Nº 13 · Marzo 2014

AudiNotas

LOS TEMAS MÁS RELEVANTES EN AUDITORÍA Y CONTABILIDAD

REA+REGA
Corporación de Auditores
Consejo General de Economistas

- Cambios de las divisas a 31 de diciembre de 2013
- Tipos de conversión irrevocables del euro
- Índices de precios de consumo de 2013
- Calendario del contribuyente y otros aspectos a tener en cuenta
- Bases de cotización a la Seguridad Social vigentes en el ejercicio 2013
- Tipos de cotización del régimen de cotización salarial y tipo de retención del IRPF
- Intereses de demora y legal del dinero oficiales de los ejercicios 2006 a 2014
- Tipos de interés legales del mercado hipotecario
- Nueva Legislación sobre Auditoría y Contabilidad: Resoluciones ICAC 2013
- Obligación de Auditoría de Cuentas. Sociedades Individuales
- Obligación de formular cuentas anuales consolidadas y obligatoriedad de su Auditoría
- NTA sobre importancia relativa vs NIA 320
- Tasa de Auditoría
- Informes de Auditoría conforme: Resolución 2010 - NIA-ES
- Información a considerar al cierre de Auditoría de las Cuentas Anuales del ejercicio 2013
- Resumen modificaciones introducidas en las Memorias 2013
- Información sobre las Normas Técnicas de Auditoría
- Nuevas Normas Técnica de Auditoría adaptadas a las NIAs
- Plan General de Contabilidad. Adaptaciones Sectoriales y otras disposiciones de interés
- Consultas publicadas en el BOICAC en el ejercicio 2013
- Documentación técnica disponible en la página web: www.rea-rega.economistas.es
- Anexo · Coeficientes Anuales de Amortización Fiscal

Información de utilidad para los auditores

Ejercicio 2013

Esta publicación tiene por objetivo proporcionar a los auditores un documento de utilidad en su trabajo de auditoría y revisión de las cuentas anuales y estados financieros correspondientes al ejercicio 2013.

Índice

1. Introducción 03
2. Cambios de las divisas a 31 de diciembre de 2013 04
3. Tipos de conversión irrevocables del euro 04
4. Índices de precios de consumo de 2013 05
5. Calendario del contribuyente y otros aspectos a tener en cuenta 05
6. Bases de cotización a la Seguridad Social vigentes en el ejercicio 2013 06
7. Tipos de cotización del régimen de cotización salarial y tipo de retención del IRPF 07
8. Intereses: Ley de enjuiciamiento (LEC), de demora y legal del dinero oficiales de los ejercicios 2006 a 2014 07
9. Tipos de interés legales del mercado hipotecario 08
10. Nueva legislación sobre Auditoría y Contabilidad: Resoluciones ICAC 2013 08
11. Obligación de Auditoría de Cuentas. Sociedades Individuales. Consultas del ICAC relacionadas 38
12. Obligación de formular cuentas anuales consolidadas y obligatoriedad de su Auditoría. Consultas del ICAC consolidación publicadas en 2013 54
13. NTA sobre Importancia relativa *vs* NIA 320 76
14. Tasa de Auditoría 80
15. Informes de Auditoría conforme: Resolución 2010 - NIA-ES 81
16. Información a considerar en el cierre de Auditoría de Cuentas Anuales del ejercicio 2013 115
17. Resumen modificaciones introducidas en las Memorias 2013 148
18. Información sobre las Normas Técnicas de Auditoría 184
19. Nuevas Normas Técnica de Auditoría adaptadas a las Normas Internacionales de Auditoría 187
20. Plan General de Contabilidad. Adaptaciones Sectoriales y otras disposiciones de interés 196
21. Consultas publicadas en el BOICAC en el ejercicio 2013 219
22. Documentación técnica disponible en la página web: www.rea-rega.economistas.es 223
23. Anexo · Coeficientes Anuales de Amortización Fiscal

Nº 13 · Marzo 2014

AudiNotas

LOS TEMAS MÁS RELEVANTES EN AUDITORÍA Y CONTABILIDAD

REA+REGA
Corporación de Auditores
Consejo General de Economistas

Consejo General

PRESIDENTE:

D. Valentín Pich Rosell

Consejo Directivo del REA+REGA

COPRESIDENTES:

D. Carlos Puig de Travy

D. Lorenzo Lara lara

VICEPRESIDENTES:

D. Ramón Madrid Nicolás

D. Eladio Acevedo Heranz

VOCALES:

Dª María Alvarado Riquelme

D. Emilio Álvarez Pérez-Bedia

D. Xavier Amargant i Moreno

D. Andoni Arzallus Mendiluce

D. Miguel Bolumar Lara

D. Gustavo Bosquet Rodríguez

D. José Miguel Cregenzan Sanz

D. Mikel Elósegui Argote

D. Luis Escaño Román

Dª Mª Dolores Ferrer Verdeguer

D. Ignacio García Cipitria

D. Francesc Garreta Dalmau

D. Francisco José Gracia Herreiz

D. Manuel Hernando Vela

D. Ramón Juega Cuesta

Dª Ana María Moreno Artés

D. Adolfo Nuñez Astray

D. Manuel Antonio Pardo Mosquera

D. Francisco JesúsSierra Capel

D. Francisco Suarez Enciso

D. David Trujillo Ferreras

SECRETARIO TÉCNICO:

D. Manuel Hernando Vela

Información de utilidad para los auditores

Ejercicio 2013

En la introducción destacaremos utilizaciones sugeridas en cada uno de los epígrafes del documento.

Lógicamente se trata de una utilidad sugerida por REA+REGA Corporación de Auditores del CGE. Los auditores podrá encontrar otras utilidades que aquí no se detallan.

No está permitida la reproducción total o parcial de este Documento, ni su almacenamiento o transmisión por ningún medio (electrónico, mecánico, grabación, fotocopia, etc), sin permiso previo del editor.

Ni el editor ni los autores aceptarán responsabilidades ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en este documento.

EDITA:
Consejo General de Economista
REA+REGA Corporación de Auditores

Depósito legal: M-21.849-2007

ISSN: 1887-8539

Impresión: Gráficas Menagui

Claudio Coello, 18 - 1º · 28001 Madrid · Tel: 91 431 03 11 · Fax: 91 575 06 98 · www.rea-rega.economistas.es

Esta Información ha sido elaborada
por **Paula Daporta Padín** (Departamento Técnico del REA+REGA del CGE).

Agradecemos la colaboración de **Luis del Amo** (REAF·REGAF Asesores Fiscales del CGE)
en la elaboración de la nota 16 de este Documento: "Información a considerar
en las cuentas anuales del ejercicio 2013" y la nota 23 "Anexo de Coeficientes fiscales",
Alberto Velasco (CGE) por su colaboración en las notas 8 y 9: "Intereses de demora y legal
del dinero" y "Tipos de interés legales del mercado hipotecario" así como a **Encarnación Rico**
por su colaboración en las notas 15 y 16 y a **Andoni Arzallus Mendiluce,**
Gustavo Bosquet Rodríguez y **Txema Valdecantos Bengoetxea** por la revisión
técnica de este documento.

