



---

**Universidad de Valladolid**

**Facultad de Ciencias  
Económicas y  
Empresariales**

**Trabajo Fin de Máster**

**Máster en Contabilidad y Gestión  
Financiera**

**AUDITORÍA DE GRUPOS DE  
SOCIEDADES: Aplicación de la  
NIA-ES 600 (Revisada) y las  
NOFCAC en la auditoría de estados  
financieros consolidados**

Presentado por:

***María José Zapata Fernández***

Tutelado por:

***Sofía Ramos Sánchez***

*Valladolid, 23 de julio de 2025*

## Contenido

1. INTRODUCCION .....	7
MARCO CONCEPTUAL.....	9
2. CONCEPTO DE GRUPO .....	9
MARCO NORMATIVO .....	12
3. NORMATIVA CONTABLE SOBRE CUENTAS CONSOLIDADAS EN ESPAÑA.....	12
3.1. Obligación de consolidar y evidencia de control. ....	14
3.2. Dispensas de consolidación.....	16
3.2.1. Dispensa por razón de tamaño. ....	16
3.2.2. Dispensa por pertenencia a un grupo mayor .....	16
3.2.3. Dispensa por participación en sociedades sin impacto significativo.....	17
3.2.4. Dispensa por restricciones graves y duraderas .....	17
3.3. Figuras relacionadas: sociedades asociadas y multigrupo conjunto consolidable y perímetro de consolidación .....	19
4. NORMATIVA APLICABLE A LA AUDITORIA DE GRUPOS.....	21
4.1. La NIA-ES 600 (Revisada) y su equivalente internacional.....	21
4.1.1. Otras normas relevantes: NIA-ES 315R, 330, 500, 700 .....	22
4.1.2. Responsabilidades del auditor principal y otros auditores del grupo. 26	
5. EL PROCESO DE AUDITORÍA EN GRUPOS DE SOCIEDADES.....	28
5.1. Evaluación de la necesidad de consolidación .....	28
5.2. Planificación de la auditoría de un grupo. ....	29
5.3. Identificación y evaluación de riesgos en la consolidación. ....	30
5.4. Coordinación entre el auditor principal y auditores de componentes. 31	
5.5. Obtención de evidencia suficiente y adecuada. ....	32
5.6. Elaboración del informe de auditoría consolidado. ....	33
6. Principales Áreas de Riesgo en la Auditoría de Grupos.....	35
6.1. Transacciones Inter compañía y eliminaciones. ....	35
6.2. Participaciones no dominantes y control conjunto. ....	36
6.3. Diferencias de cambio, ajustes por conversión de moneda. ....	37
6.4. Valoración de activos y deterioros. ....	38
6.5. Control de filiales extranjeras.....	38
7. ANÁLISIS PRÁCTICO DEL PROCESO DE AUDITORIA DEL GRUPO. ..	41
7.1. Descripción del grupo empresarial objeto del análisis. ....	41
7.2. Aplicación práctica de la NIA 600 en el contexto de las NOFCAC.....	44
7.3. Análisis de los papeles de trabajo de auditoría bajo normativa española.	

7.4.	Incidencias y resolución de problemas en el marco de las NOFCAC.	48
7.5.	Conclusiones obtenidas del caso práctico. ....	50
8.	ALGUNAS REFLEXIONES A MODO DE CONCLUSIONES .....	51
9.	BIBLIOGRAFIA .....	53

## **ILUSTRACIONES Y TABLAS**

Ilustración 2. 1:	Organigrama de los tipos de grupos. ....	11
Tabla 2. 1.:	Diferencias entre grupos de subordinación y grupos de coordinación. ....	12
Tabla 3.2.:	Resumen Dispensas de consolidación.....	18
Tabla 3.3.:	Resumen otras normas relevantes.....	25
Ilustración 4.1.:	proceso de nombramiento del auditor. ....	29
Tabla 6.1.:	Resumen áreas de riesgo de la auditoría de grupos. ....	40
Ilustración 7.1.:	Organigrama Grupo Industrial Consolidado S.A. ....	41
Tabla 7.1.:	Fases del Proceso de la auditoría de grupos. ....	43
Tabla 7.2.:	Datos de las empresas del grupo y auditores responsables de la auditoría de la matriz y los componentes. ....	45

## TABLA DE ACRÓNIMOS

<b>ACRÓNIMO</b>	<b>NOMBRE COMPLETO</b>
<b>C. Com.</b>	Código de Comercio
<b>IASB</b>	International Auditing Standard Board
<b>ICAC</b>	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
<b>IFRS</b>	International Financial Reporting Standards
<b>LIS</b>	Ley del Impuesto de Sociedades
<b>NECA</b>	Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales.
<b>NIA</b>	Norma Internacional de Auditoría
<b>NIC</b>	Norma Internacional de Contabilidad.
<b>NIIF</b>	Norma Internacional de Información Financiera.
<b>NOFCAC</b>	Normativa Oficial para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.
<b>PGC</b>	Plan General de Contabilidad
<b>RAE</b>	Real Academia Española
<b>UE</b>	Unión Europea

## RESUMEN

El presente trabajo analiza la auditoría de grupos empresariales españoles bajo la NIA-ES 600 (Revisada) y las NOFCAC. El estudio adopta una metodología teórico-práctica aplicada al caso del "Grupo Industrial Consolidado S.A." para examinar la aplicación empírica de la normativa española de consolidación.

Se identifican cinco áreas críticas de riesgo: transacciones intragrupo, participaciones no dominantes, diferencias de cambio, valoración de activos y control de filiales extranjeras. El estudio demuestra que la coordinación efectiva entre el auditor del grupo y los auditores de componentes es fundamental para obtener evidencia suficiente y adecuada.

La investigación concluye que la combinación de NIA-ES 600 (Revisada) y NOFCAC exige formación continua especializada y escepticismo profesional reforzado. Los hallazgos revelan la importancia de la homogeneización contable previa y la necesidad de sistemas de control robustos.

**Palabras clave:** Auditoría de grupos, cuentas consolidadas, NIA-ES 600 (Revisada), NOFCAC, riesgo de auditoría.

**Códigos JEL:** M42 (Auditoría), M41 (Contabilidad), G34 (Fusiones, Adquisiciones, Gobierno Corporativo), K22 (Derecho Mercantil y de Valores)

## **ABSTRACT**

This thesis analyses the audit of Spanish business groups under NIA-ES 600 (Revised) and NOFCAC standards. The research adopts a theoretical-empirical methodology applied to the fictitious case of "Grupo Industrial Consolidado S.A." to examine the practical application of Spanish consolidation regulations.

Five critical risk areas are identified: intercompany transactions, non-controlling interests, foreign exchange differences, asset valuation and control of foreign subsidiaries. The study demonstrates that effective coordination between group auditors and component auditors is fundamental for obtaining sufficient appropriate evidence.

The research concludes that the combination of NIA-ES 600 (Revised) and NOFCAC requires specialized continuous training and enhanced professional scepticism. Findings reveal the importance of prior accounting harmonization and the need for robust control systems.

**Keywords:** Group audit consolidated financial statements, NIA-ES 600 (Revised), audit risk.

**JEL Codes:** M42 (Auditing), M41 (Accounting), G34 (Mergers, Acquisitions, Corporate Governance), K22 (Business & Securities Law)

## 1. INTRODUCCION

La auditoría de grupos de sociedades constituye una de las áreas más complejas y relevantes de la profesión auditora en el contexto empresarial actual. La creciente globalización de los mercados, junto con el auge de estructuras multinacionales y la necesidad de transparencia en los mercados financieros, han convertido la auditoría de estados financieros en una tarea de máxima importancia (BDO,2024).

En España, según el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC), se firman anualmente más de 65.000 informe de auditoría, incluyendo las auditorías de grupos de sociedades<sup>1</sup>, lo que evidencia a relevancia práctica de esta materia.

La elección de este tema se fundamenta en tres pilares esenciales: la importancia social y económica de la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales de los grupos de sociedades mediante el proceso de consolidación contable y el interés profesional derivado de la reciente actualización de la normativa de auditoría – en concreto de la auditoría de grupos.

Desde una perspectiva social, las cuentas anuales consolidadas deben proporcionar información financiera real de la situación patrimonial y económica de los grupos empresariales, muy importante para la toma de decisiones de inversión, financiación y de la propia gestión empresarial.

Desde la perspectiva económica, al agrupar la información financiera de todas las entidades del grupo bajo una única sociedad dominante, se facilita una visión integral sobre la creación de valor, la identificación de sinergias y la evaluación del desempeño económico de del grupo en su conjunto. Esto resulta esencial a la hora de medir el verdadero impacto económico de los grupos empresariales en el tejido productivo (Méndez Picazo, 2005).

---

<sup>1</sup> ICAC (2017): Situación de la Auditoría en España. BOICAC núm. 110.

El interés académico del tema se intensifica con la entrada en vigor de la NIA-ES 600 (Revisada)<sup>2</sup> en enero de 2024, que introduce cambios significativos en el enfoque de auditoría basado en riesgos y refuerza los requisitos de comunicación entre auditores. (BDO, 2024). Esta actualización normativa genera la necesidad de analizar críticamente su aplicación práctica en el contexto de las Normas Para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas<sup>3</sup> (NOFCAC) españolas.

Este trabajo se alinea con los objetivos formativos del Máster en Contabilidad y Gestión Financiera, ya que integra conocimientos avanzados de contabilidad y auditoría aplicados a estructuras complejas.

El objetivo principal de este trabajo es analizar el proceso de auditoría de grupos de sociedades bajo la normativa española, examinando críticamente la aplicación práctica de la NIA-ES 600 (Revisada) en el contexto de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC). Los objetivos específicos incluyen: sistematizar el marco conceptual y normativo de la auditoría de grupos; identificar las principales áreas de riesgo y desafíos prácticos y evaluar la efectividad de los procedimientos de auditoría aplicados.

La estructura del trabajo se organiza en siete capítulos que abordan progresivamente desde los fundamentos teóricos hasta la aplicación práctico. Tras el marco conceptual de grupos de sociedades y el examen de la normativa aplicable tanto en la consolidación como en la auditoría de los estados financieros, las áreas de riesgo específicos y el desarrollo de un análisis práctico mediante un caso de estudio (ficticio).

---

<sup>2</sup> ICAC (2023): NIA-ES 600 (Revisada).

<sup>3</sup> Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

## MARCO CONCEPTUAL

### 2. CONCEPTO DE GRUPO

La definición del concepto de grupo de sociedades constituye el elemento fundamental para comprender la consolidación contable y el objeto de auditoría en grupos empresariales. Desde una perspectiva terminológica, la Real Academia Española define el término "grupo" en su primera acepción como "una pluralidad de seres o cosas que forman un conjunto material o mentalmente considerado"<sup>4</sup>.

En el ámbito empresarial, un grupo de sociedades puede conceptualizarse como el conjunto de entidades jurídicamente independientes que actúan bajo una dirección única para conseguir un interés común (Memento Contable (2024, Capítulo 21)). Esta definición, refleja la esencia económica del fenómeno grupal: la unidad de decisión empresarial pese a la independencia jurídica formal de cada entidad.

