

**Resolución de 27 de junio de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "relación entre auditores".**

En el desarrollo de un trabajo de auditoría de cuentas puede darse el caso de que el auditor encargado de su realización deba relacionarse con otros auditores por diferentes motivos: porque sea necesario para el auditor utilizar el trabajo de otros auditores, al realizar éstos trabajos de auditoría sobre las cuentas de entidades participadas por aquella cuyas cuentas anuales está auditando; porque se produzca un cambio de auditores; porque el trabajo de auditoría se realice conjuntamente por varios auditores o porque se requiera la colaboración de otro auditor en determinadas partes de su trabajo. A estos efectos, se publicó, mediante Resolución de 25 de febrero de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la Norma Técnica de Auditoría sobre "relación entre auditores", por la que se regula la actuación de los auditores en los citados supuestos.

Sin embargo, la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria, ha supuesto una regulación diferente de determinadas cuestiones relativas a lo previsto en la citada Norma Técnica. En particular, el artículo 4.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas no permite la posibilidad de delimitación de responsabilidad en el informe de auditoría, contemplada en dicha norma técnica, en los casos en que determinadas cuentas anuales individuales de entidades integrantes de un grupo de sociedades hayan sido auditadas por un auditor distinto al auditor de las cuentas anuales consolidadas. Asimismo en el artículo 14.2.f) se establece, en los casos de sustitución de auditor, que el auditor predecesor debe permitir el acceso a sus papeles de trabajo al auditor sucesor, sin que sea necesaria una autorización expresa de la entidad auditada, tal y como se preveía en la mencionada norma técnica. En este sentido, resulta necesario elaborar una nueva norma técnica de auditoría sobre "relación entre auditores", sustitutiva de la norma anterior, en la que se incluya la nueva regulación en relación con la actuación del auditor en los supuestos anteriormente mencionados y se adapte, al mismo tiempo, a lo que se prevé, sobre estas cuestiones, en las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC (International Federation of Accountants).

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 una nueva Norma Técnica de Auditoría de "Relación entre auditores", en sustitución de la publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 25 de febrero de 2003, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.4 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 22 de diciembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría fue sometida a información pública el texto de esta nueva Norma Técnica, publicándose en el Boletín de dicho Instituto número 84, de diciembre de 2010, y el oportuno anuncio en el Boletín Oficial del Estado de 7 de marzo de 2011. Una vez transcurrido el plazo de dos meses de información pública y habiéndose presentado alegaciones al texto publicado, se ha revisado la citada norma técnica por el Comité de

Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, incorporando alguna modificación si bien no sustancial, sino de precisión terminológica y coherencia normativa.

Por todo lo anterior, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 5.4 de la Ley 19/1988 de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, DISPONE lo siguiente:

**Primero.-** La publicación de la Norma Técnica de Auditoría sobre "Relación entre auditores", incluyendo unas mínimas modificaciones no sustanciales al texto sometido a información pública, en el Boletín Oficial y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como la inserción de la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado.

**Segundo.-** La citada Norma Técnica será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas a partir de 31 de julio de 2011, excepto lo referente a los trabajos sobre auditoría de cuentas consolidadas que, de acuerdo con el régimen transitorio previsto en la disposición transitoria incorporada en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas por el apartado 23 del artículo único de la Ley 12/2010, de 30 de julio, sobre el cumplimiento de las obligaciones del auditor de cuentas consolidadas, será de aplicación obligatoria a los trabajos de auditoría de cuentas consolidadas correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de 2 de julio de 2010.

## **NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE RELACIÓN ENTRE AUDITORES**

### **INTRODUCCIÓN**

1. Cuando un auditor efectúa una auditoría de cuentas anuales puede encontrarse con que concurren algunas de las circunstancias siguientes:

- a) Que otros auditores habilitados por la legislación del país donde desarrollen su actividad realicen trabajos de auditoría sobre las cuentas anuales de entidades participadas por aquella cuyas cuentas anuales individuales o consolidadas son objeto de examen.
- b) Que se produzca un cambio de auditores y que por tanto la auditoría de las cuentas anuales anteriores haya sido efectuada por otros auditores independientes.
- c) Que el trabajo se realice conjuntamente por más de un auditor independiente, emitiendo un informe conjuntamente firmado por todos.
- d) Que requiera la colaboración de otro auditor para que le preste su ayuda temporal para la realización de procedimientos concretos en orden a obtener un mejor aprovechamiento de recursos técnicos, humanos, económicos o combinaciones de los mismos.