1. Introducción

Relacionamos por epígrafes estas utilidades sugeridas:

- CAMBIOS DE LAS DIVISAS A 31 DE DICIEMBRE DE 2013 Y TIPOS DE CONVERSIÓN IRREVOCABLES DEL EURO. La relación de las distintas divisas es de utilidad para el economista auditor en la verificación de la correcta valoración de los saldos deudores y acreedores expresados en moneda extranjera (cuentas a cobrar, inversiones, cuentas a pagar, etc.).
- ÍNDICES DE PRECIOS DE CONSUMO DE 2013. Se detallan los incrementos del IPC de diferentes grupos y sirve para la actualización en aquellas operaciones, contratos, convenios (convenio laboral) formalizados por las entidades auditadas en los que existen cláusulas de actualización por el índice de precios y que podrían afectar a las cuentas anuales o estados financieros auditados de 2013.
- CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE. Se detallan los plazos de presentación de aquellos impuestos más usuales en el territorio común, con objeto de que el auditor pueda comprobar si la sociedad atiende oportunamente estas obligaciones con la administración tributaria.
- BASES DE COTIZACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL VIGENTES EN EL EJERCICIO 2013 Y TIPOS DE COTIZACIÓN DEL RÉGIMEN DE COTIZACIÓN SALARIAL. De utilidad en el test de nóminas y en el análisis de ratios económicos (por ejemplo gasto contabilizado por seguridad social con respecto a Sueldos y Salarios).
- INTERESES DE DEMORA Y LEGAL DEL DINERO OFICIALES DE LOS EJERCICIOS 2006 A 2014. De utilidad en la cuantificación del efecto económico de contingencias fiscales, legales, etc.
- TIPOS DE INTERÉS LEGALES DEL MERCADO HIPOTECARIO. Útil para realizar cuadros de amortización o comprobación de las condiciones de préstamos o créditos con sociedades vinculadas, etc.
- NUEVA LEGISLACIÓN SOBRE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD. RESOLUCIONES DEL ICAC 2013.
- OBLIGACIÓN DE AUDITORÍA DE CUENTAS DE SOCIEDADES INDIVIDUALES. Se detallan todas las condiciones que debe cumplir una entidad para la obligatoriedad de auditoría de cuentas.
- OBLIGACIÓN DE FORMULAR CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS Y OBLIGATORIEDAD DE SU AUDITORÍA. Se detallan todas las condiciones que debe cumplir un grupo de sociedades para la obligatoriedad de formular cuentas anuales consolidadas.
- PARÁMETROS ORIENTATIVOS DE ASPECTOS CUANTITATIVOS PARA LA EVALUACIÓN DE LA IMPORTANCIA RELATIVA EN LA EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA. Se incluye el procedimiento de cálculo sugerido por el ICAC para el cálculo de la importancia relativa. NTA *vs* NIA 320.
- TASA DE AUDITORÍA. Se incluye la información más relevante de esta tasa a pagar al ICAC.
- INFORMES DE AUDITORÍA CONFORME A LAS NUEVAS NTA. MODELOS DE INFORMES NIA-ES
- INFORMACIÓN A CONSIDERAR EN LAS CUENTAS ANUALES DEL EJERCICIO 2013. Información adicional que el economista auditor debe considerar en la revisión de las cuentas anuales.
- RESUMEN DE LAS PRINCIPALES MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LAS MEMORIAS DE 2013.
- INFORMACIÓN SOBRE LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA. Información sobre la situación actualizada de las Normas e indicación de la fecha y número del BOICAC donde se encuentra el texto íntegro.
- NUEVAS NTA ADAPTADAS A LAS NIAS. Información sobre las principales diferencias entre las NTA aplicables hasta la fecha y las Normas Internacionales de Auditoría.
- PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD. ADAPTACIONES SECTORIALES Y OTRAS DISPOSICIONES DE INTERÉS. Información de las más significativas indicando el BOICAC donde se ha publicado el texto íntegro.
- CONSULTAS PUBLICADAS EN EL BOICAC EN EL EJERCICIO 2013. Se relacionan las consultas de contabilidad y auditoría publicadas y en BOICAC donde se encuentra.

- **DOCUMENTACIÓN TÉCNICA DISPONIBLE EN NUESTRA PÁGINA WEB.** Se relaciona otra documentación disponible para los economistas auditores en la página www.rea.economistas.org.
- **COEFICIENTES ANUALES DE AMORTIZACIÓN FISCALES PARA RÉGIMEN COMÚN.** Ayuda al auditor a estimar la amortización de bienes muy específicos y en su caso a estimar el ajuste temporal del Impuesto sobre Sociedades de la Entidad. Los porcentajes aplicables en el territorio de Navarra y País Vasco son distintos y más reducidos.

2. Cambios del euro respecto a las diferentes divisas a 31.12.2013

MONEDA	EUROS	MONEDA	EUROS
1 DÓLAR USA	0,725	1 NUEVA LIRA TURCA	0,338
1 YEN JAPONÉS	0,007	1 DÓLAR AUSTRALIANO	0,648
1 LEVS BÚLGARO	0,511	1 REALES BRASILEÑO	0,307
1 CORONA CHECA	0,036	1 DÓLAR CANADIENSE	0,682
1 CORONA DANESA	0,134	1 YUANES RENMIHBI CHINOS	0,12
1 CORONA NORUEGA	0,12	1 DÓLAR DE HONG KONG	0,094
1 LIBRA ESTERLINA	1,199	1000 RUPIAS INDONESAS	0,060
1 FORINT HÚNGARO	0,0034	1000 WONS SURCOREANOS	0,689
1 LITA LITUANO	0,290	1 PESO MEXICANO	0,055
1 LATS LETON	1,423	1 RINGGITS MALASIO	0,221
1 ZLOTYS POLACOS	0,241	1 DÓLAR NEOZELANDÉS	0,597
1 NUEVO LEUS RUMANOS	0,224	1 PESO FILIPINO	0,016
1 CORONA SUECA	0,113	1 DÓLAR DE SINGAPUR	0,574
1 FRANCO SUIZO	0,815	1 BAHTS TAILANDES	0,022
1 KUNAS CROATA	0,131	1 RAND SUDAFRICANO	0,069
1 RUBLO RUSO	0,022	1 RUPIA INDIA	0,012
1 SHEKEL ISRAELI	0,209		

Fuente: Resolución del 31 de diciembre de 2013 del Banco de España publicados por el Banco Central Europeo, que tienen la consideración de cambios oficiales del euro correspondientes al 31 de diciembre de 2013 (BOE de 3 de enero de 2014)

3. Tipos de conversión irrevocables del euro

DIVISA	UNIDADES POR EURO	PESETAS POR UNIDAD ó 100 UNIDADES
PESETA ESPAÑOLA	166.386	
CHELÍN AUSTRÍACO	13.7603	12,0917 pesetas/chelín austríaco
FRANCO BELGA	40.3399	412,4601 ptas./100 francos belgas
MARCO FINLANDÉS	5.94573	27,9841 pesetas/ marco finlandés
FRANCO FRANCÉS	6.55957	25,3654 pesetas/franco francés
MARCO ALEMÁN	1.95583	85,0718 pesetas/marco alemán
LIBRA IRLANDESA	0.787564	211,2666 pesetas/libra irlandesa
LIRA ITALIANA	1936.27	8,5931 pesetas/100 liras italianas
FRANCO LUXEMB.	40.3399	412,4601 pesetas/100 francos lux.
FLORÍN HOLANDÉS	2.20371	75,5027 pesetas/florín neerlandés
ESCUDO PORTUGUÉS	200.482	82,9930 pesetas/100 escudos port.
DRACMAS GRIEGOS	340.750	48,829 pesetas/100 dracmas
TÓLARES ESLOVENOS	239.640	69,432 pesetas/100 tólares eslovenos
LIBRA CHIPRIOTA	0.585274	284,287 pesetas/libra chipriota
LIRA MALTESA	0.429300	387,575 pesetas/lira maltesa
CORONA ESLOVACA	30.1260	5,523 pesetas/corona eslovaca
CORONA ESTONIA	15.6466	10,634 pesetas/corona estonia