El ordenamiento jurídico español contiene múltiples definiciones de grupo según el ámbito normativo aplicable. En materia fiscal, el artículo 58 de la Ley del Impuesto de Sociedades<sup>5</sup> define el grupo fiscal como una estructura de sociedades vinculadas por control mayoritario que, cumpliendo los requisitos legales, tributan de forma conjunta como si fueran un solo contribuyente, permitiendo compensar resultados y simplificar obligaciones fiscales dentro del grupo. Por su parte, la Ley de la Defensa de la Competencia<sup>6</sup> conceptualiza el grupo como una estructura empresarial compuesta por varias sociedades que, aunque jurídicamente independientes, actúan como una sola unidad económica bajo el control común de una entidad dominante.

No obstante, para efectos del presente trabajo, la referencia normativa

---

<sup>4</sup>Real Academia Española. (2025): Acepción 1 del término "grupo". Diccionario de la lengua española.

<sup>5</sup>Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (2014): Boletín Oficial del

<sup>6</sup>Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia. (2007): Boletín Oficial del Estado. Núm. 159.

fundamental se encuentra en el artículo 42 del Código de Comercio<sup>7</sup>, al cual expresamente se remite la Ley del Mercado de Valores española<sup>8</sup>. Esta norma establece que "toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular cuentas anuales y el informe de gestión consolidados", definiendo posteriormente que "existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras"<sup>9</sup>.

Esta definición mercantil se enfoca específicamente en los grupos de subordinación, donde existe una sociedad dominante que ejerce control sobre una o varias sociedades dependientes. Para complementar esta perspectiva, las Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales (NECA)<sup>10</sup> amplían el concepto incluyendo a los grupos de coordinación, estableciendo que "se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias".

Desde una perspectiva tipológica, en el tejido empresarial encontramos principalmente dos modalidades de grupos tal y como se observa en la ilustración 2.1:

---

<sup>7</sup> Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. *Boletín Oficial del Estado*.

<sup>8</sup> Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión. (2023): *Boletín Oficial del Estado*. Núm. 67

<sup>9</sup> Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio, art. 42. *Boletín Oficial del Estado*.

<sup>10</sup> Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. (2007): *Boletín Oficial del Estado*, núm. 278, de 20 de noviembre de 2007. [Tercera Parte: Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales].

## **Ilustración 2. 1: Organigrama de los tipos de grupos.**



Fuente: Elaboración propia.

**Grupos de subordinación o verticales:** constituyen aquellos en los que existe una sociedad dominante que ejerce control sobre una o más sociedades dependientes, configurando una estructura jerárquica donde la dirección unitaria se ejerce desde la entidad matriz hacia las filiales., La forma más normal de conseguir el control es mediante la participación de esa sociedad dominante en el capital de las o las sociedades dependientes sobre las que se ejerce control.

**Grupos de coordinación u horizontales:** se caracterizan por la ausencia de una sociedad dependiente sobre la que se ejerza control evidente, surgiendo mediante acuerdos de cooperación entre varias sociedades independientes entre sí o porque se encuentren bajo la misma unidad de dirección sin que exista una relación de dominio forma.

**Tabla 2. 1.: Diferencias entre grupos de subordinación y grupos de coordinación.**

<b>DIFERENCIAS DE LOS TIPOS DE GRUPOS</b>	<b>GRUPO DE SUBORDINACION O VERTICAL</b>	<b>GRUPO DE COORDINACIÓN U HORIZONTAL</b>
<b>CONCEPTO CLAVE</b>	Control de las participaciones o del órgano de administración	Toma de decisiones conjunta por medio de contratos o vínculos comunes.
<b>TIPO DE RELACIÓN</b>	Sociedad dominante controla a las demás	Varias sociedades cooperan sin control institucional.
<b>ESTRUCTURA</b>	Pirámide jerárquica, dirección centralizada	Red horizontal, acuerdos o dirección común

Fuente: Elaboración Propia

El desarrollo de este trabajo se va a centrar en los grupos de subordinación ya que son estos los que están obligados a formular cuentas anuales consolidadas según el artículo 42 del C.Com. y, por tanto, aquellos cuyas cuentas anuales serán auditadas posteriormente.

## **MARCO NORMATIVO**

### **3. NORMATIVA CONTABLE SOBRE CUENTAS CONSOLIDADAS EN ESPAÑA.**

En el ámbito español, la normativa sobre consolidación se encuentra regulada principalmente por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad<sup>11</sup>. Este marco normativo establece

<sup>11</sup> Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. (2007): Boletín Oficial del Estado, núm. 278, de 20 de noviembre de

los criterios contables que deben seguir las empresas españolas para la formulación de sus cuentas anuales individuales y consolidadas.

La evolución de la normativa sobre consolidación en España ha sido significativa, comenzando con las primeras "Normas sobre formación de las cuentas de los grupos de Sociedades" aprobadas en 1982, que constituyeron la primera versión de unas normas de consolidación en España. Estas normas iniciales establecían que las cuentas del grupo estarían comprendidas por el balance consolidado, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas y el anexo, documentos que forman una unidad y deben dar la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados del grupo.

Las empresas españolas que deben aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas en la Unión Europea (NIIF-UE) para sus cuentas consolidadas deben seguir criterios específicos. Según las orientaciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), los grupos "horizontales" que deben formular sus cuentas anuales consolidadas obligatoriamente aplicando las NIC/NIIF adoptadas, deberán aplicar los criterios contenidos en dicho cuerpo normativo. No obstante, la obligación de consolidar se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio.

Las sociedades españolas que tengan valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier estado miembro de la UE tendrán que aplicar obligatoriamente las NIIF adoptadas por la UE para sus cuentas anuales consolidadas.<sup>12</sup>

Los grupos de sociedades no cotizadas pueden optar voluntariamente por aplicar las NIIF-UE para sus cuentas consolidadas. Si ejercen esta opción deben cumplir con la regla de continuidad en ejercicios futuros.<sup>13</sup>

Los grupos de sociedades no cotizadas que no opten por las NIIF-UE deben aplicar entonces las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales

---

2007.

<sup>12</sup> Reglamento (CE) nº. 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, transpuesto al ordenamiento español mediante la Disposición final undécima de la Ley 62/2003

<sup>13</sup> Apartado 1.b) de la Disposición final undécima de la Ley 62/2003.

Consolidadas<sup>14</sup> (NOFCAC).

Estas últimas son en las que se basa el desarrollo de este trabajo y en lo que se centran los siguientes apartados.

### **3.1. Obligación de consolidar y evidencia de control.**

El artículo 42 del Código de Comercio establece la obligación general de formular cuentas anuales consolidadas para toda sociedad dominante de un grupo.

Las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas<sup>15</sup> (NOFCAC), en consonancia con el Código de Comercio, proporcionan una definición precisa del grupo en su artículo 1: "El grupo de sociedades, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, está formado por la sociedad dominante y todas las sociedades dependientes". La norma define a la sociedad dominante como "aquella que ejerza o pueda ejercer, directa o indirectamente, el control sobre otra u otras, que se calificarán como dependientes o dominadas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social".<sup>16</sup>

Especialmente relevante resulta la definición de control establecida en las NOFCAC: "el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad, con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades". Esta conceptualización supera la mera consideración formal de participaciones para centrarse en la capacidad real de dirección y control económico.

La determinación de la existencia de control constituye un elemento crucial para establecer si existe un grupo de sociedades y, consecuentemente, la obligación de consolidar sus cuentas anuales. El Código de Comercio establece presunciones específicas sobre cuándo se considera que existe control,

---

<sup>14</sup> Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas. (2010): Boletín Oficial del Estado. Núm. 232.

<sup>15</sup> Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas. (2010): Boletín Oficial del Estado. Núm. 232

<sup>16</sup>Art.1. Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas. (2010): Boletín Oficial del Estado. Núm. 232

proporcionando criterios objetivos para esta evaluación.

Según el artículo 42 del C.Com., el control se presume cuando la sociedad determinada como dominante, en relación con la otra sociedad:

“

1. Posea la mayoría de los derechos de voto: Esta presunción constituye el criterio más directo y tradicional de control, estableciendo que quien detenta más del 50% de los derechos de voto ostenta la capacidad de dirigir las decisiones societarias.
2. Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración: Este criterio reconoce que el control puede ejercerse a través del dominio del órgano de gestión, independientemente del porcentaje de participación en el capital.
3. Pueda disponer de la mayoría de los derechos de voto mediante acuerdos con terceros: Esta presunción contempla situaciones donde el control se ejerce indirectamente a través de pactos parasociales o acuerdos con otros socios.
4. Haya nombrado a la mayoría de los miembros del órgano de administración: Se presume control cuando se ha designado con los propios votos a la mayoría de los administradores que desempeñen su cargo al momento de formular cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios anteriores. Esta presunción se considera especialmente relevante cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante.”

Las NOFCAC amplían significativamente estos criterios en su artículo 2 estableciendo circunstancias adicionales que pueden evidenciar la existencia de control en los casos en que la sociedad dominante no posea participación en el capital o no sea una participación mayoritaria:

**Dirección de actividades:** Cuando las actividades de la entidad se dirigen en nombre y de acuerdo con las necesidades de la sociedad, de forma que ésta obtiene beneficios u otras ventajas de las operaciones de aquélla.

**Poder de decisión predefinido:** Cuando la sociedad tiene un poder de decisión en la entidad, o se han predefinido sus actuaciones de tal manera que le permite obtener la mayoría de los beneficios u otras ventajas de las actividades de la entidad.

**Derecho a beneficios y exposición a riesgos:** Cuando la sociedad tiene el derecho a obtener la mayoría de los beneficios de la entidad y, por tanto, está expuesta a la mayor parte de los riesgos derivados de sus actividades

**Retención de riesgos residuales:** Cuando la sociedad retiene para sí, de forma sustancial, la mayor parte de los riesgos residuales o de propiedad relacionados con la entidad o con sus activos

### **3.2. Dispensas de consolidación.**

No obstante, aunque el artículo 42 del C.Com. establece la obligación general de consolidar a las sociedades dominantes de los grupos, el artículo 43 del mismo cuerpo legal, desarrollado en los artículos 7 a 9 de las NOFCAC, contempla cuatro supuestos principales que las eximen de esta obligación.

#### **3.2.1. Dispensa por razón de tamaño.**

Esta excepción se aplica cuando en las cifras del grupo no se superan dos de los tres umbrales establecidos durante dos ejercicios consecutivos:

- Activo total  $\leq$  11.400.000 euros
- Cifra de negocios neta  $\leq$  22.800.000 euros
- Número medio de empleados  $\leq$  250

La dispensa requiere adicionalmente que ninguna sociedad del grupo tenga consideración de entidad de interés público.

#### **3.2.2. Dispensa por pertenencia a un grupo mayor**

Procede cuando la sociedad dominante forme parte de un grupo superior con

domicilio en algún Estado miembro de la UE, cumpliendo las siguientes condiciones:

- Consolidación de cuentas del grupo superior mediante integración global
- Mención expresa en las cuentas individuales de la exención, identificando al grupo superior
- Depósito de las cuentas consolidadas del grupo superior en el Registro Mercantil español.