2. A efectos de esta norma técnica se entiende por:

- a) "Auditor principal" (también denominado "auditor del grupo" en el caso de cuentas consolidadas), el auditor sobre el que recae la responsabilidad de emitir un informe de auditoría sobre las cuentas anuales individuales o consolidadas de una entidad, cuando incluyen información financiera de uno o más componentes auditados por otro auditor.
- b) "Auditor de un componente" (también denominado "otro auditor"), un auditor diferente del principal, sobre el que recae la responsabilidad de emitir un informe profesional e independiente sobre la información financiera de un componente que se incluye en las cuentas anuales auditadas por el auditor principal o que, a petición del auditor principal del grupo, realiza un trabajo específico sobre la información financiera de un componente con la finalidad de que el auditor principal lo utilice como parte de su evidencia en la auditoría de las cuentas anuales consolidadas. En el concepto de "auditor de un componente" se incluyen las sociedades de auditoría pertenecientes a una misma organización (utilicen o no el mismo nombre), los corresponsales y los auditores con los que no se tenga relación alguna.
- c) "Componentes", una sociedad del grupo, multigrupo o asociada, o cualquier otra unidad económica con personalidad jurídica, así como la unión temporal de empresas u otras unidades económicas, cuya información financiera se incluye en las cuentas anuales auditadas por el auditor principal.

- d) "Importancia relativa o materialidad del componente de un grupo", la importancia relativa o materialidad determinada por el auditor principal para un componente determinado.
- e) "Componente significativo", componente identificado por el auditor principal que, considerado de manera individual, es significativo para las cuentas anuales consolidadas o, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, incorpora un riesgo elevado de que existan errores o irregularidades significativas en relación con las cuentas anuales consolidadas tomadas en su conjunto.

3. Cuando el auditor principal concluye que un componente no es significativo en relación con las cuentas anuales consolidadas, el auditor puede estimar que no es necesario aplicar todos los procedimientos previstos en esta Norma Técnica, pudiendo limitarse, en ese caso, a realizar lo previsto en el apartado 21.

4. Tanto en el caso de cuentas anuales consolidadas, como en el de cuentas anuales individuales, el auditor principal y el auditor del componente han de prestarse colaboración mutua en el desarrollo de sus respectivas auditorías. Así, el auditor del componente, una vez informado del contexto en el que ha de utilizarse su trabajo, debe cooperar con el auditor principal; por ejemplo, pondrá en su conocimiento cualquier aspecto del trabajo que no pueda realizarse de la manera requerida. De igual modo, el auditor principal solicitará a la Dirección de la entidad o del grupo que informe a la Dirección del componente de cualquier cuestión que pueda ser significativa para los estados financieros de éste, pero que la Dirección de éste último pueda desconocer. Si la Dirección del grupo rehusara comunicar el asunto a la Dirección del componente, el auditor principal comentará el asunto con los responsables del gobierno de la entidad o grupo auditado.

#### **OBJETO**

5. La presente norma establece los criterios de actuación del auditor en las circunstancias mencionadas en el párrafo 1.

6. La presente norma no tiene por objeto regular situaciones en que el auditor, en uso de su criterio profesional, pueda estimar conveniente utilizar como parte de su evidencia trabajos realizados por otros expertos no auditores.

#### **AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS CUANDO SE UTILIZA EL TRABAJO DE OTRO AUDITOR**

7. En la auditoría de un grupo, el riesgo de auditoría incluye el riesgo de que el auditor de un componente pueda no detectar un error o irregularidad en la información financiera del componente que pudiera dar lugar a un error o irregularidad significativos en las cuentas anuales consolidadas, y el riesgo de que el auditor principal pueda, a su vez, no detectar dicho error o irregularidad.

Los apartados siguientes establecen las cuestiones que el auditor del grupo debe tener en cuenta para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de su participación en los procedimientos de evaluación del riesgo y en los procedimientos de auditoría aplicados por los auditores de los componentes a la información financiera de los mismos. El propósito de estas actuaciones ha de ser la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de la información financiera de los componentes y sobre el proceso de consolidación para expresar una opinión sobre si las cuentas

anuales consolidadas presentan la imagen fiel, de acuerdo con el marco de información financiera que resulte de aplicación.

### *Responsabilidad*

8. El auditor principal es responsable de la dirección, supervisión y ejecución del encargo de auditoría del grupo de conformidad con las normas de auditoría y demás requerimientos normativos aplicables, y de que el informe de auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias. Por ello, el informe de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas no hará referencia al auditor de un componente. En este sentido, el informe de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas se adaptará a los modelos normalizados.

A su vez, si un componente es objeto de auditoría, el auditor del componente es responsable de la dirección, supervisión y ejecución de dicha auditoría de conformidad con las normas de auditoría y demás requerimientos normativos aplicables y de que el informe de auditoría que emita sea adecuado a las circunstancias.

