



Contabilidad y Auditoría: Auditoría de cuentas

1. Definición legal

1.1. Normativa nacional

Tanto el [Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio](#), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC), como su reglamento de desarrollo aprobado por el [Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre](#) (RLAC), establecen una **definición** del concepto de auditoría de cuentas. En este sentido el [artículo 1.2](#) de la LAC señala que **se «entenderá por auditoría de cuentas** la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros». Asimismo, el apartado 3 establece que la **«auditoría de las cuentas anuales consistirá** en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación; también comprenderá, en su caso, la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas».

1.2. Normativa comunitaria

La Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo, no contiene una definición similar sino que en su [artículo 2](#) recoge las definiciones de una serie de voces que después va a utilizar. En el caso concreto de la **auditoría legal** se limita a señalar que es la auditoría de las cuentas anuales o de las cuentas consolidadas siempre que sea exigida por el derecho comunitario.

2. Nombramiento y revocación de auditor

2.1. Casos generales

2.1.1. Sociedades de capital

El [artículo 264](#) del TRLSC establece que la «persona que deba ejercer la auditoría



de cuentas será nombrada por la junta general antes de que finalice el ejercicio a auditar ».

Auditor de cuentas. Nombramiento en junta general. Ausencia en el orden del día. La única cuestión que plantea este expediente se centra en dilucidar si es inscribible en el Registro Mercantil un acuerdo adoptado en junta general de una sociedad limitada, debidamente convocada y con asistencia de la totalidad del capital social, relativo al nombramiento de auditor de cuentas de la sociedad, dándose la circunstancia de que dicho asunto no figuraba en el orden del día de la convocatoria y que una de las socias minoritarias asistentes a la junta votó en contra del acuerdo.

Para el registrador ello no es posible pues dicho acuerdo no constaba en el orden del día de la junta, mientras que el recurrente sostiene su viabilidad dado que se produjo con asistencia de la totalidad del capital social, pudiendo ser considerada la junta como universal.

Como de forma reiterada se ha puesto de manifiesto por la doctrina de este Centro Directivo (vid. por todas, [Resolución de 16 de febrero de 2013](#)), las juntas generales de las sociedades de capital, por la forma en que las mismas han sido convocadas, pueden ser de dos clases: o bien juntas universales, en las que ante la asistencia de todo el capital social, la aceptación unánime de todos los asistentes a la celebración de la junta y al orden del día de la misma, no necesitan ser convocadas (cfr. [artículo 178](#) de la Ley de Sociedades de Capital), o juntas generales debidamente convocadas por el órgano de administración, que no requieren de la asistencia de todo el capital social, convocatoria que deberá tener lugar bien en la forma determinada en la Ley de Sociedades de Capital, bien en la forma estatutariamente establecida (cfr. [artículo 173.2](#) de la citada Ley).

En este segundo caso la junta sólo puede tratar, con alguna excepción legal, los asuntos comprendidos en el orden del día, mientras que en el primer caso la junta puede tratar sobre cualquier asunto siempre que ello sea unánimemente aceptado por todos los socios asistentes a la junta que representan el 100% del capital social, aunque después en la celebración de la junta alguno de los socios vote en contra de todos o de algunos de los acuerdos. Por tanto es esencial, a los efectos de este expediente, el determinar si lo celebrado fue una junta convocada, con orden del día cerrado y limitado al que constaba en la convocatoria, o una junta universal con orden del día abierto al poder ser ampliado o reducido previo acuerdo unánime de todos los socios.

Es decir que, en contra de lo que sostiene el recurrente, **lo específico de una junta universal no es la asistencia de la totalidad del capital social, sino la aceptación**



unánime del orden del día de la misma .

Resulta del acta notarial de la junta, como se ha dicho, que la socia que votó en contra manifiesta su deseo y resolución de impugnar el acuerdo adoptado. Parece claro que el voto contrario al acuerdo de la socia discrepante implica, no sólo un no al nombramiento de un concreto auditor, sino también un no a su debate y una negativa a su inclusión en el orden del día. En definitiva una negativa a que sea adoptado acuerdo alguno sobre el nombramiento de auditor de cuentas de la sociedad. **Por tanto, el hecho de que el acuerdo se someta a votación y todos los socios voten en sentido positivo unos y negativo otro, en ningún caso puede presuponer que ese punto formaba parte del orden del día, pues sobre el extremo relativo a la aceptación de su debate, no recayó acuerdo de forma expresa en el seno de la junta .** ([RGRN de 24 de abril de 2013](#))

2.1.2.Cooperativas

El nombramiento de auditores es competencia de la **asamblea general de socios** ([artículos 21.2 y 62](#) de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas).

2.1.3.Asociaciones

El nombramiento de auditores es competencia de la **asamblea general de socios** ([artículo 5.1](#) del RD 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública).

2.1.4.Fundaciones

La designación del auditor corresponde al **patronato** ([artículo 31.1](#) del RD 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de fundaciones de competencia estatal).

2.2.Casos especiales

2.2.1.Nombramiento judicial

2.2.1.1.Código de Comercio

El [artículo 40](#) del CCo, en la redacción dada por la [Ley 16/2007, de 4 de julio](#), de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, establece que **«todo empresario vendrá obligado a someter a auditoría las cuentas anuales de su empresa, cuando así lo acuerde el Juzgado competente, incluso en vía de jurisdicción voluntaria, si acoge la petición fundada de quien acredite**



un interés legítimo ».

«En este caso, el **Juzgado exigirá al peticionario caución adecuada** para responder del pago de las costas procesales y de los gastos de la auditoría, que serán a su cargo cuando no resulten vicios o irregularidades esenciales en las cuentas anuales revisadas, a cuyo efecto presentará el auditor en el Juzgado un ejemplar del informe realizado».