4. Índice de precios de consumo 2012 y 2013

GRUPO	2012	2013
Alimentos y bebidas no alcohólicas	3	1,2
Bebidas alcohólicas y tabaco	5,4	5,6
Vestido y calzado	0,3	0
Vivienda	5,6	0
Menaje	1,2	-0,2
Medicina	13,3	0
Transporte	3,1	1
Comunicaciones	-2,7	-6,6
Ocio y cultura	0,8	-1,2
Enseñanza	10,5	1,9
Hoteles, cafés y restaurantes	0,8	0,2
Otros	3,3	0,3
ÍNDICE GENERAL	**2,9**	**0,3**
Servicios sin alquiler de vivienda	2,3	0

Fuente: Instituto Nacional de Estadística

5. Calendario del contribuyente (IVA, IRPF e Impuesto sobre Sociedades) y otros aspectos a tener en cuenta

Impuesto	Plazo límite
Impuesto sobre el Valor Añadido	Declaración mensual y trimestral: 20 días naturales siguientes posteriores al cierre del período de liquidación, excepto la correspondiente a julio y la de final de año que será en los 30 días naturales siguientes.
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Declaraciones mensuales y trimestrales: 20 días naturales siguientes posteriores al cierre del período de liquidación, excepto en Agosto que el período es de 30 días.
Impuesto sobre Sociedades	Pagos a cuenta de abril, octubre y diciembre: 20 días naturales posteriores al cierre del período de liquidación.
Impuesto sobre Sociedades	Declaración anual 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.
Modelo 347. Declaración de operaciones con terceras personas	Mes de febrero (antes en marzo).
Modelo 720. Declaración de bienes y derechos situados en el extranjero	Del 1 de enero al 31 de marzo del año siguiente.
Varios modelos de empresas obligadas a presentar declaraciones mensuales	Los modelos correspondientes al mes de julio que, excepcionalmente, se presentaban del 1 al 20 de septiembre, pasarán a tener que presentarse del 1 al 20 de agosto.

Fuente: REAF·REGAF Asesores Fiscales

En declaraciones también habrá que comprobar los porcentajes de retenciones.

Si existen pagos a no residentes comprobar la retención (en su caso).

Otros aspectos a tener en cuenta

- Se debería analizar el efecto que produce la valoración a precios distintos de los de mercado de las operaciones vinculadas (con distinto perímetro de vinculación al de la normativa contable). Habrá que tener presente la obligación de documentar las operaciones vinculadas excepto que nos encontremos ante la exoneración legal de la obligación (apartado 2 del artículo 16 del Texto Refundido de la ley reguladora del Impuesto) o de los supuesto de exoneración del artículo 18.4 del Reglamento.
- Adecuación de amortizaciones a criterios fiscales, con especial atención a la posibilidad de aplicar libertad de amortización en determinados supuestos.
- Adecuación de provisiones a criterios fiscales.
- Aunque para ejercicios iniciados en 2013 ya no son deducibles, las disminuciones en fondos propios de filiales del grupo, multigrupo y asociadas, si los fondos propios de las mismas se han incrementado, habrá que detectar si procede un ajuste positivo fiscal en caso de que, en ejercicios pasados, hubiéramos hecho ajuste negativo.
- Revisar la existencia de deterioros de cartera contables proque no son deducibles fiscalmente y, por los tanto, la entidad deberá realizar el correspondiente ajuste positivo.
- Revisar la valoración fiscal de operaciones del artículo 15.2 de la Ley Impuesto de Sociedades.
- Comprobación de que los incentivos fiscales aplicados cumplen los requisitos de la norma fiscal.
- Comprobar los criterios de imputación de ingresos y gastos desde el punto de vista fiscal y analizar las diferencias con la imputación contable.
- Tener en cuenta las limitaciones en la deducibilidad fiscal de gastos financieros.
- Análisis, en general, de las posibles diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad para comprobar la corrección del cálculo del impuesto sobre beneficios.

6. Bases de cotización a la Seguridad Social vigentes en 2013

Ejercicio aplicación 2013		
	Bases mínimas	Bases máximas
Base mensual		
Ingenieros y licenciados	1.051,50	3.425,70
Ing. Téc., Peritos, Ayte. Titulados	872,10	3.425,70
Jefes de Administración y Taller	758,70	3.425,70
Ayudantes no titulados	753,00	3.425,70
Oficiales Administrativos	753,00	3.425,70
Subalternos	753,00	3.425,70
Auxiliar Administrativos	753,00	3.425,70
Base diaria		
Oficiales de 1ª y 2ª	25,10	114,19
Oficiales de 3ª y Especialistas	25,10	114,19
Peones	25,10	114,19
Trabajadores menores de 18 años	25,10	114,19

Fuente: Página web de la Seguridad Social (www.segsocial.es)

7. Tipos de cotización del Régimen de cotización salarial y tipo de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

AÑO 2013			
Concepto	Empresa	Trabajador	Total
Contingencias			
- Comunes	23,60	4,70	28,30
- Horas extraordinarias Fuerza mayor	12,00	2,00	14,00
- Resto de horas extraordinarias	23,60	4,70	28,30
Desempleo			
- Tipo General	5,50	1,55	7,05
- Contratos de duración determinada			
* Tiempo Completo	6,70	1,60	8,30
* Tiempo Parcial o a través de ETT	7,70	1,60	9,30
FOGASA	0,20	---	0,20
Formación profesional	0,60	0,10	0,70

Fuente: Página Web de la Seguridad Social (www.segsocial.es).

En la Página Web de la Agencia Tributaria, en su apartado de Descarga de Programas: IRPF y Patrimonio, se tiene acceso a los programas para las verificaciones de las adecuadas retenciones de este impuesto para los ejercicios 2013 y 2014 (http://www.aeat.es)

8. Intereses: Ley de enjuiciamiento (LEC), de demora y legal del dinero oficiales de los ejercicios 2006 a 2014

Se determinarán por aplicación de los tipos vigentes según el siguiente cuadro:

Periodos	LEC	Demora LGT	Legal
2006	6,00 %	5,00 %	4,00 %
2007	7,00 %	6,25 %	5,00 %
2008	7,50 %	7,00 %	5,50 %
Hasta el 31/03/2009	7,50 %	7,00 %	5,50 %
Desde el 01/04/2009	7,50 %	5,00 %	4,00 %
2010	6,00 %	5,00 %	4,00 %
2011	6,00 %	5,00 %	4,00 %
2012	6,00 %	5,00 %	4,00 %
2013	6,00 %	5,00 %	4,00 %
2014	6,00 %	5,00 %	4,00 %

Fuente: Correspondientes Leyes por las que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado de cada año.

