinado patrón de la población.
- c) Selección al azar. El auditor selecciona la muestra sin aplicar una técnica estructurada. El auditor deberá no obstante evitar cualquier sesgo consciente o predecible (por ejemplo, evitar seleccionar elementos de difícil localización o seleccionando o evitando los primeros o últimos elementos de las páginas de un listado) y, en consecuencia, deberá asegurarse de que todos los elementos de la población tienen posibilidad de ser seleccionados. La selección al azar no es adecuada en caso de muestreo estadístico.

*La selección por bloques consiste en seleccionar bloques de elementos contiguos en una población. Por lo general, la selección por bloques no es aplicable para el muestreo en auditoría ya que la mayoría de las poblaciones están estructuradas de manera que es probable que los elementos de una secuencia tengan características similares entre ellos y diferentes de otros de la misma población. Aunque en algunos casos el examen de un bloque de elementos puede ser un procedimiento de auditoría adecuado, generalmente no será un método adecuado de seleccionar una muestra cuando el auditor quiera inferir a partir de la muestra una conclusión válida con respecto al conjunto de la población.*