

Consulta 3

Sobre si los trabajos de revisión limitada a que se refieren las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) de la International Federation of Accountants (IFAC, en su número 910 (ahora 2400), tienen la consideración de trabajos de auditoría de cuentas conforme a lo previsto en la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, y por tanto si están sujetos a lo dispuesto en dicha Ley a todos los efectos. Y si esta misma consideración se extiende a los otros trabajos de servicios relacionados que se contemplan en las NIAS 920 y 930 (ahora 4400 y 4410), de “procedimientos acordados” y “compilación o elaboración de información financiera”.

Respuesta

Los citados trabajos de “revisión limitada”, tal y como se indica en su escrito y en las propias Normas Internacionales de Auditoría (NIAs 910 y 120), no cabe enmarcarlos en la actividad de auditoría de cuentas conforme a como se define esta actividad en el artículo 1 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas (LAC), al no reunir las características propias de ésta. Así, por ejemplo:

- La Ley de Auditoría de Cuentas y las Normas Técnicas de Auditoría establecen la obligación de aplicar todos los procedimientos que sean necesarios para obtener la evidencia adecuada y suficiente que permita al auditor emitir una opinión sobre la fiabilidad de la información contenida en el estado o documento contable objeto de auditoría. Sin embargo, en estos de trabajos de revisión limitada los procedimientos y pruebas a realizar son restringidos y no van dirigidos a obtener la evidencia necesaria que permita al auditor emitir una opinión de auditoría, sino solamente a colocar al auditor en condiciones de pronunciarse sobre si, conforme a los procedimientos concretos aplicados que se detallan en el informe, se han encontrado indicios de que los estados financieros revisados son o no incorrectos.
- En el informe de revisión no se emite una opinión propiamente de auditoría, como se ha indicado anteriormente y, es más, como se advierte expresamente en el propio modelo de informe, al señalar que los procedimientos de revisión aplicados son sustancialmente menores a los de una auditoría de cuentas y que por este motivo no se expresa una opinión de auditoría (apartados 25 y 26.2).
- Este tipo de trabajo no tiene necesariamente que ser realizado por un auditor de cuentas, a diferencia de lo que ocurre con un trabajo de auditoría de cuentas conforme a lo previsto en la normativa de auditoría de cuentas vigente en España, tal y como se reconoce en las propias NIAs citadas.

En consecuencia, dado que todas estas características son consustanciales a la definición de actividad de auditoría de cuentas, no puede considerarse que los mencionados trabajos de revisión limitada tengan la naturaleza estricta de auditoría de cuentas. Por tanto, en contestación a las consultas concretas

planteadas en su escrito, este Instituto entiende que dichos trabajos, con carácter general, no se encuentran sujetos a lo dispuesto en la LAC, ni devengan la tasa establecida en el artículo 23 de la LAC ni tampoco deben incluirse en la información a remitir al ICAC en los modelos 02 ó 03 como trabajos de auditoría de cuentas, aunque a este respecto habrá de incluirse, en su caso, la información sobre honorarios facturados por otros trabajos, conforme a lo exigido en la Disposición Adicional Decimocuarta de la Ley 44/2002. Por otra parte, y de acuerdo con lo anterior, debe tenerse en cuenta que en la emisión de los informes correspondientes a dichos trabajos de revisión limitada los auditores de cuentas (en el caso de que sean realizados por éstos, lo cual no es imprescindible) no deben identificarse como tales, puesto que existe una prohibición en tal sentido en la LAC, que en su artículo 16.3.g tipifica como infracción grave: "*Identificarse como auditor de cuentas en un trabajo distinto a los que se regulan en el artículo 1 de esta Ley, o distinto a aquellos que, no teniendo la naturaleza de auditoría de cuentas, estén atribuidos por Ley a auditores de cuentas*". Asimismo, dicho trabajo no podrá ser realizado por el socio firmante del informe de auditoría conforme a la prohibición prevista a este respecto en la letra k) del apartado 2 del artículo 8 de la Ley de Auditoría, en el que se regula el régimen de incompatibilidades al que se encuentran sujetos los auditores y sociedades de auditoría; si bien en este caso habrá que diferenciar aquellos servicios que se prestan por el mencionado socio en el contexto de la realización de la propia auditoría de cuentas anuales y que se derivan o estén relacionados con ésta (como pueden ser por ejemplo el suministro de determinada información periódica sobre la revisión limitada de aspectos concretos de la entidad), o que se realizan a petición expresa de los órganos o instituciones públicas con competencias supervisoras y de control de la entidad auditada o incluso son exigidos por una determinada normativa legal o reglamentaria, en cuyos supuestos habrá que considerar que no se incurre por el citado socio firmante en la situación de incompatibilidad a que se refiere la letra k) del artículo 8, apartado 2, citada, siempre claro está que dichos supuestos no supongan en ningún caso incurrir en alguna de las circunstancias previstas en el artículo 8, apartado 2, como causantes de una situación de incompatibilidad, ni tampoco puedan suponer en ningún caso la prestación de otros servicios distintos a los relacionados con la actividad de auditoría de cuentas (como pueden ser por ejemplo: asesoría fiscal, financiera, contable, etc.).

No obstante lo anterior, los mencionados trabajos de "revisión limitada" deben ser diferenciados de aquellos otros trabajos que se encuentran atribuidos de forma expresa a los auditores de cuentas por distintas disposiciones legales, los cuales, aunque en algunos casos puedan no tener la naturaleza estricta de auditoría de cuentas, sin embargo se realizan conforme a normas técnicas de auditoría específicas (de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional tercera del Reglamento de la LAC) y están comprendidos en el ámbito de los trabajos realizados por los auditores de cuentas en el ejercicio de sus funciones como tales auditores, por lo que este tipo especial de trabajos de los auditores de cuentas sí que están sujetos en todos sus aspectos a lo previsto en la LAC, salvo en los casos en que dichos trabajos no se realicen como tales auditores de cuentas, sino en calidad de expertos independientes, conforme a lo indicado en la propia norma técnica que lo regula, como son los supuestos, por ejemplo, de los trabajos de valoración de acciones o de los previstos en la exclusión del derecho de suscripción preferente de acciones".

Finalmente, debe indicarse que lo expresado anteriormente en relación con los trabajos de revisión limitada a que se refiere la ISA 910 es aplicable de la misma forma y en los mismos términos a los trabajos contemplados en las ISAS 920 y 930, puesto que el objeto y naturaleza de estos trabajos tampoco se corresponden con los de la actividad de auditoría de cuentas.