Interés Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC): Es el tipo de interés cuando una Sentencia condena al pago de cantidad líquida, según la redacción originaria del Art. 576 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Este artículo lo fija en el interés básico del Banco de España, incrementado en dos puntos, salvo cuando exista pacto entre las partes o una disposición especial que señale otro diferente.

Interés de demora LGT: es el interés aplicable en el caso de demora en las deudas tributarias, según el artículo 26 de la Ley General Tributaria. Este artículo establece que será el básico del Banco de España, incrementado en un 25%, salvo que en los Presupuestos Generales del Estado, establezcan uno diferente. En los últimos años, este tipo de interés se ha estipulado por dichos Presupuestos Generales del Estado.

Interés legal del dinero: el tipo porcentual legalmente fijado para calcular el montante de la indemnización por daños y perjuicios cuando el deudor incurriese en mora (retraso en el cumplimiento de sus obligaciones) y no se haya pactado un interés determinado.

En cuanto al interés legal del dinero, la Ley 22/2013, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE 26-12-2013), en su disposición adicional trigésima segunda, fijó el interés legal del dinero en el 4% hasta 31 de diciembre de 2014. Anualmente, la Ley de Presupuestos Generales del Estado actualiza los tipos de interés legal y de demora para las operaciones financieras que toman estos tipos de interés como referencia. El artículo 1.108 del Código Civil establece que el interés legal es el que se aplica como indemnización de daños y perjuicios cuando el deudor incurriese en mora y no se haya pactado uno determinado y para contingencias fiscales.

9. Tipos de interés legales del mercado hipotecario 2013

DATOS A DICIEMBRE DE 2013	
Mibor a un año	0,543 %
Euribor a un año	0,543 %
Tipo medio de préstamos hipotecarios a más de tres años. Adquisición de vivienda libre. Conjunto de entidades	3,287 %

La Ley 14/2013, de 27 de septiembre de Apoyo a los Emprendedores, establece que a partir del 1 de noviembre estos tipos:

- Tipo activo de referencia de cajas de ahorro (indicador CECA).
- Tipo medio de préstamos hipotecarios a más de tres años. Adquisición de vivienda libre. Bancos.
- Tipo medio de préstamos hipotecarios a más de tres años. Adquisición de vivienda libre. Cajas de ahorro, dejarán de publicarse.

Las referencias a estos tipos, serán sustituidas según lo recogido en la Disposición adicional decimoquinta de la citada Ley

Para la actualización de tasas, deterioros, etc. se puede sugerir como tipo de intereses de renta fija sin riesgo, el tipo de interés de las emisiones de Obligaciones del Estado a 10 años, siendo la última la de 6 de marzo de 2014 al 3,80%.

Fuente: Boletín estadístico del Banco de España.

10. Nueva Legislación sobre Auditoría y Contabilidad: Resoluciones ICAC 2013

Durante el año 2013 se han publicado las siguientes resoluciones:

- Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se dictan **normas de registro y valoración del INMOVILIZADO MATERIAL Y DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS**.
- Resolución de 28 de mayo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, **valoración e información a incluir en la memoria del INMOVILIZADO INTANGIBLE.**
- Resolución de 18 de septiembre de 2013, del ICAC, por la que se dictan **normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS.**
- Resolución de 15 de octubre de 2013, del ICAC, por la que se somete a información pública la NTA sobre **"AUDITORIA DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO", resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría 805, para su aplicación en España.**
- Resolución de 15 de octubre de 2013, del ICAC, por la que se somete a información pública la **Norma Técnica de Auditoría sobre "RELACIÓN ENTRE AUDITORES".**
- Resolución de 15 de octubre de 2013, del ICAC, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la **adaptación de las NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA PARA SU APLICACIÓN EN ESPAÑA.**

- Resolución del 18 de octubre de 2013, del ICAC, sobre el **marco de información financiera cuando no resulta adecuada la APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO.**
- Resolución de 20 de diciembre de 2013, del ICAC, por la que se publica la **modificación de la NORMA DE CONTROL DE CALIDAD INTERNO de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.**
- Resolución de 20 de diciembre de 2013, del ICAC, por la que se publica la **modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO.**

A continuación, reproducimos los resúmenes de dichas resoluciones.

RESUMEN ASPECTOS RELEVANTES RESOLUCIÓN DEL ICAC SOBRE NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL E INVERSIONES INMOBILIARIAS

Con fecha **8 de marzo de 2013 se publicó en el BOE la Resolución de 1 de marzo de 2013 del ICAC** *por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.* La Resolución constituye el desarrollo reglamentario de los criterios y registros contenidos en el Código de Comercio y en el PGC de 2007.

Con esta Resolución, que reproduce determinados criterios de la anterior Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 sobre el inmovilizado material, se completa el desarrollo de las normas de registro y valoración del PGC en esta materia, sin perjuicio de aquellas actuaciones futuras que puedan ser necesarias. Con ella, el ICAC ha sistematizado la doctrina administrativa emitida hasta ahora a través de consultas y se pronuncia de forma expresa sobre la vigencia de algunas cuestiones reguladas en desarrollo del anterior PGC de 1990.

Aunque está dedicada fundamentalmente a las inmovilizaciones materiales, debe tenerse en cuenta que los criterios que recoge aplicarán también a las inversiones inmobiliarias, contemplando además especialidades propias de estos activos no corrientes.

La Resolución se divide en **cinco normas:**

- Norma 1ª. Valoración inicial.
- Norma 2ª. Valoración posterior.
- Norma 3ª. Formas especiales de adquisición de inmovilizado material.
- Norma 4ª. Baja en cuentas.
- Norma 5ª. Inversiones inmobiliarias.

La Resolución **desarrolla los criterios a seguir** en relación con:

- **Valoración inicial:** los conceptos que deben formar parte del precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado material;
- Los criterios sobre el registro contable de las a**ctuaciones sobre el inmovilizado material,** así como la amortización, dejando para una futura resolución el tratamiento contable de las pérdidas por deterioro del valor (Véase **Resolución de 18 de septiembre de 2013,** del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales **sobre el deterioro del valor de los activos.);**
- **Formas especiales de adquisición del inmovilizado** material (adquisiciones a título gratuito, permutas de inmovilizado material y aportaciones de capital no dinerarias);
- La regla general de reconocimiento de **baja en cuentas y determinados supuestos especiales** como la entrega de bienes a título gratuito, la baja por expropiación o siniestro, la baja en ejecución de una garantía y por la dación en pago o para pago de una deuda y los elementos

de inmovilizado material (distintos de los inmuebles) adquiridos para su arrendamiento operativo y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones; y

- **Las Inversiones inmobiliarias,** estableciendo las reglas de reclasificación en caso de cambios en la función que el inmueble desempeña en la entidad.