#### 3.2.3. Dispensa por participación en sociedades sin impacto significativo.

Aplica cuando las sociedades dependientes carecen de relevancia individual o colectiva para reflejar la imagen fiel del grupo, requiriendo justificación documentada de la irrelevancia contable.

#### 3.2.4. Dispensa por restricciones graves y duraderas

Se concede cuando existen limitaciones legales u operativas que impiden ejercer el control sobre una dependiente, siempre que las restricciones sean temporales pero prolongadas y que se documente su impacto en la imposibilidad de consolidación.

Estas dispensas no son aplicables cuando al menos el 10% del accionariado solicite la consolidación seis meses antes del cierre del ejercicio, cuando se produzcan casos de integración de subgrupos durante el ejercicio, o cuando las sociedades sean entidades de crédito, aseguradoras o sociedades con valores en mercados regulados de la UE.

En la siguiente tabla (Tabla 3.2.) se resumen los distintos tipos de dispensa a las que se pueden acoger las sociedades dominantes de un grupo:

**Tabla 3.2.: Resumen Dispensas de consolidación.**

<b>Tipo de Dispensa</b>	<b>Descripción</b>	<b>Requisitos Principales</b>
<b>Por razón de tamaño</b>	Aplica si el grupo no supera dos de tres umbrales durante dos ejercicios consecutivos.	- Activo total $\leq$ 11.400.000 € - Cifra de negocios neta $\leq$ 22.800.000 € - Número medio de empleados $\leq$ 250 - Ninguna sociedad del grupo puede ser entidad de interés público
<b>Por pertenencia a un grupo mayor</b>	Aplica si la sociedad dominante forma parte de un grupo superior en la UE.	- Cuentas consolidadas del grupo superior mediante integración global - Mención expresa de la exención en las cuentas individuales - Depósito de cuentas consolidadas del grupo superior en el Registro Mercantil español
<b>Por participación sin impacto significativo</b>	Aplica si las dependientes no son relevantes individual o colectivamente para la imagen fiel del grupo.	- Justificación documentada de la irrelevancia contable de las sociedades dependientes
<b>Por restricciones graves y duraderas</b>	Se aplica si existen limitaciones legales u operativas prolongadas que impiden el control.	- Documentación del impacto de las restricciones - No aplicable si: Al menos el 10% del accionariado solicita consolidación con 6 meses de antelación. Se integran subgrupos en el ejercicio. Se trata de entidades de crédito, aseguradoras o sociedades con valores en mercados regulados de la UE

Fuente: elaboración propia.

### 3.3. Figuras relacionadas: sociedades asociadas y multigrupo conjunto consolidable y perímetro de consolidación

Además de las sociedades dominantes y dependientes, el marco conceptual de grupos incluye otras figuras societarias relevantes para la consolidación contable. Las Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales (NECA 13<sup>a</sup>) definen estas entidades complementarias:

**Empresa asociada:** Se define como aquella entidad que, sin formar parte del grupo, se encuentra bajo la influencia significativa de alguna empresa del grupo. La influencia significativa se entiende como la capacidad de participar en las decisiones del negocio sin llegar a tener el control. Esta influencia puede evidenciarse mediante:

- Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa participada.
- Participación en los procesos de fijación de políticas empresariales.
- Transacciones de importancia relativa con la participada.
- Intercambio de personal directivo.
- Suministro de información técnica esencial.

Las NECA<sup>17</sup> establecen una presunción legal de influencia significativa cuando la empresa o el grupo posean al menos el 20% de los derechos de voto de otra sociedad, salvo prueba en contrario.

**Empresa multigrupo:** Constituyen aquellas entidades que son gestionadas conjuntamente por la empresa dominante u otras empresas del grupo junto con terceros ajenos al grupo. Estas sociedades se caracterizan por el control conjunto, donde ningún partícipe individual tiene control unilateral, sino que las decisiones requieren acuerdo entre los controladores.

**Conjunto consolidable:** Se forma a partir del grupo de entidades (sociedad

---

<sup>17</sup> Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. (2007): Boletín Oficial del Estado, núm. 278, de 20 de noviembre de 2007. [Tercera Parte: Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales].

dominante y dependientes), añadiendo las entidades multigrupo que se consolidan mediante el método de integración proporcional. Este concepto representa el núcleo fundamental sobre el cual se aplican directamente los métodos de consolidación más integradores. Según las NOFCAC, cuando se aplica el método de integración proporcional a las sociedades multigrupo, estas forman parte del conjunto consolidable, y su aplicación debe realizarse de manera uniforme para todas las entidades multigrupo del grupo.

**Perímetro de consolidación:** Constituye un concepto más amplio que el conjunto consolidable, ya que incluye todas las entidades cuya información contable debe integrarse en los estados financieros consolidados. El perímetro de consolidación se crea sumando al conjunto consolidable las entidades a las que se aplique el procedimiento de puesta en equivalencia, específicamente:

- Las entidades asociadas.
- Las entidades multigrupo cuando se consoliden por el procedimiento de puesta en equivalencia en lugar de por integración proporcional.

La determinación del perímetro de consolidación es el paso fundamental para la elaboración de las cuentas consolidadas, ya que la inclusión o exclusión de sociedades cambiará radicalmente el resultado de los estados financieros y la imagen de la situación económico-financiera del grupo. No está determinado por la "ambición" del proyecto, sino por la composición societaria de la organización (del Pozo-Almazán, 2014, p. 22).

La correcta delimitación de estos conceptos permite a las sociedades dominantes cumplir adecuadamente con sus obligaciones de consolidación, asegurando que los estados financieros consolidados reflejen fielmente la realidad económica del grupo empresarial como una unidad de decisión.

La comprensión de este marco conceptual resulta fundamental para abordar adecuadamente la auditoría de grupos de sociedades, ya que determina tanto el perímetro de consolidación como las responsabilidades específicas del auditor en cada tipo de estructura empresarial. Es importante tener en cuenta que para el tema que se desarrolla en este trabajo, que es la auditoría de los grupos de

sociedades, los grupos que nos interesan en este caso son aquellos que están obligados a formular cuentas consolidadas, y que para su formulación sigan la normativa española de consolidación.

#### **4. NORMATIVA APLICABLE A LA AUDITORIA DE GRUPOS.**

##### **4.1. La NIA-ES 600 (Revisada) y su equivalente internacional**

La NIA-ES 600 (Revisada) “Consideraciones especiales – Auditoría de estados financieros de grupos (incluidos el trabajo de los auditores de componentes)” (ICAC, 2023) constituye la norma fundamental que regula la auditoría de estados financieros de grupos empresariales. Esta norma se centra específicamente en la auditoría de grupos, estableciendo pautas para el auditor a la hora de abordar encargos de auditoría de cuentas consolidadas y de entidades de grupo. La versión revisada de la NIA-ES 600, aplicable a partir del 1 de enero de 2024, ha introducido cambios significativos que actualizan las normas para la auditoría de grupos, enfatizando la evaluación de riesgos, la comunicación entre auditores y el escepticismo profesional. Entre las principales novedades se encuentra la introducción de la auditoría basada en riesgos y nuevos requisitos para el auditor principal, buscando mejorar la calidad y efectividad en las auditorías de cuentas consolidadas.

La norma establece definiciones precisas de los roles y responsabilidades en la auditoría de grupos. El auditor del grupo es definido como el socio del encargo del grupo y los miembros del equipo de encargo distintos de los auditores de componentes, siendo responsable de establecer la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo. Por su parte, el auditor de un componente es parte del equipo del encargo en la auditoría de un grupo.

La norma internacional equivalente es la ISA 600 "Special Considerations—Audits of Group Financial Statements" (IAASB, 2022), que ha sido revisada y es efectiva para auditorías de estados financieros de períodos que comenzaron el 15 de diciembre de 2023 o después. La ISA 600 revisada incluye nuevos

requisitos y material de aplicación revisado que mejor alinea la norma con otras normas recientemente revisadas.

La ISA 600 revisada fortalece las responsabilidades del auditor en relación con el escepticismo profesional, la planificación y ejecución de una auditoría de grupo, las comunicaciones bidireccionales entre el auditor del grupo y los auditores de componentes, y la documentación. Esta norma se alinea con otras normas internacionales como la ISQM 1, ISA 220 revisada e ISA 315 revisada.

La norma internacional trata de las consideraciones particulares aplicables a las auditorías del grupo y, en concreto, a aquellas en las que participan los auditores de los componentes. Cuando un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los del grupo, esta norma puede resultar de utilidad, adaptada en la medida en que las circunstancias lo requieran.

#### 4.1.1. Otras normas relevantes: NIA-ES 315R, 330, 500, 700

La NIA-ES 315 (Revisada) "Identificación y valoración del riesgo de incorrección material" (ICAC, 2021) es fundamental en el proceso de auditoría de grupos. Esta norma revisada se basa en el principio de exigir que los auditores obtengan una comprensión suficiente de la entidad y su entorno para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material.

Los principales cambios en la NIA-ES 315 revisada incluyen un enfoque basado en riesgos más robusto, que exige una comprensión más profunda del sistema de control interno de la entidad y cómo este afecta los riesgos de incorrección material. La norma reconoce el creciente uso de tecnología y sistemas automatizados en las entidades, lo que implica que los auditores deben tener un entendimiento adecuado de cómo estas tecnologías afectan los procesos de control interno.

En el contexto de auditorías de grupo, el auditor asume la responsabilidad de adquirir conocimiento sobre el grupo y su entorno, factores normativos que tienen

impacto, indicadores y mediciones utilizadas para medir el resultado financiero, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno del grupo.

La NIA-ES 330 "Respuestas del auditor a los riesgos valorados" (ICAC, 2013) establece los procedimientos que el auditor debe diseñar para responder a los riesgos identificados y valorados. El objetivo de esta norma es reducir, en la medida de lo posible, el riesgo de auditoría existente en el diseño del trabajo de campo del auditor.

La norma aconseja utilizar procedimientos sustantivos —pruebas en detalle y procedimientos analíticos sustantivos— y pruebas de controles. Los contenidos incluyen respuestas globales, procedimientos de auditoría, adecuación de la presentación y de la información revelada, evaluación de la evidencia de auditoría y su documentación.

En auditorías de grupo, esta norma es especialmente relevante ya que el auditor del grupo debe diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que respondan adecuadamente a los riesgos valorados tanto a nivel del grupo como de los componentes individuales.

La NIA-ES 500 "Evidencia de auditoría" (ICAC, 2013) proporciona una guía esencial sobre los tipos, la calidad y la cantidad de evidencia que los auditores deben obtener para respaldar su opinión sobre los estados financieros. El objetivo principal es que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

La norma establece que la fiabilidad de la evidencia depende de diversos factores, incluyendo la fuente de la evidencia, su naturaleza y las circunstancias bajo las cuales se obtiene. En el contexto de auditorías de grupo, esta norma es crucial para asegurar que tanto el auditor del grupo como los auditores de componentes obtengan evidencia suficiente y adecuada.