2.2.1.2. Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital

Asimismo el [artículo 266](#) del TRLSC establece que «**Cuando concurra justa causa**, los administradores de la sociedad y las personas legitimadas para solicitar el nombramiento de auditor podrán pedir al juez la **revocación del designado por la junta general o por el registrador mercantil y el nombramiento de otro** ».

Auditor de cuentas. Nombramiento judicial. La [sentencia del Tribunal Supremo de 9 de mayo de 2008](#) resuelve un supuesto en el que una sociedad consideró que un socio minoritario no podía solicitar el nombramiento judicial de un nuevo auditor cuando el nombrado por el Registrador mercantil no pudo realizar su trabajo por obstrucción de la sociedad a auditar.

Esta sentencia señala que es «evidente que el interés legítimo a proteger en este caso concreto es el del socio minoritario que se ve en este supuesto doblemente desprotegido, ya que la sociedad puede presentar el balance abreviado que le permite el [artículo 181](#) LSA y, además, si bien puede pedir el nombramiento del auditor, tal como le permite el [artículo 205.2](#) LSA, cuando lo ha conseguido, la obstrucción de la sociedad auditada le va a impedir el conocimiento real de las cuentas.

Las razones que llevan a estimar la demanda del ahora recurrente serán, pues:

1.^a La sociedad impidió la actuación del auditor nombrado por el Registrador mercantil, es decir, que no se llegó ni tan siquiera a iniciar la auditoría ya decidida por el Registrador. La sentencia recurrida reconoció esta situación, que podría constituir dolo del auditado.

2.^a La imposibilidad de que el auditor realizara el encargo determina que se haya producido una revocación de hecho del nombramiento del auditor efectuado por el Registrador mercantil, lo que no debe impedir que el socio minoritario, que se encuentra en esta situación, vea frustrados sus derechos, ya que una conclusión del tipo de la sostenida por la sentencia recurrida permitiría supuestos de fraude a la ley

3.^a A todo ello se añade que el [artículo 206](#) LSA está pensado fundamentalmente



para el caso de que el auditor incumpla, pero no para los casos en que sea la sociedad la que impida el ejercicio de un derecho del socio minoritario, cuando la sociedad podía presentar un balance abreviado, de acuerdo con el [artículo 181](#) LSA.

4.ª El [artículo 40](#) Código de Comercio es una norma complementaria de las disposiciones de la Ley de sociedades anónimas en lo relativo al nombramiento judicial de auditor, conclusión a la que se llega también teniendo en cuenta que el mencionado artículo fue redactado por la [Ley 19/1989, de 25 de julio](#), de sociedades anónimas, por lo que puede utilizarse para integrar la propia Ley en aquello que no regula, como lo es el actual supuesto». ([STS de 9 de mayo de 2008](#))

2.2.2. Nombramiento por el registrador mercantil

2.2.2.1. Sociedades obligadas a verificación

El [artículo 350](#) del RRM (en términos similares figura en el [artículo 265.1](#) del TRLSC) establece que:

«Los administradores, el Comisario del Sindicato de obligacionistas o cualquier socio de sociedad anónima, de responsabilidad limitada o comanditaria por acciones obligadas a la verificación de las cuentas anuales y del informe de gestión, **podrán solicitar del Registrador Mercantil del domicilio social el nombramiento de uno o varios auditores** de cuentas en los siguientes casos:

a) **Cuando la Junta general no hubiera nombrado a los auditores antes de que finalice el ejercicio a auditar**. Si la Junta general sólo hubiera nombrado auditores titulares personas físicas, los legitimados anteriormente indicados podrán solicitar del Registrador Mercantil la designación de los suplentes.

Una vez finalizado el ejercicio a auditar, la competencia para el nombramiento de auditores para la verificación de las cuentas anuales y del informe de gestión **de sociedades obligadas a ello, corresponderá exclusivamente al Registrador Mercantil del domicilio social** o, previa revocación del designado por el Registrador, al Juez de Primera Instancia del domicilio social.

b) **Cuando las personas nombradas no acepten el cargo** dentro del plazo establecido en este Reglamento, **por cualquier causa justificada, no puedan cumplir sus funciones** ».

2.2.2.2. Sociedades no obligadas a verificación

El [artículo 359.1](#) del RRM (en términos similares figura en el [artículo 265.2](#) del TRLSC) establece que:



«**Los socios de sociedad anónima, de responsabilidad limitada o de sociedad comanditaria por acciones no obligadas a la verificación** de las cuentas anuales y del informe de gestión **podrán solicitar del Registrador Mercantil del domicilio social** el nombramiento de uno o varios auditores de cuentas, con cargo a la sociedad, cuando concurren las siguientes circunstancias:

1.^a Que el solicitante o los solicitantes **representen, al menos, el 5 por 100 del capital social** .

2.^a **Que no hayan transcurrido tres meses desde la fecha de cierre del ejercicio a auditar** .

Auditor de cuentas. Nombramiento a petición de la minoría. La [Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2008](#) confirma la doctrina respecto a que la "denegación, y entendemos que el impedimento, del informe de auditoría, que no se ha pedido abusivamente o de mala fe, supone lisa y llanamente una conculcación total del derecho de información, lo que debe ser causa ineludible de una nulidad radical y de pleno derecho a los acuerdos de la junta cuestionada"». (STS de 3 de julio de 2008)

Auditor de cuentas. Colisión entre nombramiento voluntario y a petición de la minoría. Es doctrina reiterada de este Centro Directivo que no cabe la inscripción en el Registro Mercantil de la designación voluntaria de auditor por una compañía mercantil cuando ya existe presentada ante el registrador Mercantil solicitud de designación de auditor a instancia de a minoría, conforme al [artículo 265.2](#) del TRLSC.