Las **principales novedades** que introduce esta Resolución son las siguientes:

- Se recoge de forma expresa el tratamiento contable de la **contraprestación contingente** asociada a la adquisición de un bien del inmovilizado material.
- En relación con las **Actuaciones sobre el inmovilizado material,** reproduce los criterios de la Resolución anterior sobre reparación y conservación, renovaciones, ampliaciones y mejoras y piezas de recambio, si bien adaptados al nuevo PGC, en especial en lo que se refiere a **las inspecciones generales o periódicas.**
- Se concreta el **registro inicial de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento** o retiro y otras asociadas, como el coste de rehabilitación, en el supuesto de activos en construcción. Asimismo, se señala en qué circunstancias podrá verse alterada la valoración inicial del inmovilizado material por cambios en estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión asociada a estos costes de desmantelamiento o retiro y de rehabilitación.
- En relación **con las permutas** se indica que, **con carácter general, aquellas en las que se recibe o entrega efectivo** y un elemento de inmovilizado **se presumirán comerciales,** excepto que el componente monetario sea insignificante respecto al monetario y se desarrolla el tratamiento contable de las permutas no comerciales en las que el bien entregado ha sido previamente deteriorado.
- Recoge la **técnica de amortización por componentes** prevista en el PGC para los elementos significativos del coste del inmovilizado y se detallan las excepciones a la no amortización de los terrenos.
- **Anticipos a cuenta.** En relación con los anticipos entregados a cuenta de adquisiciones futuras de bienes del inmovilizado material, se exige que cuando en la operación se pueda identificar un componente financiero se reconozca el correspondiente ingreso financiero conforme se devengue, lo cual será habitual cuando entre la entrega de efectivo y la incorporación del inmovilizado al patrimonio de la empresa transcurra más de un año.
- Se incluyen los casos específicos de **baja en cuentas por expropiación forzosa, por siniestro,** por la **venta de un activo distinto a un inmueble que se encontraba arrendado** y **baja** en concepto de ej**ecución en garantía o dación en pago.**
- En relación con las inversiones inmobiliarias se indica el tratamiento a aplicar cuando los inmuebles se destinan tanto a la generación de plusvalías y rentas como a la producción, así como las **reglas de reclasificación** entre el inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y las existencias en caso de cambio en la función que un inmueble de este tipo desempeña en la empresa.

En relación con esta Resolución en el BOICAC 94 y 96 se publicaron la consulta nº 2 y nº 1 respectivamente que a continuación transcribimos íntegramente:

BOICAC 94 · Consulta nº 2

Contenido: Venta de activos para cancelar deudas. RICAC Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.

Consulta: Sobre el tratamiento contable de la venta de activos sobre los que se había constituido una garantía hipotecaria, con el objetivo de cancelar la deuda garantizada.

Respuesta: El apartado 2.5. Baja en ejecución de una garantía, y por la dación en pago o para pago de una deuda de la Norma Cuarta. Baja en cuentas de la Resolución de 1 de marzo de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, expresa:

"1. Los bienes del inmovilizado cedidos en ejecución de una garantía o la dación en pago o para pago de una deuda se darán de baja por su valor en libros, circunstancia que originará la cancelación total o parcial, según proceda, del correspondiente pasivo financiero y, en su caso, el reconocimiento de un resultado.

2. A tal efecto, la diferencia entre el valor razonable del inmovilizado y su valor en libros se calificará como un resultado de la explotación, y la diferencia entre el valor del pasivo que se cancela y el valor razonable del bien como un resultado financiero."

Por tanto, en el caso de que los activos sobre los que versa la consulta formasen parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias, los ingresos obtenidos no se mostrarían en la cifra de negocios, sino como un resultado procedente de la baja del inmovilizado.

En cambio, en el caso de que los inmuebles que se transmiten formasen parte de las existencias de la empresa, al aplicarse por analogía el citado criterio, la empresa debería contabilizar en el importe neto de la cifra de negocios el valor razonable de los activos que se dan de baja.

BOICAC 96 · Consulta nº 1

Contenido: RICAC Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias. Definición de inversión inmobiliaria. Costes de urbanización de un terreno. Derecho de superficie.

Consulta: Sobre el tratamiento contable de los costes de urbanización de un terreno sobre el que está constituido un derecho de superficie.

Respuesta: La sociedad consultante tiene entre los bienes integrantes de su activo, a título de pleno dominio, un terreno sobre el que constituyó un derecho de superficie durante 40 años, siendo la contratante o superficiaria otra entidad jurídica. Los términos del contrato son los siguientes:

a) La entidad superficiaria construirá sobre el terreno un hotel que explotará durante el plazo de vigencia del contrato, y una vez finalizado el mismo, será objeto de reversión a la sociedad consultante.

b) La contraprestación consiste en un canon superficiario mensual (revisable en función de la evolución de los precios al consumo), y por otra, la futura reversión de la propiedad de la construcción realizada por la superficiaria.

c) Los gastos derivados del desarrollo urbanístico del terreno serán asumidos por la sociedad consultante en su totalidad. A la vista de esta descripción, se pregunta el criterio a seguir para contabilizar los costes de urbanización. En particular, si sería correcto calificarlos como una inversión en construcción (inversión inmobiliaria), siendo susceptible de amortización desde el momento en que finalicen las obras.

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, define las inversiones inmobiliarias como activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

a) Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios distintos del alquiler, o bien para fines administrativos; o

b) Su venta en el curso ordinario de las operaciones de la empresa. Adicionalmente, en desarrollo de esta definición puede concluirse que si el modelo de negocio de la empresa consiste en la tenencia de inmuebles con el objetivo de obtener ganancias en el largo plazo, a la espera de que se produzca una variación en su valor razonable que le permita obtener una adecuada rentabilidad, dichos inmuebles se calificarán como inversiones inmobiliarias porque en estos casos será difícil identificar un ciclo normal de explotación.

Esta conclusión no varía si el inmueble está en proceso de construcción o mejora. Por el contrario, si los inmuebles se adquieren con el propósito de venderlos en el curso ordinario de las actividades del negocio o bien se encuentran en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta, por ejemplo, propiedades adquiridas exclusivamente para su enajenación en el corto plazo o para concluir su desarrollo inmobiliario y proceder a su venta, estos activos se calificarán como existencias. De acuerdo con esta definición, el terreno de la empresa consultante deberá calificarse como una inversión inmobiliaria, por destinarse a la obtención de rentas, que ha sido objeto de una operación, la constitución del derecho de superficie, asimilable desde una perspectiva contable a un contrato de arrendamiento.

En relación con el tratamiento contable de las inversiones inmobiliarias, la norma de registro y valoración (NRV) 4ª "Inversiones inmobiliarias" del PGC dispone que a estos activos se les aplicarán los criterios establecidos para el inmovilizado material. Considerando estos antecedentes, y una vez calificado el arrendamiento sobre el inmueble como operativo, la NRV 3ª "Normas particulares sobre inmovilizado material" del PGC, señala:

> "a) Solares sin edificar. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar. Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan (...)"

Este criterio no ha variado en relación con el PGC del año 1990, en cuyo desarrollo el ICAC publicó en su Boletín (BOICAC) nº 16 la consulta 2 sobre el tratamiento de los gastos de urbanización de un polígono industrial realizados por una empresa instalada con anterioridad a la urbanización del polígono. En este mismo sentido, la Norma segunda, apartado 3, letra c) de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC), por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, expresa:

> "c) En particular, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán como mayor valor del mismo si los costes en los que incurre la empresa cumplen alguno de los requisitos recogidos en la letra a), incluso cuando la empresa se hubiera instalado con anterioridad al momento en que se inicien las actuaciones. Por lo tanto, con carácter general, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán como mayor valor del activo teniendo como límite máximo el importe recuperable del terreno.