Los procedimientos para obtener evidencia de auditoría incluyen inspección,

observación, confirmación externa, recálculo, re-ejecución y procedimientos analíticos. El auditor debe ejercer juicio profesional al evaluar si la evidencia obtenida es suficiente y adecuada.

La NIA-ES 700 "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros" (ICAC, 2016) establece los criterios a seguir en la forma, estructura, contenido y casuística del informe de auditoría. Esta norma es fundamental para la emisión de informes de auditoría sobre estados financieros consolidados.

La norma establece los criterios para el informe de auditoría con opinión no modificada (actualmente denominada opinión favorable u opinión limpia), en el que el auditor resume de manera sistemática los estados financieros auditados, la responsabilidad de la entidad auditada, su responsabilidad como auditor y su opinión.

En auditorías de grupo, el informe debe reflejar adecuadamente el trabajo realizado tanto por el auditor del grupo como por los auditores de componentes, asegurando que la opinión emitida cubra apropiadamente todos los aspectos de los estados financieros consolidados.

En la siguiente tabla se recoge un resumen de las NIA-ES desarrolladas en este apartado.

**Tabla 3.3.: Resumen otras normas relevantes.**

<b>Nor ma</b>	<b>Ámbito de aplicación</b>	<b>Aspectos clave</b>	<b>Relevancia en auditorías de grupo</b>
<b>NIA -ES 315 R</b>	Evaluación de riesgos de auditoría	- Requiere una comprensión profunda de la entidad y su entorno - Fortalece el enfoque basado en riesgos - Considera el uso de tecnologías y sistemas automatizados	- El auditor del grupo debe entender el sistema de control interno del grupo y de sus componentes - Evaluación de normativas aplicables y métricas financieras relevantes
<b>NIA -ES 330</b>	Respuesta del auditor ante los riesgos identificados	- Procedimientos sustantivos y pruebas de controles - Evaluación de la evidencia y su documentación - Respuestas globales y específicas	- Exige diseñar procedimientos específicos tanto a nivel del grupo como de cada componente - Ajuste del trabajo de campo en función de riesgos identificados
<b>NIA -ES 500</b>	Obtención y evaluación de evidencia	- Evidencia suficiente y adecuada - Fiabilidad de la evidencia según su origen y contexto - Métodos: inspección, observación, confirmación, recálculo, etc.	- Crítica para asegurar que la evidencia obtenida por el auditor del grupo y los auditores de componentes sea válida y suficiente - Aplica juicio profesional en la evaluación de dicha evidencia
<b>NIA -ES 700</b>	Emisión del informe de auditoría	- Estructura del informe - Opinión limpia / favorable - Responsabilidad del auditor y de la entidad auditada	- Refleja el trabajo combinado de auditores del grupo y de componentes - Debe cubrir todos los aspectos relevantes de los estados financieros consolidados

Fuente: Elaboración propia.

#### 4.1.2. Responsabilidades del auditor principal y otros auditores del grupo.

##### a) Responsabilidades del auditor del grupo.

El auditor del grupo, también conocido como auditor principal, tiene responsabilidades específicas y amplias en el contexto de las auditorías de estados financieros consolidados. Según la NIA-ES 600 revisada, el auditor del grupo es responsable de establecer la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo.

Las responsabilidades del auditor del grupo incluyen la dirección, supervisión y realización del encargo de la auditoría del grupo. El socio del encargo del grupo debe satisfacerse de que aquellos que realicen el encargo de auditoría del grupo, incluidos los auditores de los componentes, reúnan, en conjunto, la competencia y las aptitudes adecuadas.

Entre las responsabilidades específicas se encuentran:

- Comunicaciones con los auditores de componentes durante todo el transcurso de la auditoría del grupo.
- Reuniones o llamadas a los auditores de componentes para discutir riesgos identificados y valorados, problemas, hallazgos y conclusiones.
- Revisiones de la documentación de auditoría del auditor del componente.
- Participación en la reunión de cierre o en otras reuniones clave entre los auditores de los componentes y la dirección.

##### b) Responsabilidades de los auditores de componentes.

Los auditores de componentes forman parte del equipo del encargo en la auditoría de un grupo. Cuando el auditor del grupo involucra a auditores de componentes en el diseño o en la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, debe establecer claramente las responsabilidades y expectativas. Los auditores de componentes tienen responsabilidades específicas que incluyen:

- Aplicar las mismas normas de auditoría internacionales.
  - Adaptar el plan general de contabilidad a la normativa internacional de contabilidad y auditoría de cuentas.
  - Comunicar efectivamente con el auditor del grupo sobre hallazgos significativos.
  - Documentar adecuadamente el trabajo realizado.
- c) Coordinación y comunicación entre auditores.

La coordinación efectiva entre el auditor del grupo y los auditores de componentes es fundamental para el éxito de la auditoría. La comunicación debe ser bidireccional y continua durante todo el proceso de auditoría.

El auditor del grupo debe establecer procedimientos de comunicación claros que aseguren que:

- Los auditores de componentes comprendan los objetivos de la auditoría del grupo.
- Se comuniquen oportunamente los riesgos identificados y los hallazgos significativos.
- Se coordinen adecuadamente los procedimientos de auditoría.
- Se revise y evalúe apropiadamente el trabajo de los auditores de componentes.

d) Marco legal y regulatorio.

La obligación de auditar cuentas consolidadas está establecida en la normativa española, específicamente aquellos grupos de sociedades que estén obligados a consolidar sus cuentas anuales deben someterlas a auditoría. No es necesario que sea el mismo auditor quien realice tanto la auditoría del grupo como las auditorías individuales de las sociedades componentes.

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas<sup>18</sup> establece el marco legal para la auditoría en España, incluyendo disposiciones específicas para las

---

<sup>18</sup> Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. (2015): Boletín Oficial del Estado. Núm. 174.

auditorías de grupos. Esta ley tiene como objetivo mejorar la calidad de las auditorías, fortaleciendo su independencia para reforzar la confianza en la información económica y financiera.

El proceso de auditoría de cuentas consolidadas implica varias etapas fundamentales, incluyendo la definición del perímetro de consolidación, el establecimiento del plan de cuentas y la verificación y conciliación de saldos. La sociedad dominante tiene la responsabilidad de garantizar que las cuentas anuales consolidadas se formulen correctamente y se sometan a auditoría. (GLOBAL AUDITORÍA, 2024)

## **5. EL PROCESO DE AUDITORÍA EN GRUPOS DE SOCIEDADES**

### **5.1. Evaluación de la necesidad de consolidación**

La consolidación de estados financieros constituye un proceso fundamental para los grupos empresariales, surgiendo como obligación cuando una sociedad dominante ejerce control sobre una o varias entidades dependientes. Esta obligación se activa al superar determinados umbrales establecidos en el Código de Comercio, relacionados principalmente con el volumen de activos, cifra de negocios y número de empleados. Específicamente, una sociedad estará obligada a formular cuentas anuales consolidadas cuando durante dos ejercicios consecutivos supere al menos dos de los siguientes límites: activo superior a 11.400.000 euros, importe neto de cifra de negocios superior a 22.800.000 euros, o plantilla media superior a 250 trabajadores.

El proceso de evaluación de la necesidad de consolidación implica un análisis detallado del perímetro de consolidación, identificando todas las entidades que deben incluirse en los estados financieros consolidados. Este perímetro comprende la sociedad dominante y todas sus sociedades dependientes, considerando que el control puede ejercerse incluso sin tener la mayoría de los derechos de voto o participación en el capital social. La determinación correcta del perímetro resulta esencial para garantizar la transparencia y fiabilidad de la

información financiera consolidada.

## 5.2. Planificación de la auditoría de un grupo.

La planificación de la auditoría de un grupo de sociedades constituye una fase crítica que establece la estrategia general y el plan detallado para el encargo. Esta etapa no representa un momento aislado, sino un proceso continuo y repetitivo que comienza poco después de finalizar la auditoría anterior y continúa hasta completar el encargo actual. La NIA 300 establece que el objetivo principal de la planificación es garantizar que la auditoría se realice de manera eficaz, considerando aspectos como el alcance, el momento de realización y la dirección del trabajo.

En la siguiente imagen (Ilustración 4.1.) se desarrolla el proceso del nombramiento del auditor cuando recibe el encargo.

**Ilustración 4.1.: proceso de nombramiento del auditor.**



Fuente: Audágora Auditores. (2025)

Un elemento fundamental en esta fase es la participación de los miembros clave del equipo del encargo, especialmente el socio responsable, quien debe asegurarse de que todos los profesionales involucrados reúnan, en conjunto, la competencia y aptitudes adecuadas. La planificación incluye actividades preliminares como la evaluación del cumplimiento de los requerimientos éticos,

incluidos los relativos a la independencia, y el establecimiento de un acuerdo sobre los términos del encargo.

Para establecer la estrategia global de auditoría, el auditor debe identificar las características del encargo que definen su alcance, determinar los objetivos en relación con los informes a emitir, considerar factores significativos para la dirección de las tareas del equipo, evaluar los resultados de actividades preliminares y determinar la naturaleza, momento y extensión de los recursos necesarios. Este proceso varía según la dimensión y complejidad de la entidad, la experiencia previa con el grupo y los cambios de circunstancias que puedan producirse durante el encargo.

El plan de auditoría debe incluir una descripción detallada de la naturaleza, momento y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo, así como de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo. En el contexto de grupos de sociedades, este plan debe considerar la estructura del grupo, los componentes significativos y las áreas de mayor riesgo, estableciendo claramente las responsabilidades del auditor principal y de los auditores de componentes.

### **5.3. Identificación y evaluación de riesgos en la consolidación.**

La identificación y evaluación de riesgos constituye un elemento central en la auditoría de estados financieros consolidados, siendo un proceso estratégico que define la dirección y el éxito de toda la auditoría. La NIA 315 establece un marco para este proceso, enfatizando la necesidad de una comprensión profunda del entorno empresarial en el que opera la entidad auditada, incluyendo factores internos y externos que pueden afectar al grupo.

En el contexto específico de la consolidación, el auditor del grupo asume la responsabilidad de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros consolidados. Este proceso implica evaluar la integridad, exactitud y adecuación de los ajustes y reclasificaciones de consolidación, así

como analizar si los juicios aplicados por la dirección en el proceso de consolidación pueden indicar la existencia de posible sesgo. Adicionalmente, el auditor debe responder a los riesgos valorados de incorrección material derivados del proceso de consolidación debidos a fraude.

La consolidación proporcional tiene un impacto significativo en la evaluación de riesgos, ya que afecta a los ratios financieros y la situación financiera general de la empresa (FasterCapital, 2025). Entre los riesgos más relevantes se encuentran los errores en la integración de los estados financieros, la mala administración de fondos, el riesgo de fraude y los problemas operativos derivados de la falta de integración entre las entidades del grupo. Para mitigar estos riesgos, es necesario utilizar una combinación de métodos cualitativos y cuantitativos que permitan obtener una comprensión integral de los riesgos potenciales y desarrollar estrategias adecuadas.