Los auditores de los componentes que realicen, para la auditoría del grupo, un trabajo de auditoría, de revisión o de otro tipo sobre la información financiera de los componentes, de acuerdo con lo establecido por el auditor principal, a través de la emisión y aceptación de las instrucciones del trabajo a realizar, conforme a lo previsto en el apartado 23, son responsables tanto de la ejecución de su trabajo, como de sus resultados. Esta responsabilidad no se ve alterada por el hecho de que el auditor principal utilice el trabajo realizado sobre el componente como evidencia en el proceso de auditoría de las cuentas anuales consolidadas.

### *Aceptación del encargo, estrategia y plan global del trabajo de auditoría de las cuentas anuales consolidadas*

9. En su evaluación de la aceptación del encargo, entre otras cuestiones, el auditor principal tendrá en cuenta si puede esperar, razonablemente, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en relación con el proceso de consolidación y la información financiera de los componentes, sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo. A estos efectos, el auditor principal obtendrá un conocimiento del grupo, de sus componentes, y del entorno de los mismos que sea suficiente para identificar los componentes que puedan ser significativos en relación con las cuentas anuales consolidadas.

10. El auditor principal debe evaluar si su propia participación es suficiente para permitirle actuar como auditor principal, de forma que su trabajo abarque una parte significativa de las cuentas anuales. En todo caso, se entenderá que su participación es significativa cuando su trabajo cubra la mayor parte de los activos, resultados y/o cifra de negocio de las cuentas anuales.

A tal objeto debería considerar en su conjunto:

- a) La importancia de la parte de las cuentas anuales que él mismo audita.
- b) Su nivel de conocimiento, como auditor principal, de la entidad, del grupo, de sus componentes y de su entorno, de manera que sea capaz de identificar aquellos que posean relevancia financiera o que sea probable que incluyan un riesgo de

error o irregularidad significativo en los estados financieros, a nivel de la entidad o en su caso del grupo.

En el análisis del entorno de los componentes el auditor considerará, al menos, qué actividades son significativas para el grupo, su sistema general de control interno sobre la información financiera y la complejidad del proceso de consolidación de la misma, incluidas las instrucciones emitidas por la Dirección del grupo a los componentes.

- c) El riesgo de errores o irregularidades significativos en la información financiera de los componentes sometidos a verificación por el auditor de dichos componentes.
- d) La posibilidad de participar en las auditorías de los componentes, en la medida que lo estime necesario para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente para expresar una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas, tomadas en su conjunto. En todo caso, el auditor deberá implicarse en el proceso de evaluación del riesgo del componente para determinar si éste es significativo en relación con la existencia de errores o irregularidades significativos en las cuentas anuales consolidadas.

11. El auditor principal establecerá una estrategia global de auditoría y desarrollará un plan global de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas.

#### *Importancia relativa*

12. El auditor principal determinará lo siguiente:

- a) La importancia relativa para las cuentas anuales consolidadas en su conjunto, en el momento en el que establezca la estrategia global de auditoría del grupo.
- b) El nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, para los que, teniendo en cuenta las circunstancias específicas del grupo, puede razonablemente esperarse que la existencia de errores o irregularidades por importes inferiores a la importancia relativa determinada para las cuentas anuales consolidadas en su conjunto pudiera, no obstante, influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de las cuentas anuales consolidadas.
- c) La importancia relativa o materialidad del componente, para aquéllos sobre los que los auditores del componente vayan a realizar una auditoría a efectos de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas. En este sentido, dicha importancia relativa será inferior a la de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto con objeto de reducir, a un nivel lo suficientemente bajo, la probabilidad de que la suma de errores o irregularidades detectados no corregidos y no detectados en las cuentas anuales consolidadas supere la importancia relativa determinada para las mismas en su conjunto.
- d) El umbral por encima del cual los errores o irregularidades identificados en los componentes no pueden considerarse claramente insignificantes para las cuentas anuales consolidadas.

13. Si un componente es objeto de auditoría de cuentas y el auditor principal decide utilizar esa auditoría como evidencia para la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, el auditor principal determinará si la importancia relativa aplicada en la citada auditoría, y correspondiente a la información financiera del componente en su conjunto, cumple los requerimientos de esta norma de auditoría. Dicha importancia relativa no podrá ser superior a la importancia relativa del componente, determinada por el auditor principal. Si se diese ese caso, el informe de auditoría emitido por el auditor del componente no sería suficiente a los efectos de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, siendo necesaria la realización de trabajo adicional.