Además, de conformidad con la NRV 3ª del PGC se informa que los terrenos tienen una vida indefinida y por lo tanto no se amortizan, tal y como se aclara en la Norma segunda, apartado 3.8.5, de la RICAC:

> "(...) los terrenos (...) no se amortizan, dejando al margen algunas excepciones como minas, canteras y vertederos, o algunos componentes depreciables como los cierres. Si el coste de un terreno incluye los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del coste del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan beneficios por haber incurrido en esos costes."

A mayor abundamiento cabe señalar que el criterio de este Instituto sobre la forma de contabilizar la constitución de un derecho de superficie por parte de la sociedad propietaria de un terreno, que como remuneración recibe un canon periódico y la propiedad de un inmueble a la fecha de finalización del citado derecho está publicado en la consulta 6 del BOICAC nº 40, que también se considera vigente en aplicación del nuevo PGC con las necesarias adaptaciones terminológicas y de presentación, en los siguientes términos:

a) El canon variable originará el reconocimiento de un ingreso anual de conformidad con el principio de devengo.

b) Adicionalmente, en la medida que el inmueble construido en el terreno por cuenta de la sociedad superficiaria constituye una contraprestación más de la operación, la empresa deberá reflejar contablemente el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble como un activo (derecho de crédito a recibir el inmueble) y el correspondiente ingreso de forma sistemática durante el plazo del contrato, de acuerdo con un criterio financiero, sin perjuicio de la posible aplicación del principio de importancia relativa.

A tal efecto, salvo mejor evidencia de lo contrario, el importe que debería lucir en el activo de la empresa propietaria del terreno al finalizar el derecho de superficie podría asimilarse al valor neto contable de la construcción en la empresa superficiaria, en dicha fecha, en el supuesto de que la amortización se calculase en función de la vida económica del activo. En su caso, al cierre de cada ejercicio se deberán efectuar las correcciones valorativas necesarias.

Por último, considerando su naturaleza, el citado activo se presentará en el epígrafe "Deudores comerciales no corrientes".

RESOLUCIÓN DEL ICAC SOBRE NORMAS DE VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE

El pasado 3 de junio se publicó en el BOE la Resolución de 28 de mayo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.

La Resolución reproduce determinados criterios de la anterior Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 sobre el inmovilizado inmaterial, completando de este modo el desarrollo de las normas de registro y valoración del PGC en esta materia, sin perjuicio de actuaciones futuras que puedan ser necesarias. Con ella el ICAC ha sistematizado la doctrina administrativa emitida hasta ahora, a través de consultas, en desarrollo de la regulación contenida en el PGC al respecto, y se pronuncia de forma expresa sobre la vigencia de algunas cuestiones reguladas en desarrollo del anterior PGC de 1990.

Tal y como se indica en el propio texto, debe tenerse en cuenta que la regulación en materia de intangibles se complementa con los aspectos expresamente regulados sobre esta materia en las normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

Esta Resolución no será de aplicación a aquellos activos intangibles que estén regulados por otra norma (por ejemplo, activos intangibles mantenidos para su venta en el curso ordinario de su actividad que deberían tratarse como existencias y activos intangibles no corrientes clasificados como mantenidos para la venta, cuyo tratamiento se recoge en la segunda parte del PGC).

La Resolución se divide en las siguientes normas:

Norma 1ª. Criterios aplicables.

Norma 2ª. Criterio general de reconocimiento: identificabilidad.

Norma 3ª. Valoración inicial.

Norma 4ª. Valoración posterior.

Norma 5ª. Derechos de uso adquiridos a título gratuito.

Norma 6ª. Normas particulares del inmovilizado intangible.

Norma 7ª. Otros inmovilizados intangibles.

Aspectos relevantes

Los aspectos más relevantes de este desarrollo normativo son los siguientes:

- En comparación con su antecedente de 1992, las **operaciones de arrendamiento financiero** no se abordan como un desarrollo de los criterios de registro y valoración del inmovilizado in-

tangible, dado que el activo objeto de cesión se presenta en los estados financieros del arrendatario de acuerdo con su naturaleza, generalmente como un inmovilizado material.

- Dado que los criterios del inmovilizado material también serán de aplicación al inmovilizado intangible (Norma 1a), si la contraprestación entregada a cambio de un inmovilizado intangible incluye un **componente contingente** vinculado a la evolución de variables íntimamente relacionadas con el inmovilizado en sí, la mejor estimación del valor actual de este pago contingente formará parte del precio de adquisición, salvo que se vincule a la ocurrencia de un evento futuro que aumente los beneficios del activo y se encuentre relacionado con circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, en cuyo caso la operación se tratará contablemente como las ampliaciones o mejoras del inmovilizado material.
- Otra novedad respecto a su antecedente de 1992 (ya contemplado en el PGC 2007), es que el **inmovilizado intangible con vida útil indefinida no se amortiza,** con independencia de la obligación anual que existe de analizar su posible deterioro. En este sentido, tal y como se indica en la exposición de motivos, las marcas pueden calificarse como intangibles con vida útil indefinida ya que la legislación aplicable les otorga un plazo de protección de 10 años, prorrogable por periodos sucesivos de la misma duración, al contrario de lo que sucede con las patentes y el diseño industrial que cuentan con un plazo de protección legal de 20 años improrrogable en el caso de las patentes y de 5 años renovables hasta un máximo de 25 años en el caso del diseño industrial.
- En relación con los **derechos de uso adquiridos a título gratuito,** la calificación del activo recibido como inmovilizado material o intangible dependerá de los términos de la cesión:
  - Si la cesión se acuerda de manera irrevocable e incondicional por un periodo superior al año se reconocerá un inmovilizado intangible por su valor razonable. Si el plazo de cesión se extiende a la práctica totalidad de la vida económica del bien o derecho cedido, el elemento patrimonial se reconocerá en función de su naturaleza.
  - Si la cesión se pacta por un año, renovable por periodos iguales, o por un periodo indefinido o superior al año reservándose el cedente la facultad de revocación al cierre de cada ejercicio, no se contabilizará ningún activo, reconociéndose todos los años un gasto por arrendamiento y un ingreso por subvención/donación en la cuenta de pérdidas y ganancias por la mejor estimación del derecho cedido.
- En relación con los **gastos de investigación y desarrollo, la propiedad industrial, la propiedad intelectual, los derechos de traspaso, las aplicaciones informáticas, las concesiones administrativas, los contratos de franquicia y los derechos de emisión de gases de efecto invernadero** se reproducen los criterios recogidos en las Resoluciones de 1992 (sobre el inmovilizado intangible) y 2006 (sobre derechos de emisión de gases de efecto invernadero), junto con la interpretación del ICAC en diferentes **consultas** dentro del marco del PGC 2007:
  - Entre los principales cambios está la previsión de que los **gastos de desarrollo** puedan amortizarse en un plazo superior a 5 años siempre que esta vida útil mayor quede justificada en la memoria. Además, aclara los requisitos que deben cumplirse para la activación de la fase de desarrollo en sintonía con la norma internacional de referencia.
  - En línea con la doctrina administrativa sobre el tratamiento contable de las obras audiovisuales (diversas consultas del ICAC), su calificación contable dependerá de la función o uso que las mismas desempeñen en relación con la actividad objeto de explotación:
    - Se calificarán como inmovilizado intangible cuando se destinen de forma duradera a la actividad de la empresa por ser objeto de cesión a terceros sin transferir de manera sustancial los riesgos y beneficios asociados a la empresa.
    - Se calificarán como existencias cuando se posean para venderse o consumirse en el curso normal de la explotación, o estén en proceso de producción y esté previsto destinarlas a cualquiera de estas finalidades.
  - En relación con los **activos afectos a concesión administrativa** (cuando el acuerdo de concesión está fuera del alcance de las normas de adaptación del PGC a las empresas conce-

sionarias de infraestructuras públicas), se reproduce el criterio del PGC sobre vida útil de estos elementos patrimoniales y el criterio para contabilizar las inversiones que deben renovarse si su vida económica es superior al periodo concesional.