Para que el nombramiento de un auditor por la sociedad pueda enervar la petición del socio minoritario, si se hubiera efectuado con anterioridad a la presentación de la instancia de la minoría pidiendo el auditor al registrador, es necesario que se acredite que el nombramiento es de fecha fehaciente anterior a esta solicitud, así como que se garantice al socio minoritario la existencia de la auditoría. Garantía que puede procurarse a través de la inscripción del cargo en el Registro Mercantil, o por haberse puesto a disposición del socio el informe de auditoría correspondiente o por la incorporación del citado informe al propio expediente de nombramiento registral.

Por tanto sólo si el acuerdo de designación voluntaria por la compañía, fuera de fecha fehacientemente anterior a la de la presentación de la solicitud de nombramiento por los socios minoritarios, prevalecería aquella sobre ésta. ([RDGRN de 8 de mayo de 2013](#))

2.3.Otros supuestos de nombramiento



2.3.1.Cooperativas

El [artículo 62.3](#) de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas, establece que «cuando la Asamblea General no hubiera nombrado oportunamente los auditores, o en el supuesto de falta de aceptación, renuncia u otros que determinen la imposibilidad de que el auditor nombrado lleve a cabo su cometido,**el Consejo Rector y los restantes legitimados para solicitar la auditoría podrán pedir al Registro de Cooperativas que nombre un auditor** para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio».

Asimismo el apartado 2 del mismo artículo señala que:

«Si la cooperativa no está obligada a auditar sus cuentas anuales,**el cinco por ciento de los socios podrá solicitar del Registro de Sociedades Cooperativas que, con cargo a la sociedad, nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión** de cuentas anuales de un determinado ejercicio, siempre que no hubieran transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio».

2.3.2.Fundaciones de competencia estatal

El [artículo 31.2](#) del RD 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de fundaciones de competencia estatal, establece que:

«**Excepcionalmente, el encargado del Registro de fundaciones de competencia estatal podrá, a instancia del protectorado o de cualquiera de los miembros del patronato**, designar un auditor de cuentas para verificar las cuentas anuales de un ejercicio determinado,**en los casos en que el patronato, estando obligado a nombrar auditor, no lo hubiera realizado antes de la finalización del ejercicio a auditar** ». (Véase a estos efectos lo dispuesto por el [artículo 45](#) del RD 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal)

2.3.3.Cuentas anuales consolidadas

De acuerdo con lo señalado por el [artículo 42](#) del Código de Comercio, según la redacción dada por la [Ley 16/2007, de 4 de julio](#), **compete a la junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas la designación de los auditores de cuentas** .

3.Duración del cargo

3.1.Ley de auditoría de cuentas (LAC)



El [artículo 19](#) de la LAC, establece:

« [Artículo 19](#) . Contratación y rotación.-1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría serán contratados por un período de tiempo determinado inicialmente, **que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por períodos máximos sucesivos de tres años una vez que haya finalizado el período inicial** . Si a la finalización del período de contratación inicial o de prórroga del mismo, ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años.

Durante el período inicial, o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fueron contratados una vez finalizado el período inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa. Las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa. En tal caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría.

2. Tratándose de entidades de interés público , o de sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 50.000.000 de euros, una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial, **será obligatoria la rotación del auditor de cuentas firmante del informe de auditoría** , debiendo transcurrir en todo caso un plazo de dos años para que dicha persona pueda volver a auditar a la entidad correspondiente.

Será obligatoria dicha rotación cuando en el séptimo año o, en su defecto, en los años siguientes, la entidad auditada tenga la condición de entidad de interés público o su importe neto de la cifra de negocios fuese superior a 50.000.000 de euros con independencia de que, durante el transcurso del referido plazo, la citada entidad no hubiese cumplido durante algún período de tiempo alguna de las circunstancias mencionadas en este párrafo.

3. No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones establecidas en los apartados anteriores de este artículo ».

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta lo dispuesto por la [disposición transitoria primera](#) de la citada LAC:

«Disposición transitoria primera. Rotación de auditores de entidades por razón de tamaño.-Se entenderá incluido en el cómputo del plazo de siete años, a que se refiere



el [artículo 19.2](#), el número de años transcurridos hasta la entrada en vigor de 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, siendo obligatoria la rotación siempre y cuando, al término de dicho plazo o, en su defecto, en los años siguientes, la entidad auditada tenga la condición de entidad de interés público, con independencia de que, durante el transcurso del referido plazo, no hubiese tenido dicha condición».

3.2.Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas (RLAC)

Los [artículos 52 y 53](#) desarrollan lo indicado en la LAC:

« [Artículo 52](#) . Prórroga y revocación del contrato de auditoría. -1. Una vez ha finalizado el período por el que fueron contratados los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría para realizar la auditoría de cuentas, podrán ser prorrogados expresamente, incluso de forma sucesiva, por períodos máximos de hasta tres años.

2. Para que el contrato de auditoría quede tácitamente prorrogado por un plazo de tres años, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría y la entidad auditada no deberán manifestar su voluntad en contrario antes de que finalice el último ejercicio por el que fueron inicialmente contratados o anteriormente prorrogados, sin perjuicio de la información de dicha prórroga en la Junta General de socios. Lo anterior no exime del deber de comunicar tal hecho en el Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la entidad auditada, mediante acuerdo o certificado suscrito por quien tenga competencia legal o estatutaria en la entidad auditada, en un plazo que no podrá ir más allá de la fecha en que se presenten para su depósito las cuentas anuales auditadas correspondientes al último ejercicio del período contratado.

3. La rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor por los órganos competentes deberán estar originados por la existencia de justa causa, sin perjuicio de las circunstancias que pudieran motivar la no emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en virtud de lo previsto en el artículo 7. Conforme a lo previsto en el [artículo 19.1](#) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa.