#### *Conocimiento del auditor de un componente*

14. Si el auditor principal tiene planificado solicitar al auditor de un componente que realice trabajo sobre la información financiera de dicho componente, deberá obtener un conocimiento sobre las siguientes cuestiones:

- a) Si el auditor del componente conoce y cumple los requerimientos de objetividad e independencia que sean aplicables para la auditoría de las cuentas anuales consolidadas y, en particular, si dicho auditor es independiente.
- b) La competencia profesional del auditor del componente.
- c) Si el auditor del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

15. Cuando se planifique la utilización del trabajo del auditor de un componente, el auditor principal deberá considerar la competencia profesional del otro auditor en el contexto de su auditoría de las cuentas anuales consolidadas. En función de su evaluación del nivel de competencia profesional del auditor del componente, el auditor principal determinará su grado de participación en el proceso de evaluación del riesgo de dicho componente.

A los efectos de conocer la competencia profesional del otro auditor, el auditor principal podrá realizar averiguaciones, en su caso, a través de otros auditores, corporaciones profesionales, etc., así como a través del contacto directo con el otro auditor, lo que incluirá, en su caso, el acceso a sus papeles de trabajo.

16. En el caso de que el auditor de un componente no cumpla los requerimientos de independencia aplicables para la auditoría del grupo, o el auditor principal tenga serias dudas sobre las cuestiones señaladas en el párrafo anterior, el auditor principal deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera del componente sin solicitar a dicho auditor la realización de trabajo alguno sobre la misma.

#### *Determinación del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes*

17. El auditor principal debe diseñar y ejecutar procedimientos adecuados para abordar los riesgos identificados de error o irregularidad significativa en las cuentas anuales consolidadas.

El auditor principal determinará el tipo de trabajo a realizar, bien por él mismo, o bien por los auditores de los componentes en su nombre, sobre la información financiera de éstos. El auditor principal determinará también la naturaleza, momento de realización y extensión de su participación en el trabajo de los auditores de los componentes.

18. Si la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar sobre el proceso de consolidación o sobre la información financiera de los componentes se basan en la expectativa de que los controles del grupo funcionan de forma eficaz, o si los procedimientos sustantivos por sí solos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor del grupo comprobará, o solicitará al auditor del componente que compruebe, la eficacia operativa de dichos controles, para lo cual se atenderá a lo previsto sobre esta cuestión en la Norma Técnica de Auditoría sobre Ejecución del Trabajo.

#### *Componentes significativos*

19. En el caso de un componente que, considerado de manera individual, sea financieramente significativo para el grupo, el auditor principal, o el auditor del componente en su nombre, realizará una auditoría de la información financiera del componente utilizando la importancia relativa del mismo.

20. En el caso de un componente que sea significativo porque es probable que incorpore riesgos significativos de error o irregularidad significativos a las cuentas anuales consolidadas debido a su naturaleza o circunstancias específicas, el auditor principal, o el auditor del componente en su nombre, realizará una o más de las actuaciones siguientes:

- a) Una auditoría de la información financiera del componente utilizando la importancia relativa de éste.
- b) Un trabajo de revisión de uno, varios o todos los saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar relacionados con los riesgos significativos de error o irregularidad significativa en las cuentas anuales consolidadas.
- c) Procedimientos específicos relacionados con los riesgos significativos de error o irregularidad significativa en las cuentas anuales consolidadas.

#### *Componentes no significativos*

21. Para los componentes no significativos el auditor principal realizará procedimientos analíticos a nivel de grupo.

Si el auditor principal considera que no se va a obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría de las cuentas anuales consolidadas, tomadas en su conjunto, a partir de:

- a) el trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes significativos;
- b) el trabajo realizado sobre los controles del grupo y sobre el proceso de consolidación; y



- c) los procedimientos analíticos realizados a nivel de grupo sobre la información financiera de los componentes no significativos,

seleccionará algunos componentes que inicialmente no hayan sido calificados como componentes significativos y, bien de forma directa o a través del auditor del componente en su nombre, llevará a cabo uno o más de los procedimientos descritos en el apartado 20 anterior.

En estas circunstancias, se deberá modificar la selección de los componentes no significativos a lo largo del tiempo.

#### *Participación en el trabajo realizado por los auditores de los componentes*

22. En todo caso, el auditor principal participará en la evaluación del riesgo realizada por el auditor de un componente significativo para identificar riesgos significativos de error o irregularidad significativos en las cuentas anuales consolidadas. La naturaleza, momento de realización y extensión de esta participación estarán condicionados por el conocimiento que tenga el auditor principal del auditor del componente, pero al menos incluirá las siguientes actuaciones:

- a) Discusión con el auditor del componente sobre aquellas actividades de negocio del componente que sean significativas para el grupo;
- b) Discusión con el auditor del componente sobre la susceptibilidad o exposición de dicho componente a un error o irregularidad significativo en su información financiera; y
- c) Revisión de la documentación del auditor del componente, en particular de la relativa a los riesgos significativos identificados de error o irregularidad significativos. Dicha documentación puede consistir en un memorándum que refleje las conclusiones del auditor del componente con respecto a los riesgos significativos identificados.