- Respecto a los **derechos de emisión de gases de efecto invernadero,** la normativa comunitaria ha introducido cambios que afectan al régimen de comercio de estos derechos. En este sentido, a partir del 1 de enero de 2013 se configura un nuevo régimen y una nueva metodología para asignar los derechos de emisión que sustituirá al Plan Nacional de Asignación al que hacía referencia la Resolución de este Instituto del año 2006, y que ahora pasa a determinarse a escala comunitaria. La nueva regulación establece dos fórmulas básicas a través de las que se asignarán estos derechos: subasta y asignación gratuita transitoria. La subasta se convertirá en el principio básico para la asignación de los derechos a partir de 2013 sustituyendo al actual sistema, según el cual los gobiernos conceden la inmensa mayoría de los derechos de forma gratuita.

  Adicionalmente, el progresivo desarrollo de los mercados de negociación relacionados con estos activos y la aparición de instrumentos equivalentes para redimir emisiones, como los certificados de reducción de emisiones, hace aconsejable un desarrollo adicional a nivel internacional sobre su tratamiento contable. A la espera del citado referente, la Resolución dispone que los criterios a seguir para contabilizar estos activos están condicionados por el modelo de negocio que la empresa defina para los derechos de emisión o instrumentos equivalentes, estableciendo que el criterio para contabilizar estos activos dependerá del modelo de negocio que defina la empresa para estos derechos, de forma que los adjudicados o adquiridos para su consumo en el proceso productivo de la empresa se calificarán como inmovilizado intangible, mientras que los adquiridos para su venta se contabilizarán como existencias. Asimismo, se señala que los contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar derechos de emisión se contabilizarán de acuerdo con lo previsto en el PGC para los contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero (NRV 9ª.5.4 del PGC).

- Por último, la Resolución incluye la **interpretación del ICAC sobre la vigencia del tratamiento contable** de los siguientes inmovilizados intangibles de carácter específico, al amparo de la disposición transitoria 5ª del RD 1514/2007:
  - Derechos de adquisición de jugadores;
  - Derechos de participación en competiciones deportivas;
  - Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos; y
  - Derechos de replantación de las empresas vitivinícolas.

Esta Resolución es de **aplicación inmediata** al no disponer de ninguna disposición transitoria y por entender que constituye un **desarrollo del PGC** y cualquier discrepancia significativa con los criterios expuestos en ella supondría la necesidad de su corrección retroactiva.

RESOLUCIÓN DEL ICAC SOBRE DETERIORO DE ACTIVOS

El ICAC publicó el **12 de junio de 2013** la Resolución por la que se acordaba la apertura del trámite de audiencia del **proyecto de Resolución por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.**

El 25 de septiembre de 2013, fue publicada en el BOE dicha Resolución con carácter definitivo.

Con esta Resolución se sistematiza la doctrina administrativa existente (recogida en algunas interpretaciones emitidas por el ICAC a raíz de la entrada en vigor del PGC 2007) y se aborda el desarrollo de las normas de registro y valoración sobre correcciones de valor por deterioro del

inmovilizado material, inmovilizado intangible, inversiones inmobiliarias, activos financieros y existencias, reguladas en el PGC, PGC de PYMES y NFCAC; sin perjuicio de las futuras actuaciones que pudieran ser necesarias a la vista de nuevos pronunciamientos contables internacionales.

Esta Resolución será de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, que apliquen dichas normas, tanto en la formulación de las CCAAII como, en su caso, en la elaboración de CCAACC. Sólo tendrá carácter subsidiario para las entidades financieras que, en aplicación de un régimen jurídico propio, se rijan por una norma contable sectorial.

Asimismo, las empresas incluidas en el ámbito de aplicación de las normas sobre los aspectos contables de las empresas públicas (Orden EHA/733/2010) y las entidades sin fines lucrativos sujetas a las normas de adaptación aprobadas por RD 1491/2011 aplicarán esta Resolución para realizar la comprobación del deterioro de los activos generadores de flujos de efectivo. En el caso de activos no generadores de flujos de efectivo seguirán los criterios especiales de las respectivas normas mencionadas.

Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible

La Norma Tercera desarrolla los criterios específicos para contabilizar el deterioro de valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible. Esta es la norma que incorpora mayor nivel de detalle. En ella se desarrollan conceptos tales como importe recuperable, valor en uso y valor razonable menos costes de venta, y recoge las líneas generales de la metodología a aplicar en la estimación del importe recuperable de los activos en línea con la NIC 36, "Deterioro del valor de los activos".

Algunos de los aspectos más debatidos y analizados en detalle están:

- El concepto de tipo de interés de mercado "sin riesgo";
- El tratamiento contable de las subvenciones a efectos del test de deterioro; y
- El criterio a seguir para comprobar el deterioro de valor de una UGE y realizar la distribución del fondo de comercio y los "activos comunes" entre varias UGE.

Deterioro del valor de los instrumentos financieros

La Norma Cuarta, redactada en sintonía con la NIC 39 adoptada por la Unión Europea, aborda los criterios específicos para contabilizar el deterioro del valor de los instrumentos financieros.

En concreto, para los activos financieros valorados a coste amortizado, las soluciones que se recogen en muchos casos se basan en desarrollos normativos de la Circular 4/2004 del Banco de España. La Resolución también incluye varias aclaraciones sobre el deterioro de valor de los activos financieros clasificados como disponibles para la venta.

Deterioro del valor de las existencias

La Norma Quinta, aborda el deterioro del valor de las existencias. Una cuestión muy debatida fue la conveniencia de incluir unos porcentajes de cobertura sobre el precio de adquisición o coste de producción de los activos que, salvo mejor evidencia del importe recuperable de las existencias, se tuviesen que aplicar en función de la antigüedad de las existencias en el balance. Finalmente, esta regla no se ha incluido en el proyecto por entender que difícilmente un mismo calendario para el conjunto de los sectores de actividad podría reflejar la imagen fiel del deterioro de las distintas existencias. De modo que la norma viene a reproducir en gran medida los conceptos incluidos en la norma duodécima de la Resolución de 9 de mayo de 2000 de Costes de Producción, si bien con mayor grado de precisión y desarrollo que en dicha norma.