La evaluación de riesgos debe considerar también la complejidad de las estructuras corporativas, las diferencias culturales y normativas en grupos internacionales, los desafíos en la integración de sistemas y los riesgos de traducción cuando existen operaciones en diferentes países. Este enfoque basado en riesgos permite al auditor determinar el alcance de la auditoría del grupo, la supervisión de los auditores de los componentes y establecer una comunicación bidireccional efectiva durante todo el proceso.

#### **5.4. Coordinación entre el auditor principal y auditores de componentes.**

La coordinación efectiva entre el auditor principal y los auditores de componentes representa un aspecto crítico en la auditoría de grupos de sociedades. La NIA 600 establece los lineamientos para esta coordinación, definiendo al auditor principal como aquel con la responsabilidad de informar sobre los estados financieros de una entidad cuando estos incluyen información financiera de uno o más componentes auditados por otros auditores. Esta norma ha sido revisada recientemente, aplicándose a partir del 1 de enero de 2024, para reforzar el enfoque basado en riesgos y mejorar la comunicación entre los distintos

auditores involucrados.

El auditor principal debe evaluar la competencia y capacidad de los auditores de componentes, considerando aspectos como su independencia, conocimiento profesional y cumplimiento de estándares éticos. Durante la etapa de planificación, debe desarrollarse un manual de instrucciones con todos los elementos e indicaciones necesarias para que los auditores de componentes las cumplan adecuadamente. Estas instrucciones deben incluir los requisitos de independencia, áreas que requieren consideración especial, procedimientos para identificar transacciones entre compañías y el calendario para completar la auditoría.

La comunicación bidireccional es fundamental durante todo el proceso de auditoría. El auditor principal debe discutir con los auditores de componentes los procedimientos aplicados, revisar sus papeles de trabajo y considerar los resultados significativos obtenidos. En algunos casos, puede ser necesario realizar pruebas suplementarias de los registros o información del componente, que pueden ser desarrolladas por el auditor principal o por el auditor del componente según las circunstancias.

La relación profesional entre el auditor principal y los auditores de componentes debe estar enmarcada en la ética y buenas prácticas, fomentando la cooperación y transparencia en el desarrollo del trabajo. Con la NIA 600 revisada, se refuerza la asunción de responsabilidad sobre la supervisión de los auditores de componentes, especialmente en áreas de mayor riesgo o que impliquen juicios significativos.

#### **5.5. Obtención de evidencia suficiente y adecuada.**

La obtención de evidencia suficiente y adecuada constituye un principio fundamental en la auditoría de estados financieros consolidados, siendo la base para sustentar la opinión del auditor. La NIA 500 define la evidencia de auditoría como la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las

que basa su opinión, incluyendo tanto la información contenida en los registros contables como otra información complementaria (INCP, 2016). Esta evidencia debe ser suficiente en términos cuantitativos y adecuada en términos cualitativos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

La suficiencia se refiere a la cantidad de evidencia necesaria, que depende de la valoración de riesgos realizada por el auditor y de la calidad de la evidencia obtenida. Por su parte, la adecuación está relacionada con la relevancia y fiabilidad de la evidencia, considerando su fuente y las circunstancias en que se obtiene. Ambos aspectos están interrelacionados, ya que una mayor cantidad de evidencia puede no compensar su baja calidad.

Para obtener evidencia suficiente y adecuada en la auditoría de grupos, es esencial aplicar procedimientos específicos que consideren la naturaleza, oportunidad y extensión de la evidencia requerida. Estos procedimientos pueden incluir la inspección, observación, confirmación, recálculo, re-ejecución, procedimientos analíticos e indagación, a menudo combinados entre sí. En el contexto de grupos de sociedades, la evidencia debe abarcar tanto los estados financieros individuales de los componentes como el proceso de consolidación.

El auditor del grupo debe evaluar si ha obtenido evidencia suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados al proceso de consolidación y al trabajo realizado por los auditores de componentes. Esto incluye verificar la integridad y exactitud de los ajustes de consolidación, la correcta aplicación de políticas contables uniformes y la adecuada eliminación de transacciones intragrupo. La documentación de esta evidencia es crucial, debiendo identificarse los componentes auditados por otros auditores, su importancia relativa y los procedimientos realizados.

## **5.6. Elaboración del informe de auditoría consolidado.**

La elaboración del informe de auditoría consolidado representa la culminación del proceso de auditoría en grupos de sociedades, donde el auditor expresa su

opinión sobre si los estados financieros consolidados reflejan la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados del grupo. Este informe debe basarse en la evidencia obtenida y en el cumplimiento de los requisitos normativos, asegurando la transparencia y confianza para los usuarios de la información financiera.

El informe de auditoría de cuentas anuales consolidadas sigue una estructura específica que incluye la identificación de los destinatarios, una sección sobre los estados financieros consolidados, la descripción de las responsabilidades de la dirección y del auditor, y la opinión sobre los estados financieros consolidados. En esta opinión, el auditor debe expresar si las cuentas anuales consolidadas presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera del grupo, sus resultados y flujos de efectivo, de conformidad con el marco normativo aplicable.

Para formular esta opinión, el auditor debe considerar si ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros consolidados están libres de incorrecciones materiales. Esto implica evaluar si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y adecuada, si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o en conjunto, y si los estados financieros consolidados han sido preparados conforme al marco de información financiera aplicable.

El informe también puede incluir una sección sobre otros requerimientos legales y reglamentarios, cuya estructura y contenido variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor. En el contexto actual, con la aplicación de la NIA 600 revisada, se espera una mayor transparencia en los informes de auditoría de grupos, especialmente en lo relativo a la responsabilidad del auditor principal y la participación de auditores de componentes.

La elaboración de un informe de auditoría consolidado de calidad contribuye significativamente a la confianza en los mercados financieros, proporcionando a los usuarios una base sólida para la toma de decisiones económicas. Este informe no solo verifica la información financiera presentada, sino que también

añade valor al proceso de gobierno corporativo y gestión de riesgos del grupo.

## **6. Principales Áreas de Riesgo en la Auditoría de Grupos.**

La auditoría de grupos empresariales presenta desafíos únicos y complejos que requieren una comprensión profunda de los riesgos inherentes a la consolidación contable y las operaciones Inter compañía. La NIA-ES 600R establece el marco normativo para abordar estas consideraciones especiales, enfatizando la necesidad de un enfoque basado en riesgos para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría. Los grupos empresariales enfrentan riesgos particulares que pueden afectar significativamente la calidad y veracidad de sus estados financieros consolidados, requiriendo una evaluación exhaustiva por parte de los auditores.

### **6.1. Transacciones Inter compañía y eliminaciones.**

Las transacciones Inter compañía constituyen una de las áreas de mayor riesgo en la auditoría de grupos debido a su complejidad inherente y su potencial para generar incorrecciones materiales en los estados financieros consolidados. Estas operaciones, que incluyen ventas, préstamos, servicios compartidos y transferencias de activos entre entidades del mismo grupo, requieren una documentación exhaustiva y un tratamiento contable adecuado para evitar desajustes que puedan comprometer la integridad de la información financiera.

#### **A) Riesgos principales identificados.**

Los principales riesgos asociados a las transacciones Inter compañía incluyen la inadecuada eliminación de saldos y transacciones recíprocas, que puede resultar en la sobreestimación de activos, pasivos, ingresos o gastos en los estados financieros consolidados. La falta de conciliación oportuna entre las entidades del grupo puede generar diferencias temporales o permanentes que afecten la precisión de las eliminaciones de consolidación. Adicionalmente, existe el riesgo de que las transacciones no estén sustentadas por una justificación económica

clara, lo que puede indicar manipulación de resultados o evasión de obligaciones tributarias.

#### B) Procedimientos de auditoría recomendados.

La auditoría de transacciones Inter compañía debe incluir la verificación de la completitud y exactitud de las eliminaciones de consolidación, así como la evaluación de los controles internos implementados para gestionar estas operaciones. Los auditores deben examinar la documentación soporte de las transacciones, verificar la aplicación de precios de transferencia apropiados y evaluar la razonabilidad comercial de las operaciones. Es fundamental realizar procedimientos de confirmación cruzada entre las entidades del grupo para asegurar la consistencia de los registros contables.

### **6.2. Participaciones no dominantes y control conjunto.**

La correcta contabilización de las participaciones no dominantes y los acuerdos de control conjunto representa un área crítica de riesgo en la auditoría de grupos, particularmente en la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Las participaciones no dominantes, definidas como el patrimonio neto de una dependiente no atribuible directa o indirectamente a la dominante, requieren una evaluación cuidadosa de los derechos y obligaciones asociados.

#### A) Complejidades en la valoración y presentación

Los riesgos principales en esta área incluyen la incorrecta determinación del grado de control o influencia significativa sobre las entidades participadas, lo que puede resultar en errores en el método de consolidación aplicado. La evaluación de control conjunto presenta desafíos particulares, ya que requiere la identificación de acuerdos estatutarios o contractuales que establezcan el reparto del poder de decisión entre los partícipes. Adicionalmente, la atribución de resultados y cambios en el patrimonio entre los propietarios de la dominante y las participaciones no dominantes puede generar incorrecciones si no se realiza adecuadamente.

#### B) Consideraciones normativas.

La NIIF 12 establece requisitos específicos de revelación para las participaciones en otras entidades, incluyendo información sobre restricciones en el acceso a activos o en la liquidación de pasivos del grupo. Los auditores deben evaluar si las revelaciones proporcionadas son suficientes para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza y los riesgos financieros asociados con las participaciones no dominantes.

### **6.3. Diferencias de cambio, ajustes por conversión de moneda.**

La gestión del riesgo cambiario y los ajustes por conversión de moneda constituyen un área de riesgo significativo en grupos multinacionales, donde las fluctuaciones en los tipos de cambio pueden tener impactos materiales en los estados financieros consolidados. Los ajustes por diferencias de cambio pueden presentarse en diversas formas, cada una con implicaciones específicas para la presentación de los estados financieros.

#### A) Tipos de riesgos cambiarios.

Los principales riesgos identificados incluyen los ajustes por traslación, que surgen al consolidar estados financieros de filiales extranjeras cuando la moneda funcional de la filial difiere de la moneda de presentación de la matriz. Las variaciones cambiarias en este contexto suelen reconocerse en el otro resultado integral, pero requieren una evaluación cuidadosa de su tratamiento contable. Otro riesgo significativo es la conversión de moneda funcional, que ocurre cuando una entidad cambia su moneda funcional debido a variaciones significativas en sus condiciones económicas.

#### B) Procedimientos de auditoría específicos.

Los auditores deben verificar la correcta aplicación de los tipos de cambio utilizados en las conversiones, asegurándose de que se utilicen las tasas apropiadas según la naturaleza de las partidas (históricas, de cierre o promedio). Es esencial evaluar la razonabilidad de la determinación de la

moneda funcional de cada entidad del grupo y verificar la consistencia en su aplicación. Los procedimientos deben incluir la revisión de estrategias de cobertura implementadas por el grupo para mitigar los riesgos cambiarios.