#### *Comunicación con el auditor de un componente*

23. El auditor principal comunicará por escrito al otro auditor sus requerimientos. La comunicación expondrá el trabajo a realizar, el uso que se va a hacer de ese trabajo, y la forma y contenido de la comunicación del auditor del componente con el auditor del grupo. También incluirá lo siguiente:

- a) El nombre de la entidad en la que actúa como auditor principal.
- b) El uso que tiene previsto dar al trabajo e informe sobre la información financiera del componente.
- c) Una solicitud de que el auditor del componente, conociendo el contexto en el cual el auditor del grupo va a utilizar su trabajo, confirme que colaborará con éste en los términos que a tal efecto se establezcan.
- d) Los principios y normas de contabilidad y presentación de cuentas aplicables a la información financiera del componente. En su caso, la existencia de políticas y criterios contables propios del grupo y las normas de consolidación aplicables.

- e) Las normas de auditoría aplicables a su trabajo, solicitando confirmación de su independencia con respecto a la entidad auditada, al componente y, en su caso, al resto de entidades incluidas en las cuentas anuales consolidadas.
- f) El tipo de informe requerido del otro auditor y fechas a cumplir.
- g) En el caso de una auditoría de la información financiera del componente a efectos de las cuentas anuales consolidadas, la importancia relativa del componente determinada por el auditor principal (y, si fuera aplicable, el nivel o niveles de importancia relativa establecida para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) y el umbral por encima del cual los errores o irregularidades no pueden considerarse claramente insignificantes para las cuentas anuales consolidadas.
- h) Los riesgos de error o irregularidad significativos, identificados en las cuentas anuales consolidadas que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente. El auditor principal solicitará al auditor del componente que comunique, en el momento oportuno, cualquier otro riesgo importante de error o irregularidad significativo para las cuentas anuales consolidadas identificado en dicho componente, y las respuestas del auditor del componente ante dichos riesgos.
- i) Una relación de las partes vinculadas preparada por la Dirección del grupo y, en su caso, de cualquier otra de la que el auditor principal haya tenido conocimiento. El auditor principal solicitará al auditor del componente que comunique, en su caso, las partes vinculadas no identificadas por la Dirección del grupo y determinará si se deberá comunicar dichas partes vinculadas adicionales a los auditores de otros componentes.

24. El auditor principal solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para poder alcanzar una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Esta comunicación incluirá lo siguiente:

- a) Una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos de independencia y competencia profesional aplicables a la auditoría del grupo;
- b) Una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos del auditor del grupo;
- c) La identificación de la información financiera del componente sobre la que el auditor del componente está informando;
- d) La información sobre los incumplimientos de la normativa aplicable al componente que pudieran dar lugar a algún error o irregularidad significativo del componente en las cuentas anuales consolidadas;
- e) Una relación con los errores o irregularidades no corregidos en la información financiera del componente (no es necesario que la lista incluya aquellos que estén por debajo del umbral de los claramente insignificantes comunicado por el auditor principal, según lo contemplado en el párrafo 12.d) anterior);

- f) Los indicadores de posible sesgo de la dirección, conforme a lo previsto a este respecto en la Norma Técnica de "estimaciones contables" y sobre "el valor razonable",
- g) Una descripción de cualquier deficiencia significativa del control interno a nivel del componente que haya sido identificada;
- h) Asuntos significativos que el auditor del componente haya comunicado o tenga previsto comunicar a los administradores o cargos equivalentes del componente, incluido el fraude o la sospecha de fraude que involucre a la Dirección del componente, a empleados que desempeñen un papel significativo en el control interno a nivel del componente o a otros, cuando el fraude haya dado lugar a un error o irregularidad significativo en la información financiera del componente;
- i) Cualquier otro asunto que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o sobre el que el auditor del componente desee llamar la atención del auditor principal, incluyendo las incidencias y otras cuestiones relativas a las manifestaciones escritas que el auditor del componente solicitó a la Dirección del componente; y
- j) Los resultados del trabajo realizado por el auditor del componente (hallazgos, conclusiones u opiniones, según la naturaleza del mismo).

25. Cuando el auditor del componente no ejerza su actividad en España, el auditor principal también deberá evaluar si existen diferencias significativas entre las normas contables y de auditoría que resulten de aplicación en España y las utilizadas por el otro auditor, a fin de asegurarse de que se utilizan criterios y normas homogéneos.