En los supuestos de rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor establecidos en el [artículo 19.1](#) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en los [artículos 264.3 y 266](#) del texto refundido de la



Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, **los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, así como las entidades auditadas, deberán comunicar tal circunstancia al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en un plazo de quince días desde que ésa se haya producido .**

[Artículo 53](#) . Rotación.-A efectos de lo previsto en el [artículo 19.2](#) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, será obligatoria la rotación del auditor firmante del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas cuando transcurran siete años desde el primer año o ejercicio en que fueron auditadas dichas cuentas, y correspondan al grupo de sociedades que tenga la condición de entidad de interés público o el importe neto de la cifra de negocios del grupo sea superior a 50.000.000 de euros.

En el caso de que, de acuerdo con este artículo, el auditor firmante del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas tuviera que rotar o ser reemplazado, y fuera asimismo el auditor de cuentas de la entidad dominante que formula las citadas cuentas anuales consolidadas, será igualmente obligatoria la rotación en relación con esta entidad dominante.»

3.3.Texto Refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC)

Los apartados 1 y 3 del [artículo 264](#) del TRLSC establecen:

«1. La persona que deba ejercer la auditoría de cuentas será nombrada por la junta general antes de que finalice el ejercicio a auditar, por un período de tiempo inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve, a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas respecto a la posibilidad de prórroga. (Este apartado ha sido redactado de conformidad con lo dispuesto por el apartado catorce del [artículo primero](#) de la Ley 25/2011, de 1 de agosto, de reforma parcial de la Ley de Sociedades de Capital y de incorporación de la [Directiva 2007/36/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de julio](#), sobre el ejercicio de determinados derechos de los accionistas de sociedades cotizadas)

3. La junta general no podrá revocar al auditor antes de que finalice el período inicial para el que fue nombrado, o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fue contratado una vez finalizado el período inicial, a no ser que medie justa causa».

3.4.Cooperativas



La reforma operada por la [Ley 16/2007](#) no ha modificado la redacción de la segunda frase del [artículo 62.3](#) de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas, de forma que la reelección debe ser anual, tal y como se muestra a continuación:

«El nombramiento de los auditores deberá hacerse por un período de tiempo determinado que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, **pudiendo ser reelegidos por la Asamblea General anualmente** una vez haya finalizado el período inicial».

4. Normas técnicas de auditoría

Véase la [STS de 16 de junio de 2009](#) sobre el incumplimiento de las normas de auditoría.

4.1. Aspectos generales

Con relación a este punto, los [artículos 17 y 18](#) del RLAC establecen lo siguiente:

« [Artículo 17](#) . Normas de auditoría. -1. **Las normas de auditoría** a que se refiere el [artículo 6.2](#) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas **constituyen los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de cuentas y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente** .

2. **Las normas técnicas de auditoría tendrán por objeto la regulación de los aspectos no contemplados por las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea** .

Asimismo, mientras no hayan sido adoptadas las normas internacionales de auditoría por la Unión Europea, las normas técnicas de auditoría constituyen los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en el desempeño de sus trabajos de auditoría de cuentas y sobre los que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente.

En los supuestos excepcionales de circunstancias no previstas en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, 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 la actividad de auditoría de cuentas, y siempre que no resulten contradictorios con lo dispuesto en la citada normativa.



Artículo 18 . Excepciones y requerimientos adicionales. -1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, oído su Comité de Auditoría de Cuentas, resolverá, en su caso, sobre los **supuestos excepcionales en los que no resulte de aplicación alguna norma internacional de auditoría adoptada por la Unión Europea, o parte de ella** , cuando así resulte de disposiciones legales o reglamentarias relativas al alcance de la auditoría de cuentas, siempre que se cumplan los requisitos y procedimiento de comunicación previstos en el artículo 26, apartados 2 y 3 , de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo .

En estos casos excepcionales, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas comunicará a la Comisión Europea y a los demás Estados miembros las disposiciones legales o reglamentarias nacionales y su justificación, como mínimo seis meses antes de su aprobación y entrada en vigor, o, en el caso de una disposición legal o reglamentaria ya existente en el momento de la adopción de una norma internacional de auditoría por la Unión Europea, en un plazo no superior a tres meses desde la fecha de la citada adopción de la norma internacional de auditoría.

Una vez realizada la comunicación anterior, los casos excepcionales en los que no resulte de aplicación alguna norma internacional de auditoría, o parte de ella, adoptada por la Unión Europea, de acuerdo con lo previsto en este apartado, se publicarán mediante resolución del Instituto de Contabilidad de Auditoría de Cuentas.

2. Asimismo, podrán imponerse requisitos adicionales a las normas de auditoría adoptadas por la Unión Europea , de acuerdo con la normativa comunitaria que resulte de aplicación.

Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas resolver sobre dichos casos excepcionales, así como comunicar los requisitos adicionales a la Comisión Europea y a los Estados miembros, antes de su adopción.

La adopción de los citados requisitos adicionales se realizará mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la que se declare la vigencia de los apartados correspondientes de las normas técnicas de auditoría preexistentes a la adopción por la Unión Europea de las normas internacionales de auditoría sobre la misma materia, o mediante la publicación de nuevas normas técnicas de auditoría limitadas a los referidos requisitos adicionales, en cuya elaboración se estará a lo previsto en la sección 6.^a de este Capítulo.»



4.2. Situación actual con relación a las normas técnicas de auditoría

4.2.1. Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)

Tras la publicación de la Resolución de [15 de octubre de 2013](#), del ICAC por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), **se produce la incorporación a la normativa española de la filosofía que perseguía la [Directiva 2006/43/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006](#), relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, si bien ha sido el ICAC y no la Comisión Europea la que procede a la adopción de las NIA.**

4.2.2. Estructura de las NIA-ES

Tal y como señala la exposición de motivos de la citada Resolución, **las NIA-ES se estructuran en cinco secciones** : «Introducción», «Objetivo», «Definiciones», «Requerimientos» y «Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas».