#### **6.4. Valoración de activos y deterioros.**

La evaluación del deterioro del valor de los activos representa una de las áreas de mayor complejidad y riesgo en la auditoría de grupos, requiriendo juicios profesionales significativos y la aplicación de técnicas de valoración sofisticadas. La Norma Internacional de Contabilidad 36 (NIC 36) establece los principios fundamentales para la identificación, medición y reconocimiento de las pérdidas por deterioro.

##### **A) Indicadores de deterioro y factores de riesgo**

Los auditores deben evaluar tanto los indicadores externos como internos de deterioro, incluyendo descensos significativos en el valor de mercado de los activos, cambios adversos en el entorno económico o tecnológico, y evidencia de obsolescencia o deterioro físico. Un indicador particularmente relevante es cuando el importe en libros de los activos netos supera la capitalización bursátil de la entidad, lo que sugiere una posible sobrevaloración de los activos.

##### **B) Procedimientos de auditoría complejos**

La auditoría de las pruebas de deterioro debe incluir el análisis del negocio y su mercado, la evaluación de las proyecciones de flujos de efectivo utilizadas en los cálculos del valor en uso, y la comparación de los valores en libros con los valores económicos de los activos o unidades generadoras de efectivo. Los auditores deben examinar críticamente las asunciones clave utilizadas en los modelos de valoración, incluyendo las tasas de descuento, las tasas de crecimiento y las proyecciones operativas.

#### **6.5. Control de filiales extranjeras.**

El control efectivo de filiales extranjeras presenta desafíos únicos que combinan

aspectos de control interno, diferencias regulatorias y complejidades operativas inherentes a las operaciones internacionales. Los grupos multinacionales deben establecer sistemas de control de gestión que permitan supervisar eficazmente las operaciones de sus filiales en diferentes jurisdicciones.

A) Factores de riesgo específicos.

Los principales riesgos incluyen las diferencias en los entornos regulatorios y normativos entre países, que pueden afectar el reconocimiento y medición de transacciones. Las diferencias culturales y de idioma pueden impactar la efectividad de la comunicación y la implementación de políticas corporativas. Adicionalmente, las limitaciones en el acceso físico a las filiales extranjeras pueden restringir la capacidad de supervisión directa y la realización de procedimientos de auditoría.

B) Estrategias de control y supervisión.

Los grupos deben implementar sistemas de información integrados que permitan la supervisión en tiempo real de las operaciones de las filiales extranjeras. Es fundamental establecer estructuras organizativas claras que definan las responsabilidades del controller corporativo y los controller locales. Los procedimientos de control deben incluir la implementación de cuadros de mando integral adaptados a las particularidades de cada jurisdicción, así como sistemas de reporte que faciliten la consolidación oportuna y precisa de la información financiera.

La NIA-ES 600 revisada, aplicable desde 2024, refuerza estos aspectos mediante un enfoque basado en riesgos más robusto y requisitos mejorados de comunicación entre el auditor del grupo y los auditores de componentes. Estos cambios buscan mejorar la calidad y efectividad de las auditorías de grupos, asegurando que los riesgos identificados en estas cinco áreas principales sean adecuadamente abordados mediante procedimientos de auditoría apropiados y suficientes.

En la siguiente tabla (Tabla 6.1.) se resumen las principales áreas de riesgo que se identifican en las auditorías de grupos.

**Tabla 6.1.: Resumen áreas de riesgo de la auditoría de grupos.**

<b>Área de Riesgo</b>	<b>Principales Riesgos Identificados</b>	<b>Aspectos Relevantes / Procedimientos de Auditoría</b>
<b>Transacciones Intercompañía y Eliminaciones</b>	<p>Eliminaciones inadecuadas de saldos y transacciones.</p> <p>Diferencias no conciliadas entre entidades.</p> <p>Falta de justificación económica (riesgo de manipulación o evasión).</p>	<p>Verificación de completitud y exactitud de eliminaciones.</p> <p>Evaluación de controles internos.</p> <p>Revisión de documentación soporte y precios de transferencia.</p> <p>Confirmación cruzada entre entidades.</p>
<b>Participaciones no dominantes y control conjunto</b>	<p>Errores en la determinación del grado de control o influencia.</p> <p>Dificultades en identificar acuerdos de control conjunto.</p> <p>Mala atribución de resultados/patrimonio.</p>	<p>Evaluar aplicación adecuada de métodos de consolidación.</p> <p>Revisar revelaciones conforme a NIIF 12.</p> <p>Verificar información sobre restricciones de acceso a activos y pasivos.</p>
<b>3. Diferencias de cambio y ajustes por conversión de moneda</b>	<p>Ajustes incorrectos por traslación (moneda funcional vs. Presentación).</p> <p>Cambios inapropiados en la moneda funcional.</p>	<p>Validar tipos de cambio aplicados (históricos, promedio, cierre).</p> <p>Verificar determinación y consistencia de moneda funcional.</p> <p>Evaluar estrategias de cobertura cambiaria.</p>
<b>4. Valoración de activos y deterioros</b>	<p>Sobrevaloración de activos.</p> <p>Omisión de deterioros ante indicadores claros (bajada de mercado, obsolescencia, etc.).</p> <p>Juicios erróneos en valoraciones.</p>	<p>Evaluar indicadores internos y externos de deterioro.</p> <p>Analizar flujos de efectivo y tasas usadas en modelos de valoración.</p> <p>Revisar asunciones clave (tasas de descuento, crecimiento, etc.).</p>
<b>5. Control de filiales extranjeras</b>	<p>Diferencias regulatorias entre jurisdicciones.</p> <p>Barreras culturales, idiomáticas y de acceso físico.</p> <p>Supervisión deficiente.</p>	<p>Establecer sistemas de información y control en tiempo real.</p> <p>Definir funciones claras entre controller corporativo y local.</p> <p>Utilizar cuadros de mando integral y reportes consolidados.</p>

Fuente: Elaboración propia.

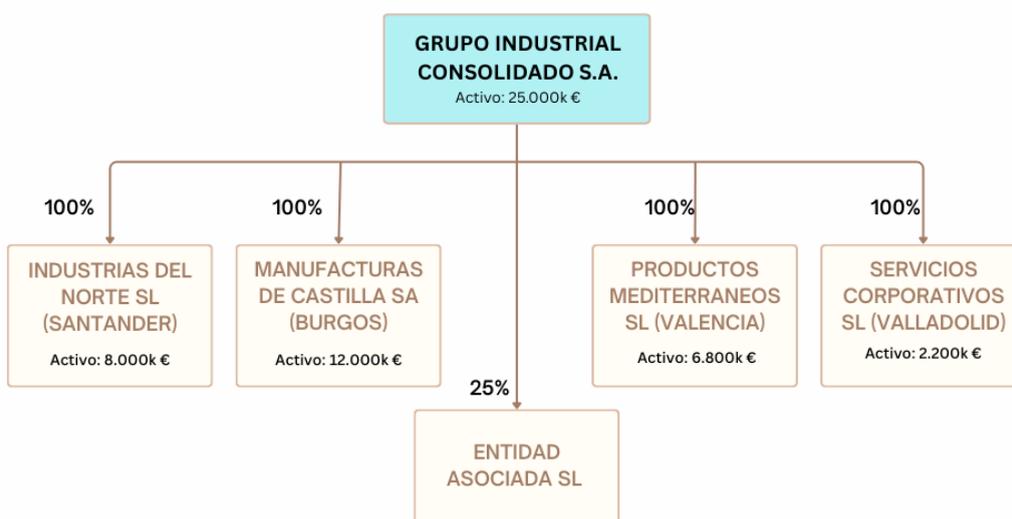
## 7. ANÁLISIS PRÁCTICO DEL PROCESO DE AUDITORIA DEL GRUPO.

### 7.1. Descripción del grupo empresarial objeto del análisis.

Para el presente estudio de caso, se ha seleccionado un grupo empresarial del sector industrial con presencia nacional (no real, solo para la aplicación de este caso práctico), denominado Grupo Industrial Consolidado, S.A. (GIC), que opera como sociedad dominante con diversas filiales en España. La estructura del grupo está compuesta por una matriz ubicada en Valladolid y componentes distribuidos en diferentes comunidades autónomas, incluyendo entidades dependientes en Valladolid, Santander, Burgos y Valencia, adquiridas en los últimos cinco años como parte de su estrategia de expansión nacional. También en esta línea estratégica posee el 25% del capital de otra sociedad. La organización del grupo se puede observar en la ilustración 7.1 siguiente:

**Ilustración 7.1.: Organigrama Grupo Industrial Consolidado S.A.**

## ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DEL GRUPO



Fuente: Elaboración propia.

El grupo se dedica principalmente a la fabricación y comercialización de productos industriales, con una facturación anual consolidada que supera los 50 millones de euros y cuenta con más de 300 empleados distribuidos en sus diferentes unidades de negocio. La compañía matriz posee el 100% de participación en el capital de sus principales filiales, actuando como sociedad dominante del grupo en aplicación de los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

La estructura organizativa del grupo se caracteriza por una gestión centralizada de las políticas financieras y operativas, aunque cada componente mantiene cierta autonomía en la gestión diaria. El grupo ha experimentado un crecimiento significativo en los últimos años, principalmente mediante adquisiciones estratégicas que han ampliado su presencia nacional y diversificado su cartera de productos.

La información financiera del grupo se prepara de conformidad con el Plan General de Contabilidad español y las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC) aprobadas por Real Decreto 1159/2010. El grupo está sujeto a auditoría anual por imperativo legal al superar los límites establecidos en el Código de Comercio para la formulación de cuentas anuales consolidadas. La complejidad de las operaciones Inter grupo, las diferentes ubicaciones geográficas y las diversas normativas autonómicas aplicables hacen que la auditoría de este grupo empresarial presente desafíos significativos que requieren un enfoque especializado conforme a la normativa española de consolidación.

En la siguiente Tabla 7.1. se describen las fases del proceso de la auditoría del grupo, definiendo las actividades que se desarrollan en cada fase, los documentos necesarios y la normativa aplicable a cada fase.

**a 7.1.: Fases del Proceso de la auditoría de grupos.**

<b>Fase</b>	<b>Actividades Principales</b>	<b>Productos/Documentos</b>	<b>NIA-ES Aplicable</b>
<b>1. Aceptación y Planificación</b>	Evaluación del encargo, carta de servicios, asignación de equipos, conocimiento del grupo	Carta de encargo, Estrategia global, Plan de auditoría	NIA-ES 300, 220, 600
<b>2. Evaluación de Riesgos</b>	Identificación de componentes significativos, evaluación del control interno, análisis de riesgos	Matriz de riesgos, Evaluación del control interno, Materialidad	NIA-ES 315, 600, 330
<b>3. Respuesta a los Riesgos</b>	Diseño de procedimientos sustantivos, pruebas de controles, trabajo en componentes	Programas de auditoría, Papeles de trabajo, Evidencia de auditoría	NIA-ES 330, 500, 600
<b>4. Comunicación y Coordinación</b>	Instrucciones a auditores de componentes, comunicación bidireccional continua	Instrucciones escritas, Reportes de comunicación, Actas de reuniones	NIA-ES 600 (revisada)
<b>5. Supervisión y Revisión</b>	Revisión del trabajo de auditores de componentes, evaluación de hallazgos	Memorandos de revisión, Evaluación de deficiencias, Puntos de mejora	NIA-ES 220, 600, 230
<b>6. Conclusión e Informe</b>	Formación de opinión, elaboración del informe de auditoría consolidado	Informe de auditoría, Carta de recomendaciones, Presentación a dirección	NIA-ES 700, 705, 706

Fuente: Elaboración propia.