26. El auditor del grupo evaluará la comunicación del auditor del componente y:

- a) Discutirá las cuestiones significativas que surjan de dicha evaluación con el auditor del componente, con la Dirección del componente o con la Dirección del grupo, según corresponda; y
- b) Determinará si es necesario revisar otra documentación relevante de la auditoría del auditor del componente.

27. Si el auditor del grupo concluye que el trabajo del auditor del componente es insuficiente, el auditor del grupo determinará los procedimientos adicionales a aplicar, y si deben ser aplicados por el auditor del componente o por el equipo del encargo del grupo.

#### *Proceso de consolidación*

28. De acuerdo con lo previsto en los párrafos 9 a 11, el auditor principal obtendrá un conocimiento de los controles del grupo y del proceso de consolidación, incluidas las instrucciones proporcionadas por la Dirección del grupo a los componentes. Asimismo, y de acuerdo con lo establecido en el párrafo 18, el auditor del grupo verificará la eficacia operativa de los controles del grupo si la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar sobre el proceso de consolidación se basan en una expectativa de que los controles del grupo funcionen eficazmente, o si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría adecuada y suficiente.

29. El auditor del grupo diseñará y realizará procedimientos de auditoría en relación con el proceso de consolidación para responder a los riesgos de error o irregularidad significativos en las cuentas anuales consolidadas surgidos en el proceso de consolidación. Esto incluirá una evaluación sobre si todos los componentes han sido incluidos en las cuentas anuales consolidadas.

30. El auditor del grupo evaluará la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y de las reclasificaciones de consolidación significativos, y evaluará si existen factores de riesgo de fraude o indicadores de posible sesgo por parte de la Dirección.

31. Si la información financiera de un componente no ha sido preparada de acuerdo con las mismas políticas contables que las aplicadas a las cuentas anuales consolidadas, el auditor del grupo evaluará si la información financiera de dicho componente ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con la normativa contable que resulte de aplicación.

32. El auditor del grupo determinará si la información financiera identificada en la comunicación del auditor de un componente, en aplicación de lo previsto en el párrafo 24.c), es la información financiera que se ha incorporado a las cuentas anuales consolidadas.

33. Si las cuentas anuales consolidadas incluyen los estados financieros de un componente con una fecha de cierre distinta de la fecha de cierre del grupo, el auditor del grupo evaluará si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

#### *Hechos posteriores*

34. Cuando el auditor del grupo o los auditores de los componentes auditen la información financiera de éstos, realizarán procedimientos diseñados para la identificación de hechos ocurridos entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas, que podrán hacer necesario ajustar las cuentas anuales consolidadas o revelar información en las mismas.

35. Cuando los auditores de los componentes realicen trabajos distintos a una auditoría de la información financiera de los componentes, el auditor del grupo solicitará a los auditores de dichos componentes que le notifiquen si tienen conocimiento de hechos posteriores al cierre que pudieran hacer necesario ajustar las cuentas anuales consolidadas o revelar información en las mismas.

#### *Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría*

36. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel suficientemente bajo que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión de auditoría. El auditor principal evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sirva de base a la opinión de auditoría del grupo, a partir de los procedimientos de auditoría aplicados al proceso de consolidación y del trabajo realizado tanto por el auditor del grupo como por los auditores de los componentes sobre la información financiera de los mismos. Sin perjuicio de los procedimientos descritos en los apartados anteriores, el auditor principal podría considerar oportuno realizar, en su caso, algún otro

procedimiento adicional, cuya naturaleza, momento de realización y alcance dependerán de las circunstancias del trabajo y del grado de conocimiento que el auditor principal tenga acerca de la competencia profesional del auditor de un componente.

37. El auditor del grupo evaluará el efecto en la opinión de auditoría de las cuentas consolidadas de cualquier error o irregularidad identificado por el equipo del encargo del grupo o comunicado por los auditores de un componente y de cualquier situación en la que no se haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Cuando el auditor principal concluya que no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de un componente como consecuencia de:

- a) no poder ejecutar los procedimientos de auditoría que inicialmente tenía previsto realizar de forma directa;
- b) no poder depositar confianza en el trabajo del auditor del componente o no disponer del informe final con los resultados del trabajo realizado por éste;

y no pueda aplicar procedimientos adicionales suficientes relativos a dicho componente, debido a restricciones impuestas por la dirección del grupo o por las circunstancias, y su efecto sea significativo para las cuentas anuales consolidadas, deberá emitir una opinión con salvedades o denegar su opinión, según el grado de importancia que supusiera esta limitación al alcance de su auditoría.