La «Introducción» indica el contexto relevante para la comprensión de cada NIA, pudiendo incluir cuestiones tales como el objeto y alcance de la NIA, su relación con otras NIA, la materia objeto de análisis y tratamiento, las responsabilidades del auditor y el contexto en que se enmarca.

En la sección de «Objetivo» de cada NIA se describen los objetivos a conseguir por el auditor mediante la aplicación de los requerimientos previstos en cada una de ellas, que deben inter-pretarse en el contexto de los objetivos globales del auditor en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas.

En la sección de «Definiciones» se precisa el significado de determinados términos que aparecen en cada NIA, con el objeto de facilitar su interpretación y aplicación práctica a efectos de la NIA, si bien dicho significado no necesariamente debe coincidir con las definiciones de esos mismos términos en otros ámbitos y contextos.

Los «Requerimientos» que se establecen en las NIA deben cumplirse obligatoriamente por parte del auditor, salvo que la NIA no sea aplicable en su totalidad al caso concreto o porque un requerimiento incluya una condición y ésta no concorra en el caso.

En la «Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas» se proporciona una explicación más detallada de los distintos aspectos tratados en cada NIA y, en particular, se dan orientaciones que son relevantes para la adecuada aplicación práctica de los requerimientos recogidos y, en definitiva, para la necesaria

comprensión y facilitar la aplicación efectiva de la NIA.

4.2.3.Enumeración de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) adoptadas

- NIA-ES 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA-ES 210. Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.
- NIA-ES 220. Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros.
- NIA-ES 230. Documentación de Auditoría.
- NIA-ES 240. Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al Fraude.
- NIA-ES 250. Consideración de las Disposiciones Legales y Reglamentarias en la Auditoría de Estados Financieros.
- NIA-ES 260. Comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad.
- NIA-ES 265. Comunicación de las Deficiencias en el Control Interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la Entidad.
- NIA-ES 300. Planificación de la Auditoría de Estados Financieros.
- NIA-ES 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.
- NIA-ES 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría.
- NIA-ES 330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
- NIA-ES 402. Consideraciones de Auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.
- NIA-ES 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la Auditoría.
- NIA-ES 500. Evidencia de Auditoría.
- NIA-ES 501. Evidencia de Auditoría – Consideraciones específicas para determinadas Áreas.
- NIA-ES 505. Confirmaciones Externas.
- NIA-ES 510. Encargos iniciales de Auditoría – Saldos de Apertura.



- NIA-ES 520. Procedimientos Analíticos.
- NIA-ES 530. Muestreo de Auditoría.
- NIA-ES 540. Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de Valor Razonable, y de la información relacionada a revelar.
- NIA-ES 550. Partes Vinculadas.
- NIA-ES 560. Hechos posteriores al cierre.
- NIA-ES 570. Empresa en Funcionamiento.
- NIA-ES 580. Manifestaciones escritas.
- NIA-ES 600. Consideraciones Especiales – Auditorías de Estados Financieros de Grupos (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes).
- NIA-ES 610. Utilización del Trabajo de los Auditores Internos.
- NIA-ES 620. Utilización del Trabajo de un Experto del Auditor.
- NIA-ES 700. Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros.
- NIA-ES 705. Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente.
- NIA-ES 706. Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente.
- NIA-ES 710. Información Comparativa: Cifras correspondientes a períodos anteriores y estados financieros comparativos.
- NIA-ES 720. Responsabilidad del Auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.
- NIA-ES 805. Consideraciones especiales – Auditoría de un solo estado financiero.

4.2.4. Fecha de entrada en vigor de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) adoptadas

De acuerdo con lo dispuesto por el [apartado segundo](#) de la Resolución de 15 de octubre de 2013, **las nuevas Normas Técnicas de Auditoría serán de aplicación obligatoria**, una vez efectuada su publicación en el BOICAC, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a **las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a**



ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014. En todo caso, las nuevas Normas Técnicas de Auditoría serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015 , independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

4.2.5. Normas Técnicas de Auditoría que continúan vigentes tras la adopción de las NIA

El apartado tercero de la [Resolución de 15 de octubre de 2013](#) establece que las siguientes normas técnicas de auditoría «quedarán vigentes en la parte que a continuación se establece si bien se deben tener presentes para su adecuada aplicación las modificaciones producidas tanto en la legislación mercantil como en la normativa de auditoría de cuentas:

a) Normas Técnicas de Auditoría:

[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». Quedarán vigentes los apartados correspondientes de los epígrafes «Cambio de auditores» y «Auditorías conjuntas». (BOICAC núm. 86, junio 2011; BOE de 14 de julio de 2011).

b) Normas Técnicas sobre trabajos específicos relacionados con la auditoría de cuentas anuales:

-Resolución de 28 de julio de 1994, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial requerido por la [Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de septiembre de 1992](#) por la que se modifica la [de 18 de enero de 1991](#) , sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores (BOICAC núm. 17, julio 1994; BOE de 23 de septiembre).

- [Resolución de 1 de diciembre de 1994](#) , del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del informe especial y complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguro, solicitado por la Dirección General de Seguros (BOICAC núm. 19, diciembre 1994; BOE de 7 de marzo de 1995).

-Resolución de 5 de diciembre de 1995, del Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del informe complementario, al de auditoría de las cuentas anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito solicitado por



determinadas Entidades Supervisoras (BOICAC núm. 24, febrero 1996; BOE de 4 de mayo).

- [Resolución de 25 de junio de 2003](#), del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas, por la que se publica la Norma Técnica sobre "el informe especial requerido por el [artículo 3.6](#) del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, conforme a la redacción dada por el [Real Decreto 1412/2001](#)" (BOICAC núm. 54, junio 2003; BOE de 2 de agosto).

- [Resolución de 26 de junio de 2003](#), del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica sobre "el informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas ([artículo 20.5](#) del Real Decreto 1251/1999)" (BOICAC núm. 54, junio 2003; BOE de 2 de agosto).