## **7.2. Aplicación práctica de la NIA 600 en el contexto de las NOFCAC.**

La auditoría del Grupo Industrial Consolidado se ha realizado aplicando la NIA-ES 600 (Revisada), que establece consideraciones especiales para las auditorías de estados financieros de grupos, incluyendo el trabajo de los auditores de los componentes, en el marco de la normativa española de consolidación. Esta norma resulta fundamental para abordar la complejidad inherente a la auditoría de un grupo que aplica las NOFCAC como marco normativo contable

En la siguiente Tabla 7.2. se plasman los principales datos de la sociedad dominante y la sociedades dependientes y se identifica a los auditores responsables de realizar la auditoría de cada empresa.

**Tabla 7.2.: Datos de las empresas del grupo y auditores responsables de la auditoría de la matriz y los componentes.**

<b>Entidad</b>	<b>Participación</b>	<b>Activo Total (Miles €)</b>	<b>Cifra de Negocios (Miles €)</b>	<b>Empleados</b>	<b>Auditor</b>	<b>Materialidad (Miles €)</b>
<b>Grupo Industrial Consolidado, S.A. (Matriz)</b>	nan	25000	52000	85	Auditores Principales, S.L.	250
<b>Industrias del Norte, S.L. (Santander)</b>	100%	8000	18500	95	Auditores Principales, S.L.	85
<b>Manufacturas de Castilla, S.A. (Burgos)</b>	100%	12000	24000	125	Auditores Regionales, S.L.	120
<b>Productos Mediterráneos, S.L. (Valencia)</b>	100%	6800	15200	75	Colaboradores Valencia, S.L.	68
<b>Servicios Corporativos, S.L. (Valladolid)</b>	100%	2200	3800	22	Auditores Principales, S.L.	22

Fuente: Elaboración propia.

Siguiendo los requerimientos de la NIA-ES 600 (Revisada), se estableció una comunicación clara y efectiva con los auditores de los componentes, especificando el trabajo a realizar bajo el marco normativo español. Esta comunicación incluyó aspectos como los requerimientos de ética aplicables, la materialidad de los componentes calculada conforme a las NOFCAC, los riesgos significativos identificados y los procedimientos a aplicar para responder a dichos riesgos en el contexto de la consolidación española.

Para los componentes significativos, se determinó la participación del equipo del

encargo del grupo en el trabajo realizado por los auditores de los componentes, considerando las particularidades del método de integración global aplicado según las NOFCAC. Esta participación incluyó la revisión de la documentación de auditoría relevante, la participación en reuniones con la dirección de los componentes y la evaluación de los hallazgos comunicados, especialmente en relación con las eliminaciones de operaciones intragrupo requeridas por la normativa española.

En el caso específico de la filial valenciana, adquirida recientemente mediante una combinación de negocios, se aplicaron procedimientos adicionales para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre su información financiera, considerando la aplicación del método de adquisición regulado en la norma de registro y valoración 19ª del Plan General de Contabilidad. Esto incluyó la revisión de los ajustes realizados en el proceso de consolidación conforme a las NOFCAC y la evaluación de la uniformidad de las políticas contables aplicadas según el PGC.

### **7.3. Análisis de los papeles de trabajo de auditoría bajo normativa española.**

Los papeles de trabajo constituyen la documentación que respalda la opinión del auditor y evidencian el cumplimiento de las normas de auditoría aplicables en el contexto específico de la auditoría de grupos que aplican las NOFCAC. En el caso de la auditoría del Grupo Industrial Consolidado, los papeles de trabajo se estructuraron siguiendo una metodología que permitió documentar adecuadamente el proceso de auditoría del grupo conforme a la normativa española de consolidación.

La documentación de auditoría incluyó la planificación y programación del trabajo bajo el marco de las NOFCAC, la evaluación del sistema de control interno del grupo, los procedimientos de auditoría aplicados específicos para la consolidación española, las observaciones encontradas y las conclusiones alcanzadas. Los papeles de trabajo se organizaron en archivos permanentes, que contienen información de interés continuado sobre la aplicación de las

NOFCAC, y archivos corrientes, con información específica del período auditado.

Entre los principales papeles de trabajo analizados destacan:

1. Memorándum de planificación de la auditoría del grupo, que incluye la estrategia global adaptada a las NOFCAC, el plan de auditoría y la identificación de los componentes significativos según los criterios del Real Decreto 1159/2010.
2. Cuestionarios de control interno aplicados a nivel de grupo y de componentes, que permitieron evaluar la efectividad de los controles relevantes para la auditoría, con especial atención a los controles sobre el proceso de consolidación conforme a las NOFCAC.
3. Papeles de trabajo relacionados con el proceso de consolidación bajo normativa española, incluyendo la verificación de las homogeneizaciones previas, agregaciones y eliminaciones de operaciones intragrupo según los métodos establecidos en las NOFCAC.
4. Cédulas sumarias y analíticas de las principales áreas de los estados financieros consolidados, que documentan los procedimientos aplicados y los resultados obtenidos en el contexto de la aplicación del método de integración global.
5. Comunicaciones con los auditores de los componentes, incluyendo las instrucciones emitidas específicas para la auditoría bajo NOFCAC y los informes recibidos.

La calidad de los papeles de trabajo se evaluó considerando criterios como su relevancia para demostrar el cumplimiento de las NOFCAC, utilidad para futuras auditorías del grupo, claridad en la documentación de los procedimientos específicos de consolidación española y suficiencia para respaldar las conclusiones alcanzadas. Se verificó que los papeles de trabajo proporcionaran una base adecuada para las conclusiones alcanzadas sobre la aplicación correcta de las normas españolas de consolidación.

Un aspecto destacable fue la documentación de las pruebas realizadas sobre las transacciones significativas entre componentes del grupo, que permitió verificar la adecuada eliminación de los saldos y operaciones intragrupo en el proceso de

consolidación conforme a los artículos 41 y 42 de las NOFCAC. Asimismo, se analizaron los papeles de trabajo relacionados con la evaluación de los riesgos específicos identificados en el contexto de la consolidación española, como los asociados a la valoración del fondo de comercio surgido en las combinaciones de negocios según la normativa del PGC.

#### **7.4. Incidencias y resolución de problemas en el marco de las NOFCAC.**

Durante la auditoría del Grupo Industrial Consolidado se identificaron diversas incidencias específicas relacionadas con la aplicación de las NOFCAC que requirieron la implementación de procedimientos adicionales y la aplicación de soluciones técnicas conforme a la normativa española de consolidación. Estas incidencias representan desafíos comunes en la auditoría de grupos empresariales que aplican la normativa española y su adecuada resolución resulta fundamental para la emisión de una opinión de auditoría apropiada.

Una de las principales incidencias detectadas fue la aplicación incorrecta del método de integración global por parte de uno de los componentes del grupo. Específicamente, la empresa situada en Cataluña había realizado eliminaciones parciales de operaciones intragrupo, cuando según el artículo 41 de las NOFCAC debe eliminarse en su totalidad las partidas intragrupo. Esta situación requirió la realización de ajustes adicionales en el proceso de consolidación para garantizar el cumplimiento estricto de la normativa española.

Otra incidencia significativa fue la identificación de criterios de valoración no homogéneos entre los componentes del grupo. La sociedad adquirida en Valencia utilizaba criterios de amortización del inmovilizado material diferentes a los establecidos por el grupo según el Plan General de Contabilidad. Esta situación requirió la realización de homogeneizaciones valorativas previas a la agregación, conforme a los requerimientos establecidos en el Capítulo III de las NOFCAC sobre el método de integración global.

También se detectaron deficiencias en la aplicación del procedimiento de puesta

en equivalencia para una participación del 25% que el grupo mantenía en una empresa asociada. El componente había contabilizado esta participación por el método del coste en lugar de aplicar el procedimiento de puesta en equivalencia requerido por las NOFCAC para sociedades asociadas. Esta deficiencia requirió ajustes significativos para cumplir con los requerimientos del artículo 10 de las NOFCAC.

En relación con la aplicación del método de adquisición para la combinación de negocios realizada durante el ejercicio, se identificaron incertidumbres sobre la valoración a valor razonable de ciertos activos intangibles. Para abordar esta cuestión, se obtuvieron informes de valoración independientes y se evaluó la adecuación de la aplicación de la norma de registro y valoración 19ª del Plan General de Contabilidad en el contexto de la consolidación.

Adicionalmente, se detectaron dificultades en la obtención de información necesaria para realizar las eliminaciones de resultados por operaciones internas con existencias. Algunos componentes no disponían de sistemas de información suficientemente detallados para identificar todas las operaciones intragrupo, lo que generó limitaciones en la aplicación completa de los requerimientos de eliminación establecidos en las NOFCAC. Para resolver esta situación, se aplicaron procedimientos alternativos y se recomendó al grupo la implementación de mejoras en sus sistemas de información para futuros ejercicios.

La resolución de estas incidencias requirió una comunicación efectiva entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes, así como la aplicación de procedimientos adicionales específicos para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre el cumplimiento de las NOFCAC. En algunos casos, fue necesario modificar el enfoque de auditoría inicialmente planificado, adaptándolo a las particularidades de la normativa española de consolidación.

## **7.5. Conclusiones obtenidas del caso práctico.**

El análisis del caso práctico de auditoría del Grupo Industrial Consolidado bajo la aplicación de las NOFCAC permite extraer conclusiones relevantes sobre la auditoría de grupos empresariales que aplican la normativa española de consolidación y los desafíos específicos asociados a este marco normativo. Estas conclusiones proporcionan aprendizajes valiosos para la práctica profesional en el ámbito de la auditoría de grupos bajo normativa española.

En primer lugar, se evidencia la importancia de un conocimiento profundo de las NOFCAC por parte del equipo de auditoría, especialmente en lo relativo a los métodos de consolidación aplicables y sus diferencias con las NIIF. La normativa española presenta particularidades específicas, como la opción de aplicar el método de integración proporcional para sociedades multigrupo, que no existe en las normas internacionales y que requiere un enfoque de auditoría especializado.

La comunicación efectiva entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes resulta fundamental, especialmente cuando se debe coordinar la aplicación uniforme de los criterios establecidos en las NOFCAC en todas las entidades del grupo. Esta comunicación debe incluir aspectos específicos de la normativa española, como los criterios de homogeneización previa requeridos antes de la aplicación del método de integración global.

El caso analizado también pone de manifiesto la relevancia de una evaluación rigurosa del cumplimiento de los criterios de identificación del perímetro de consolidación establecidos en las NOFCAC. La determinación correcta de las sociedades que deben incluirse en la consolidación conforme a los criterios del artículo 42 del Código de Comercio y su desarrollo en las NOFCAC constituye un aspecto fundamental que puede afectar significativamente a los estados financieros consolidados.