#### **AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES INDIVIDUALES CUANDO SE UTILIZA EL TRABAJO DE OTRO AUDITOR**

38. En ciertos supuestos, un auditor, al expresar su opinión sobre las cuentas anuales de una entidad, puede utilizar, entre otras fuentes de evidencia, el informe de auditoría emitido por otros auditores relativo a las cuentas anuales de otra entidad participada por la entidad que audita. Tal es el caso de componentes integrados (uniones temporales de empresas) y participaciones financieras significativas, entre otros.

39. En el caso de componentes integrados en las cuentas anuales individuales (uniones temporales de empresas y similares) en el que el proceso de integración en las cuentas anuales individuales de la sociedad partícipe puede asimilarse en la práctica al proceso de consolidación, el auditor de la sociedad partícipe podrá utilizar los procedimientos previstos en el apartado anterior para cuentas consolidadas en la medida en que resulten de aplicación a las circunstancias concurrentes en el encargo correspondiente.

40. Para el resto de los supuestos, el auditor deberá aplicar los procedimientos que le permitan obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que el informe del auditor del componente es apropiado como evidencia de auditoría para sus objetivos en el contexto de su auditoría de la entidad, y normalmente, complementará dicha evidencia con la ejecución de forma directa de otros procedimientos destinados a poder concluir sobre aspectos como la valoración de la participación, la necesidad de deterioro de la misma, etc.

41. Si las circunstancias del caso lo permiten, los procedimientos a aplicar por el auditor, en relación con el informe de auditoría del componente, podrían limitarse a la obtención del mismo, a constatar la competencia profesional e independencia del

auditor del componente, mediante la aplicación, en su caso, de los aspectos que se indican en el párrafo 14 anterior. En el caso de auditores de otros países, asimismo se evaluarán las potenciales diferencias de normas contables y de auditoría, de manera análoga a lo expuesto en el párrafo 25.

42. Además, el auditor principal podría considerar oportuno realizar en relación con el citado informe de auditoría del componente, en su caso, algún otro procedimiento, cuya naturaleza, momento de realización y alcance dependerán de las circunstancias del trabajo y del grado de conocimiento que el auditor principal tenga acerca de la competencia profesional del auditor de un componente. A título orientativo, se describen los siguientes procedimientos:

- a) Comentar con el auditor del componente los procedimientos de auditoría que éste ha aplicado.
- b) Leer un resumen de los procedimientos aplicados (programa de auditoría, listado de procedimientos o cuestionario de puntos revisados).
- c) Revisar los papeles de trabajo del auditor del componente.

### **CAMBIO DE AUDITORES**

43. Cuando se produce un cambio de auditores, el nuevo auditor (en adelante, "auditor sucesor") podrá basar una parte de su trabajo en las pruebas realizadas en años anteriores por el otro auditor (en adelante, "auditor predecesor"). Tal será el caso en relación con saldos del activo procedentes de ejercicios anteriores, inventarios iniciales, pasivos a largo plazo, aspectos fiscales y legales, fondos propios, criterios de valoración y uniformidad en su aplicación, etc.

44. El eventual auditor sucesor, antes de aceptar el encargo, deberá evaluar a lo largo del proceso de aceptación del mismo las circunstancias del cambio de auditor, así como de la propia entidad a auditar y encargo. Para ello, entre otros factores, considerará:

- a) Obtener información que le ayude en la decisión de aceptar o no el encargo. Asimismo, deberá considerar la posibilidad de que el auditor predecesor y la entidad a auditar puedan haber tenido desacuerdos acerca de la aplicación de principios de contabilidad, procedimientos de auditoría u otros asuntos de importancia. En este sentido y sujeto a las circunstancias, el eventual auditor sucesor, tras hacer saber a la entidad a auditar la necesidad de entrevistarse con el auditor predecesor, se comunicará con éste para conocer las circunstancias del cambio y averiguar si existen razones éticas o técnicas que le aconsejen no aceptar el encargo.
- b) El eventual auditor sucesor deberá preguntar al auditor predecesor acerca de los asuntos que aquél crea que le ayudarán en la decisión de aceptar o no el encargo. Sus preguntas deberán incluir, entre otros: aspectos específicos relacionados con lo mencionado en el apartado a) anterior, así como sobre el punto de vista del auditor predecesor en cuanto a las circunstancias éticas o técnicas existentes, a su entender, en relación con el cambio de auditores. El auditor predecesor y el sucesor deberán mantener, con la confidencialidad que el caso requiere, la información que intercambien entre sí. Esta obligación es aplicable

independientemente de que el eventual auditor sucesor acepte o no finalmente el encargo.

- c) Si el cliente no permite o limita las respuestas del auditor predecesor, el eventual auditor sucesor deberá preguntar las causas y considerar las implicaciones que éstas pueden tener en su decisión de aceptar el encargo.