- [Resolución de 1 de marzo de 2007](#), del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría de elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de Crédito (BOICAC núm. 69, marzo 2007; BOE de 27 de junio).

- [Resolución de 7 de julio de 2010](#), del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría de elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos (BOICAC núm 82, junio 2010; BOE 17 de septiembre)

c) Normas Técnicas de auditoría sobre trabajos de auditoría de cuentas específicos exigidos por la legislación mercantil:

- [Resolución de 27 de julio de 1992](#), del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital con cargo a reservas, en el supuesto establecido en el [artículo 157](#) del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, [artículo 303](#) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital) (BOICAC núm. 10, septiembre 1992; BOE de 17 de octubre).

d) Normas Técnicas sobre trabajos específicos atribuidos por la legislación mercantil a los auditores de cuentas, que no tienen la naturaleza de auditoría de cuentas conforme a la normativa de auditoría de cuentas:

- [Resolución de 23 de octubre de 1991](#), del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial en el supuesto establecido en el [artículo 292](#) del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, [artículos 414 y 417](#) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital)



(BOICAC núm. 7, octubre 1991; BOE de 17 de diciembre).

- [Resolución de 23 de octubre de 1991](#), del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial en los supuestos establecidos en los [artículos 64, 147, 149 y 225](#) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, [artículos 124, 125, 346, 350, 353, 354, 355, 461 y 468](#) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, y [artículos 15, 62 y 99](#) de la Ley 3/2009 de modificaciones estructurales de las sociedades de capital) (BOICAC núm. 7, octubre 1991; BOE de 17 de diciembre).

- [Resolución de 10 de abril de 1992](#), del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital por compensación de créditos, supuesto previsto en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, artículo 301 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital) (BOICAC núm. 9; abril 1992; BOE de 17 de junio).

- [Resolución de 16 de junio de 2004](#), del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del [artículo 159](#) del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, [artículos 308 y 504 a 506](#) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital) (BOICAC núm. 58, junio 2004; BOE de 10 de agosto).

Las Normas a que se refiere esta letra quedarán vigentes hasta tanto entren en vigor las guías que aprueben conjuntamente las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas y sean publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, si bien para su adecuada aplicación deben tenerse presente las modificaciones producidas en la normativa vigente.

5. Informe de auditoría

El [artículo 3](#) de la LAC establece la definición y contenido del informe de auditoría:

«1. El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que contendrá, al menos, los siguientes datos :

a) Identificación de la entidad auditada, de las cuentas anuales que son objeto de la auditoría, del marco normativo de información financiera que se aplicó en su elaboración, de las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y, en su caso, de las personas a quienes vaya destinado; así como la referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad auditada.



b) Una descripción general del alcance de la auditoría realizada, con referencia a las normas de auditoría conforme a las cuales ésta se ha llevado a cabo y, en su caso, de los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación puesta de manifiesto en el desarrollo de la auditoría. Asimismo, se informará sobre la responsabilidad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría de expresar una opinión sobre las citadas cuentas en su conjunto.

c) **Una opinión técnica** en la que se manifestará, de forma clara y precisa, si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

La opinión podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada .

Cuando no existan reservas la opinión será favorable .

En el caso de que existan tales reservas, se deberán poner de manifiesto todas ellas en el informe y la opinión técnica será con salvedades, desfavorable o denegada.

d) Una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio, en el caso de que el citado informe de gestión acompañe a las cuentas anuales.

e) Fecha y firma de quien o quienes lo hubieran realizado. La fecha del informe de auditoría será aquella en que el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría han completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales».

6.Opinión técnica. Tipos de opinión

6.1.RLAC

Respecto a la opinión técnica, el [artículo 6](#) del RLAC señala que:

«**1.El auditor de cuentas manifestará en el informe, de forma clara y precisa, su opinión técnica** sobre si las cuentas anuales de un determinado ejercicio expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad auditada, a la fecha de cierre del ejercicio, así como del resultado de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en dicha fecha, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de



aplicación.

2. La opinión podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada . Cuando no existan reservas o salvedades la opinión técnica será considerada "favorable". En el supuesto contrario, cuando existan tales reservas se deberán poner de manifiesto todas ellas en el informe, indicando su naturaleza en el párrafo de opinión, y la opinión técnica será calificada de "opinión con salvedades" o "desfavorable", atendiendo a lo establecido en las normas de auditoría.

3. Si en el desarrollo de la actividad regulada por el presente Reglamento, el auditor de cuentas, llegado el momento de emitir la opinión técnica a que se refiere el apartado uno anterior, encontrara razones para abstenerse de efectuar tal pronunciamiento, deberá hacer constar en el informe de auditoría las mismas, poniendo de manifiesto cuantos detalles e información complementaria sean necesarios; calificándose este supuesto como informe de auditoría con "opinión denegada".»