La documentación adecuada del trabajo realizado mediante papeles de trabajo

específicamente diseñados para auditorías bajo NOFCAC constituye un elemento esencial para respaldar las conclusiones alcanzadas sobre el cumplimiento de la normativa española. Esta documentación debe incluir aspectos específicos como la evaluación de las homogeneizaciones previas, la verificación de las eliminaciones de operaciones intragrupo y la aplicación correcta de los métodos de consolidación previstos en la normativa española.

El caso estudiado demuestra que la auditoría de grupos que aplican las NOFCAC requiere un equilibrio entre la aplicación de las normas internacionales de auditoría (NIA-ES 600) y la comprensión específica de las particularidades de la normativa española de consolidación. Este equilibrio debe basarse en una evaluación profesional que considere tanto los requerimientos de auditoría como las especificidades técnicas de las NOFCAC.

Finalmente, la experiencia adquirida en este caso práctico refuerza la necesidad de formación continua de los profesionales de auditoría en el ámbito específico de las NOFCAC, dada la complejidad técnica de la normativa española y sus diferencias con las normas internacionales. Este enfoque formativo contribuye a mejorar la calidad de las auditorías de grupos bajo normativa española y a fortalecer la confianza en la información financiera consolidada preparada conforme a las NOFCAC.

## **8. ALGUNAS REFLEXIONES A MODO DE CONCLUSIONES**

Este trabajo pretende demostrar que la auditoría de grupos de sociedades, cuando se realiza bajo la normativa española – en concreto las NOFCAC y la NIA-ES 600 (Revisada)-, exige un equilibrio entre rigor técnico y visión estratégica para afrontar la creciente complejidad económica y regulatoria. En el desarrollo del trabajo se han integrado la revisión normativa, la identificación de riesgos clave y la aplicación práctica mediante el análisis de un caso (ficticio), logrando así una panorámica completa del proceso de auditoría de las cuentas consolidadas.

Desde el plano teórico, la síntesis del marco legal español refuerza la

comprensión de los conceptos de control, perímetro y métodos de consolidación. La recopilación de las novedades introducidas por la NIA-ES 600 (Revisada) resaltan el cambio hacia un enfoque más robusto y basado en riesgos, así como la relevancia de la comunicación bidireccional entre el auditor del grupo y de los auditores de componentes.

En el plano empírico, el caso práctico del Grupo Industrial Consolidado pone de relieve la viabilidad de las directrices teóricas de un contexto realista: 1) verifica la utilidad de los papeles de trabajo adaptados a NOFCAC; 2) evidencia la necesidad de homogeneización previa y de controles tecnológicos para gestionar operaciones intragrupo; y 3) demuestra que la supervisión efectiva del auditor del grupo mitiga riesgos relevantes —transacciones Inter compañía, diferencias de cambio, deterioros y control de filiales—.

No obstante, el trabajo presenta limitaciones. Tras buscar un grupo de sociedades que reuniese las características demandadas para la aplicación práctica de este trabajo: que aplicase las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y que tanto estas cuentas consolidadas como todas las cuentas individuales de los componentes del grupo fuesen accesibles, no se ha llegado a encontrar. Por ello, para plasmar la teoría de una forma más cercana a la realidad se ha considerado idear un grupo que reuniese estas características, aunque no se obtuviese la evidencia empírica.

Tampoco se ha podido analizar la interacción con marcos tecnológicos avanzados (ERP integrados, análisis de datos continuo) ni en la coordinación con normativas de otros países para grupos transfronterizos, que podría ser interesantes para completar el estudio, de forma que se consiguiese una visión más próxima a la realidad.

## 9. BIBLIOGRAFIA

AOB Auditores (2022): "Auditores Cuentas Anuales Consolidadas". Disponible en <https://aobauditores.com/auditoria-cuentas-anuales/auditoria-cuentas-consolidada/> [consulta: 8/5/2025].

Audágora Auditores. (2025): "Auditoría de cuentas consolidadas". Audágora Auditores. Disponible en <https://audagoraauditores.com/auditoria-cuentas/auditoria-cuentas-consolidadas/> [consulta: 01/07/2025]

Auditool (2015): "Auditorías de estados financieros de grupo (incluido el trabajo de los auditores de componentes)". Disponible en <https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/lo-que-todo-auditor-de-informacion-financiera-debe-conocer-de-la-nia-600-auditorias-de-estados-financieros-de-grupo> [consulta: 6/6/2025].

Auditool (2018): "NIA 500, Evidencia de Auditoría. Lo que todo auditor debe saber". Disponible en <https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/nia-500-evidencia-de-auditoria-lo-que-todo-auditor-debe-saber> [consulta:6/6/2025].

Auditool (2018): "NIA 600: Vinculación del trabajo realizado por otro auditor. Lo que todo auditor debe saber". Disponible en <https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/nia-600-vinculacion-del-trabajo-realizado-por-otro-auditor-lo-que-todo-auditor-debe-saber> [consulta:6/6/2025].

Audycon (s.f.): "¿Cómo se lleva a cabo la auditoría de estados financieros consolidados?". Disponible en <https://audycon.es/auditoria-estados-financieros-consolidados/> [consulta: 12/5/2025].

BDO (2024): "NIA-ES 600 REVISADA: ¿nuevo enfoque de auditoría para los encargos de grupo?". Disponible en <https://www.bdo.es/es-es/blogs-es/coordenadas-bdo/nia-es-600-revisada-nuevo-enfoque-de-auditoria-para-los-encargos-de-grupo> [consulta:10/5/ 2025].

Caba Tena, A. (2019): El concepto de grupo de sociedades, 1ª edición. Tirant lo Blanch, Valencia.

- Dialnet (s.f.): "Los grupos de sociedades. Un análisis pendiente". Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5853782.pdf> [consulta: 04/6/2025].
- Del Pozo-Almazán Fernández, A. (2014): "Consolidación de Estados Financieros". Trabajo de Fin de Grado. Universidad Pontificia Comillas. Madrid. Disponible en <https://repositorio.comillas.edu/jspui/bitstream/11531/169/1/TFG000221.pdf> [consulta: 16/06/2025].
- FasterCapital (2024): "Consolidación proporcional y evaluación de riesgos en análisis financiero". Disponible en <https://fastercapital.com/es/contenido/Consolidacion-proporcional-y-evaluacion-de-riesgos-en-analisis-financiero.html> [consulta: 8/6/ 2025].
- Global Auditoría (2024): "Auditoría de cuentas anuales consolidadas". Disponible en <https://globalauditoria.com/auditoria-de-cuentas-anuales-consolidadas/> [consulta: 12/5/ 2025].
- Goicochea, A. (2011): "Perímetro de Consolidación, ... Otro 'gran desconocido'". *Tecnologías de la Información y Estrategia*. Disponible en <https://anibalgoicochea.com/2011/10/03/perimetro-de-consolidacion%E2%80%A6-%E2%80%9Ccese-gran-desconocido%E2%80%9D/> ( consulta: 01/07/2025).
- Guerrero, J. (s.f.): "Modificaciones de la NIA 600 Revisada - IAASB". Disponible en <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pe/pdf/ISA%20600%20Articulo%20JG.pdf> [consulta: 10/5/2025].
- INCP (2016): "Características de la evidencia e información obtenida de la auditoría bajo la NIA 500". Instituto Nacional de Contadores Públicos. Disponible en <https://incp.org.co/publicaciones/infoincp-publicaciones/informacion-para-empresas/auditoria/2016/07/caracteristicas-de-la-evidencia-e-informacion-obtenida-de-la-auditoria-bajo-la-nia-500/> [consulta: 13/07/2025].

Lefebvre (2024): Memento Contable, Capítulo 21.

Méndez Picazo, M. T. (2005): «Los sistemas contables y su relación con la economía», Anuario Jurídico y Económico Escurialense, XXXVIII, pp. 409-424. [consulta: 13/07/2025]

OneGo Live (2024): "Cuándo es obligatorio consolidar estados financieros [+ cómo hacerlo]". Disponible en <https://www.onegolive.com/consolidar-estados-financieros/> [consulta: 06/6/2025].

Planificación Jurídica (2021): "Auditoría. Obligación. Límites. Grupo de sociedades". Disponible en <https://www.planificacion-juridica.com/auditoria-obligacion-limites-grupo-de-sociedades/> [consulta: 10/05/2025].

Real Academia Española (2025): "Definición de grupo". Disponible en <https://dle.rae.es/grupo> [consulta: 07/05/2025].

Registro de Economistas Auditores (s.f.): "Departamento Técnico". Disponible en [https://rea.economistas.es/bfd\\_download/comunicacion-departamento-tecnico-123-copy-copy/](https://rea.economistas.es/bfd_download/comunicacion-departamento-tecnico-123-copy-copy/) [consulta: 08/05/2025].

Revista de Derecho Mercantil y Financiero (2017): "Grupos de sociedades en una economía globalizada". Disponible en <https://www.rdmf.es/2017/04/grupos-sociedades-una-economia-globalizada/> [consulta: 08/05/2025].

Rivero Quispe, C. (2024): "Cómo la NIA 315 transformará tu enfoque de Evaluación de Riesgos", LinkedIn. Disponible en <https://es.linkedin.com/pulse/cómo-la-nia-315-transformará-tu-enfoque-de-evaluación-rivero-quispe-cqcqe> [consulta: 10/05/ 2025].

## **APÉNDICE NORMATIVO**

Código de Comercio (Real Decreto de 22 de agosto de 1885).

Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia (B.O.E. núm. 159 de 4 de julio de 2007).

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (B.O.E. núm. 173 de 21 de julio de 2015).

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. núm. 288 de 28 de noviembre de 2014).

Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (B.O.E. núm. 232 de 24 de septiembre de 2010).

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (B.O.E. núm. 278 de 20 de noviembre de 2007).

## **NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIA-ES)**

NIA-ES 220 (Revisada) "Gestión de la calidad en la auditoría de estados financieros" (ICAC, 2022).

NIA-ES 300 "Planificación de la auditoría de estados financieros" (ICAC, 2013).

NIA-ES 315 (Revisada) "Identificación y valoración del riesgo de incorrección material" (ICAC, 2021).

NIA-ES 330 "Respuestas del auditor a los riesgos valorados" (ICAC, 2013).

NIA-ES 500 "Evidencia de auditoría" (ICAC, 2013).

NIA-ES 600 (Revisada) "Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupo (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)" (ICAC, 2023).

NIA-ES 700 "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros" (ICAC, 2016).

## **NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (ISA)**

ISA 600 "Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)" (IAASB, 2022).

## **INTERNATIONAL STANDARDS ON QUALITY MANAGEMENT (ISQM)**

ISQM 1 "Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements" (IAASB, 2020).

## **NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF/IFRS)**

IFRS 12 "Disclosure of Interests in Other Entities" (IASB, 2011).

## **NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC/IAS)**

IAS 36 "Impairment of Assets" (IASB, 2004).

## **PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD**

Norma de Registro y Valoración 19ª "Combinaciones de negocios" del Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007).

Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales (NECA) - NECA 13ª sobre empresas del grupo, multigrupo y asociadas.