45. Cuando un auditor sucede a otro, una vez aceptado finalmente el encargo, el auditor sucesor deberá evaluar y fundamentar si podrá, en base al trabajo del auditor predecesor, expresar una opinión sobre las cuentas anuales del primer ejercicio que examina y obtener evidencia adecuada y suficiente sobre la uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables en dicho ejercicio en relación con el precedente o, por el contrario, planificar el trabajo que considere necesario a tal objeto.

46. En ese caso, el alcance del trabajo deberá incluir procedimientos de auditoría sobre los saldos iniciales de las cuentas del balance del ejercicio sujeto a auditoría y, en algunos casos, sobre las operaciones de ejercicios anteriores.

47. Cuando el auditor sucesor hubiera decidido consultar con el auditor predecesor y revisar sus papeles de trabajo, el auditor predecesor deberá, salvo en las circunstancias expuestas en el párrafo 48 siguiente, ponerse a disposición del auditor sucesor para consultas y permitirle el acceso a sus papeles de trabajo para su revisión, así como a toda aquella información relevante que pueda afectar a su auditoría. No obstante, el auditor sucesor, al emitir su informe, no deberá hacer referencia al informe o trabajo del auditor predecesor como base de su propia opinión, sin perjuicio de que el auditor sucesor indique, en su caso, que las cuentas anuales del ejercicio anterior fueron auditadas por otros auditores, la fecha del informe y el tipo de opinión emitida.

48. Si el auditor sucesor, por circunstancias especiales (causas de fuerza mayor o negativa del auditor predecesor en contra de la normativa en vigor), no pudiera acceder a los papeles de trabajo del auditor predecesor, o si decidiera no basarse en el trabajo efectuado por éste, deberá comentar con la entidad a auditar las limitaciones que existirían en el alcance de su trabajo en el caso en que no pudiera realizar otros procedimientos de auditoría que fueran aplicables en las circunstancias.

49. Cuando el auditor sucesor no pueda satisfacerse respecto a los saldos iniciales del ejercicio sobre el cual está emitiendo su informe, conforme a lo previsto en el párrafo anterior, tendrá una limitación al alcance y procederá de acuerdo con lo establecido al respecto en las Normas de Auditoría.

### **AUDITORÍAS CONJUNTAS**

50. Se denomina trabajo de auditoría conjunto a aquél que se efectúa por dos o más auditores en el que todos ellos tienen la condición común de actuar como auditores principales.

51. Para que el trabajo tenga la condición de conjunto, deberán concurrir las siguientes consideraciones:

- a) Designación o nombramiento conjunto por el órgano competente de dos o más auditores con el mismo objeto y referido a la misma fecha, mediando la aceptación conjunta por ambos.
- b) Que los auditores intervinientes tengan comunicación fehaciente de que actúan con carácter conjunto.
- c) Que se espere de ellos la emisión de un informe único.
- d) Que el informe emitido sea firmado por todos los auditores principales.

52. Como consecuencia de lo anterior, aunque a efectos operativos pueda existir una división del trabajo, todos los auditores que actúan conjuntamente podrán y deberán acceder a los papeles de trabajo y demás documentación preparada por los restantes auditores.

53. La planificación y programas de trabajo de auditoría serán aprobados por todos los auditores. Asimismo, las modificaciones posteriores a la planificación inicial del trabajo han de ser aprobadas por todos los citados auditores.

54. Si el criterio profesional de los auditores que actúan conjuntamente no fuera coincidente, el informe deberá expresar claramente cuál es la opinión emitida por cada uno de los auditores actuantes

55. Todo informe firmado por más de un auditor tendrá la consideración de conjunto a todos los efectos.

### **COLABORACIÓN CON OTRO AUDITOR**

56. Cuando para la ejecución de procedimientos de auditoría concretos un auditor solicite a otro auditor su colaboración temporal y este último acepte actuar como colaborador del primero, el carácter de auditor principal recaerá únicamente en el que haya sido nombrado como tal.

57. En tal caso, el trabajo que realice el otro auditor no dará origen a la emisión de un informe de auditoría y la responsabilidad del informe emitido recaerá, únicamente, en el auditor principal, y el informe de este último no deberá referirse a la labor realizada por el otro auditor.

58. A efectos de delimitación interna de responsabilidades, el otro auditor emitirá un informe de uso restringido dirigido al auditor principal en el que indique el trabajo efectuado y las conclusiones alcanzadas.

59. El auditor principal dirigirá el trabajo del otro auditor e incorporará como suyos los papeles de trabajo de éste y determinará si son adecuados conforme a los objetivos del encargo recibido del cliente.