6.2.NIA-ES

En primer lugar conviene recordar que el [punto 14 del apartado cuarto](#) de la Resolución de 15 de octubre de 2013 señala que **las «referencias en las NIA-ES a una opinión modificada se corresponden con los tipos de opinión con salvedades, desfavorable o denegada** previstas en el [artículo 3](#) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y su normativa de desarrollo. **La referencia a una opinión no modificada se corresponde con una opinión favorable» .**

6.2.1.Situaciones en las que se requiere una opinión modificada (NIA-ES 705.A6)

El auditor expresará **una opinión modificada** en el informe de auditoría cuando:

(a) concluya, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

(b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

6.2.2.Opinión con salvedades (NIA-ES 705)

El auditor expresará **una opinión con salvedades** cuando:

(a) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no



generalizadas, para los estados financieros; o

(b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

6.2.3.Opinión desfavorable (o adversa) (NIA-ES 705)

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

6.2.4.Denegación (o abstención) de opinión (NIA-ES 705)

El auditor **denegará la opinión (o se abstendrá de opinar)** cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

El auditor **denegará la opinión (o se abstendrá de opinar)** cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

7.Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones

7.1.NIA-ES

7.1.1.Objetivo (NIA-ES 706)

El objetivo del auditor, una vez formada una opinión sobre los estados financieros, es llamar la atención de los usuarios, cuando a su juicio sea necesario, por medio de una clara comunicación adicional en el informe de auditoría, sobre:

(a) una cuestión que, aunque esté adecuadamente presentada o revelada en los estados financieros, sea de tal importancia que resulte fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros; o

(b) cuando proceda, cualquier otra cuestión que sea relevante para que los



usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

7.1.2. Significado de párrafo de énfasis (NIA-ES 706)

Es un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, **es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros**. Este párrafo se referirá solo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros.

7.1.3. Significado de párrafo sobre otras cuestiones (NIA-ES 706)

Es un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros **y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría**.

El auditor incluirá este párrafo inmediatamente después del párrafo de opinión y, en su caso, del párrafo de énfasis, o en otra parte del informe de auditoría si el contenido del párrafo sobre otras cuestiones se refiere a la sección «Otras responsabilidades de información».

8. Otros informes a realizar por los auditores

Adicionalmente a los informes especiales a realizar por los auditores que cuentan con norma técnica específica, y que son los enumerados en el apartado 5.2.5, **la legislación contempla la participación de los auditores en los siguientes supuestos**:

- Revisión de precios de las especialidades farmacéuticas ([OM de 8 de abril de 1991](#)).
- Primas y financiación a la construcción naval ([artículo 9](#) de la OM de 26 de septiembre de 1994).
- Determinación del valor razonable de las acciones o participaciones a enajenar, en caso de no llegar a un valor fijado de común acuerdo entre el órgano de administración y el socio transmitente ([artículo 8](#) de la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de sociedades laborales, según la redacción dada por la [Ley 44/2002, de 22 de noviembre](#), de Medidas de Reforma del Sistema Financiero).
- Trabajos de revisión de cuentas justificativas de subvenciones en el ámbito del



sector público estatal ([Orden EHA/1434/2007, de 17 de mayo](#)).

- Ensayos clínicos de medicamentos ([RD 1345/2007, de 11 de octubre](#) , por el que se regula el procedimiento de autorización, registro y condiciones de dispensación de los medicamentos de uso humano fabricados industrialmente).

- Verificación de las informaciones que no estén cubiertas por la auditoría de cuentas del documento denominado «Información con relevancia prudencial», en los grupos consolidables de entidades de crédito y las entidades de crédito no integradas en uno de estos grupos consolidables, a solicitud del Banco de España [[artículo 10.ter.3.b](#)] de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros y otras normas del sistema financiero, según la redacción dada por la [Ley 36/2007, de 16 de noviembre](#)].

- Verificación de determinadas partidas del balance para su cómputo como recursos propios en las entidades de crédito y de sus grupos consolidables [artículo 14.3.b)] y en las empresas de servicios de inversión y de sus grupos consolidables [[artículos 88.1.b\).2º y 90.1.b](#)] , del Real Decreto 216/2008, de 15 de febrero, de recursos propios de las entidades financieras.

- Una de las funciones del Consejo Superior de Deportes es comprobar «la adecuada justificación, la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad de las subvenciones concedidas por el organismo, de acuerdo con lo previsto en la legislación sobre subvenciones; inspeccionar los libros y documentos oficiales y reglamentarios de los entes beneficiarios de ellas, sin perjuicio de las competencias que la legislación sobre subvenciones atribuye a la Intervención General de la Administración del Estado y proponer las auditorías que se consideren necesarias y el alcance de éstas, en los supuestos legalmente previstos.» ([artículo 5](#) del RD 2195 /2004, de 25 de noviembre, por el que se regula la estructura orgánica y las funciones del Consejo Superior de Deportes).

- Informe de revisión y verificación de la justificación de las distintas partidas integrante del coste de las películas ([artículo 7](#) de la Orden CUL/2834/2009, de 19 de octubre, por la que se dictan normas de aplicación del [Real Decreto 2062/2008, de 12 de diciembre](#) , por el que se desarrolla la [Ley 55/2007, de 28 de diciembre](#) , del Cine, en las materias de reconocimiento del coste de una película e inversión del productor, establecimiento de las bases reguladoras de las ayudas estatales y estructura del Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas y Audiovisuales).

- En el caso de supresión total o parcial del derecho de suscripción preferente de sociedades anónimas, informe sobre el valor razonable de las acciones de la



sociedad, sobre el valor teórico del derecho de preferencia cuyo ejercicio se propone suprimir o limitar y sobre la razonabilidad de los datos contenidos en el informe de los administradores ([artículo 308](#) del TRLSC).

- Informe anual sobre protección de activos de clientes ([Circular 5/2009, de 25 de noviembre](#), de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, que regula el Informe Anual del Auditor sobre Protección de Activos de Clientes).

- Valoración de las cuotas participativas de una caja de ahorros, caso de no ser posible la determinación de su valor de mercado ([artículo 7.4](#) de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, según la redacción dada por el [artículo 2.uno](#) del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros).

- Verificación en las entidades que actúen en el sistema gasista de que se respeta la obligación de evitar discriminaciones y subvenciones cruzadas entre actividades reguladas, y entre éstas y las actividades liberalizadas ([art. 62.4](#) de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos, según la redacción dada por el [apartado nueve del artículo 2](#) del Real Decreto-Ley 13/2012, de 30 de marzo, por el que se transponen directivas en materia de mercados interiores de electricidad y gas y en materia de comunicaciones electrónicas, y por el que se adoptan medidas para la corrección de las desviaciones por desajustes entre los costes e ingresos de los sectores eléctrico y gasista).

- Validación de una serie de elementos en relación a una IIC fusionada autorizada en España ([art. 41.1](#) del RD 1082/2012, de 13 de julio).

9.Comité de auditoría. regulación legal

9.1.Ley 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores

La disposición adicional decimoctava establece lo siguiente:

«1. Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores deberán tener un **Comité de Auditoría** .

2.Los miembros del Comité de Auditoría serán al menos en su mayoría consejeros no ejecutivos del Consejo de Administración o, en el caso de órgano equivalente al anterior, miembros del mismo que no posean funciones directivas o ejecutivas en la entidad, ni mantengan relación contractual distinta de la condición por la que se les nombre. Serán nombrados, en todo caso, por el Consejo de Administración u órgano equivalente, de acuerdo con la naturaleza jurídica de la



entidad. **Al menos uno de los miembros del comité de auditoría será independiente y será designado teniendo en cuenta sus conocimientos y experiencia en materia de contabilidad, auditoría o en ambas .**

3. **El presidente del Comité de Auditoría** será designado de entre los consejeros no ejecutivos o miembros que no posean funciones directivas o ejecutivas en la entidad, ni mantengan relación contractual distinta de la condición por la que se le nombre.

El presidente deberá ser sustituido cada cuatro años, pudiendo ser reelegido una vez transcurrido un plazo de un año desde su cese.

4. El número de miembros, las competencias y las normas de funcionamiento de dicho Comité se fijará estatutariamente o, en su caso, por las normas que rijan la entidad, y deberá favorecer la independencia de su funcionamiento. **Entre sus competencias estarán, como mínimo, las siguientes :**

1.^a Informar a la Junta General, Asamblea General u órgano equivalente de la entidad de acuerdo con su naturaleza jurídica sobre las cuestiones que se planteen en su seno en materia de su competencia.

2.^a Supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna, en su caso, y los sistemas de gestión de riesgos, así como discutir con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría las debilidades significativas del sistema de control interno detectadas en el desarrollo de la auditoría.

3.^a Supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera regulada.

4.^a Proponer al órgano de administración para su sometimiento a la Junta General de Accionistas u órganos equivalentes de la entidad, de acuerdo con su naturaleza jurídica, al que corresponda, el nombramiento de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría, de acuerdo con la normativa aplicable a la entidad.

5.^a Establecer las oportunas relaciones con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría para recibir información sobre aquellas cuestiones que puedan poner en riesgo la independencia de éstos, para su examen por el Comité, y cualesquiera otras relacionadas con el proceso de desarrollo de la auditoría de cuentas, así como aquellas otras comunicaciones previstas en la legislación de auditoría de cuentas y en las normas de auditoría. En todo caso, deberán recibir anualmente de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría la confirmación escrita de su independencia frente a la entidad o entidades vinculadas a ésta directa o indirectamente, así como la información de los servicios adicionales de cualquier



clase prestados a estas entidades por los citados auditores o sociedades, o por las personas o entidades vinculados a éstos de acuerdo con lo dispuesto en la [Ley 19/1988, de 12 de julio](#), de Auditoría de Cuentas.

6.^a Emitir anualmente, con carácter previo a la emisión del informe de auditoría de cuentas, un informe en el que se expresará una opinión sobre la independencia de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría. Este informe deberá pronunciarse, en todo caso, sobre la prestación de los servicios adicionales a que hace referencia el apartado anterior.

5. En las Cajas de Ahorros que emitan valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las funciones del Comité de Auditoría podrán ser asumidas por la Comisión de Control.».

9.2.Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (arts. 166.2 y 180)

En las sociedades mercantiles estatales , con forma de sociedad anónima, cuyo capital sea en su totalidad de titularidad, directa o indirecta, de la Administración General del Estado o de sus organismos públicos, y que, de acuerdo con la normativa aplicable estén obligadas a someter sus cuentas a auditoría,**deberán constituir una Comisión de Auditoría y Control, dependiente del Consejo** , con la composición y funciones que se determinen.

10.Información a incluir en la memoria relativa a los auditores de cuentas

10.1.Código de Comercio

El [artículo 48](#) del Código de Comercio, según la redacción dada por la [Ley 16/2007, de 4 de julio](#) , de 4 de julio, establece que la **memoria consolidada** deberá contener, entre otras, las siguientes **indicaciones relativas a los auditores de cuentas** :

«9.^a**El importe desglosado por conceptos de los honorarios por auditoría de cuentas y otros servicios prestados por los auditores de cuentas** , así como los correspondientes a las personas o entidades vinculadas al auditor de cuentas de acuerdo con lo dispuesto en la [Ley 19/1988, de 12 de julio](#) , de Auditoría de Cuentas».

10.2.Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC)

La indicación undécima del [artículo 260](#) del TRLSC, establece lo siguiente:

«Undécima.-**El importe desglosado por conceptos de los honorarios por auditoría de cuentas y otros servicios prestados por el auditor de cuentas** , así



como los correspondientes a las personas o entidades vinculadas al auditor de cuentas, de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas».

10.3.PGC

Por su parte, el [apartado 24.3 de la parte tercera](#) «Cuentas Anuales» del PGC señala que la memoria deberá incluir información sobre:

«3.El importe desglosado por conceptos de los honorarios por auditoría de cuentas y otros servicios prestados por los auditores de cuentas ; en particular, se detallará el total de los honorarios cargados por otros servicios de verificación así como el total de los honorarios cargados por servicios de asesoramiento fiscal. El mismo desglose de información se dará de los honorarios correspondientes a cualquier empresa del mismo grupo a que perteneciese el auditor de cuentas, o a cualquier otra empresa con la que el auditor esté vinculado por control, propiedad común o gestión».