Entrada en vigor

Dado que la Resolución desarrolla los criterios sobre deterioro de valor de los activos aprobados para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, en principio, se indica que no es preciso establecer una norma con la fecha de entrada en vigor en relación con dichos criterios. Sin embargo, en lo que respecta a la estimación del importe recuperable, dado el elevado número de aclaraciones que recoge la norma, y cuyo impacto debe registrarse prospectivamente, se ha considerado conveniente establecer como fecha de entrada en vigor el 1 de enero de 2014, siendo de aplicación obligatoria para los ejercicios que se inicien a partir de esa fecha, sin perjuicio de que los criterios en ella contenidos puedan tomarse antes de se momento como una adecuada orientación ara estimar las pérdidas por deterioro.

RESOLUCIÓN DE 15 DE OCTUBRE DE 2013, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE SOMETE A INFORMACIÓN PÚBLICA LA NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE "AUDITORÍA DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO", RESULTADO DE LA ADAPTACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 805, PARA SU APLICACIÓN EN ESPAÑA

Mediante Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han publicado las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES). (se puede acceder al texto de la norma a través de la página web del ICAC www.icac.meh.es)

La mencionada Resolución comprende las normas de las series 200 a 700, referidas a la auditoría de «estados financieros», entendiendo como tales, con carácter general, las cuentas anuales, las cuentas consolidadas o estados financieros intermedios. Si bien esta definición también es aplicable a **un solo estado financiero integrante de los anteriores, con sus notas explicativas,** la Resolución de las nuevas NIA-ES no incluye la NIA 805 *«Consideraciones especiales-auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero».*

El artículo 2 del Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) prevé dos modalidades de la actividad de auditoría de cuentas: «auditoría de cuentas anuales» y **«auditoría de otros estados financieros o documentos contables».** A los efectos de esta segunda modalidad el artículo 2.2 del RAC define lo que se entiende por «otros estados financieros o documentos contables», y establece las condiciones que deben reunir para alcanzar tal consideración y poder enmarcarse en dicha modalidad de auditoría de cuentas.

Asimismo, en los artículos 10 a 12 del RAC se define la modalidad de **auditoría de cuentas, sobre otros estados financieros o documentos contables,** y se regulan determinados aspectos y criterios de aplicación en la realización de este tipo de trabajos de auditoría indicando que son de aplicación subsidiaria a esta modalidad lo previsto en el propio Reglamento para los trabajos de auditoría de cuentas anuales con la correspondiente adaptación.

En este sentido, ha de tenerse en cuenta que en la NIA 805 se contemplan también trabajos sobre la verificación de «un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero», los cuales no reúnen las condiciones exigidas en el artículo 2.2 del RAC para alcanzar la consideración de un trabajo de auditoría de cuentas, dentro de la modalidad referida a «Auditoría de otros estados financieros o documentos contables». En consecuencia, **se han excluido del ámbito de esta norma** adaptada los trabajos de revisión de **elementos, cuentas o partidas específicos** de un estado financiero y, en este sentido, al adaptar la norma se han suprimido del texto original de la NIA 805 las referencias correspondientes, no figurando en el texto adaptado las menciones a dichos «elementos, cuentas o partidas específicas»; si bien estas eliminaciones no se ad-

vierten en el propio texto para facilitar su lectura y comprensión, a diferencia de la metodología seguida en el proceso de adaptación del conjunto de las NIA.

Al igual que las NIA adaptadas (NIA-ES) tienen la naturaleza de Normas Técnicas de Auditoría, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 del TLAC y sus normas de desarrollo, la NIA 805 adaptada para su aplicación en España **(NIA-ES 805) tendrá esta misma consideración, de Norma Técnica de Auditoría,** integrando todas el **nuevo marco o bloque normativo** a aplicar; por lo que **le será de aplicación el contenido del artículo cuarto «Criterios de interpretación de las nuevas Normas Técnicas de Auditoría»** de la Resolución de 15 de octubre de 2013 por la que se publican las **nuevas NIA-ES.**

Periodo de información pública

Durante el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la publicación de esta Resolución en el BOE se podrán formular por escrito, ante el ICAC o ante cualquiera de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las alegaciones que se consideren oportunas.

Aspectos más relevantes de la norma

Objetivo

El objetivo del auditor al aplicar las NIA-ES en la auditoría de un solo estado financiero es tratar adecuadamente las consideraciones especiales que son relevantes con respecto a:

a) La **aceptación del encargo;**

b) La **planificación y ejecución** del encargo; y

c) La **formación de una opinión y el informe** sobre el estado financiero.

Requerimientos

La aplicación de esta NIA supone el **cumplimiento de todas las NIA aplicables a la auditoría,** con independencia de que sea o no el auditor de cuentas de la entidad (NIA 200).

El auditor debe determinar la **"aceptabilidad" del marco de información financiera aplicado** en la preparación de los estados financieros (NIA 210).

Los términos del **encargo incluirán la estructura prevista del informe** a emitir por el auditor (NIA 210).

En la planificación y realización del encargo, el auditor **adaptará todas las NIA aplicables** en la medida en que lo requieran las circunstancias del encargo. Y en la emisión del informe se aplicarán los **requerimientos de la NIA 700 adaptados** igualmente a las circunstancias del encargo.

<u>Emisión de informe sobre el conjunto completo de estados financieros y sobre un solo estado financiero</u>

Se expresará **una opinión por separado para cada encargo,** asegurándose de que la presentación del estado financiero se distingue suficientemente del conjunto completo.

<u>Opinión modificada, párrafo de énfasis o párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad</u>

Cuando se emita una opinión de ese tipo sobre el conjunto completo de estados financieros, se c**onsiderará el efecto que ello puede tener** sobre el informe de auditoría sobre un solo estado financiero

No se expresará opinión no modificada sobre un estado financiero que **forme parte de un conjunto completo** de estados financieros sobre los que se haya emitido **una opinión desfavorable o denegada** sobre los estados financieros en su conjunto. Esto es así incluso cuando no se publique el informe de auditoría sobre un solo estado financiero conjuntamente con el informe de

auditoría que contiene la opinión desfavorable o la denegación de opinión, ya que se considera que un solo estado financiero constituye una parte importante de dichos estados financieros.

Modelo de informe

La NIA, en su versión original, recoge en el anexo modelos de informe que no incluyen todos los aspectos que de acuerdo con el TRLAC y el RAC resultan obligatorios, por ello, se ha incluido, a doble columna, adicionalmente al modelo de informe de un solo estado financiero de la NIA original, un modelo de informe de auditoría adaptado de acuerdo con la normativa reguladora de la auditoría en España.

Fecha de entrada en vigor

Esta nueva NTA será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas», para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a estados financieros o documentos contables objeto de esta Norma correspondientes **a ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014**. En todo caso, esta nueva Norma Técnica de Auditoría será de aplicación a los **trabajos de auditoría de cuentas contratados a partir del 1 de enero de 2015,** independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Esta Resolución, ha sido publicada en el BOE del 13 de noviembre de 2013, con el fin de someterla a información pública.

RESOLUCIÓN DE 15 DE OCTUBRE DE 2013, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE SOMETE A INFORMACIÓN PÚBLICA LA NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE "RELACIÓN ENTRE AUDITORES"

El pasado 13 de noviembre se ha anunciado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) la Resolución de 15 de octubre de 2013 por la que se somete al trámite de información pública la **nueva Norma Técnica de Auditoría sobre Relación entre auditores** durante un plazo de dos meses a partir del día siguiente al de su publicación en el BOE (se puede acceder al texto de la norma a través de la página web del ICAC www.icac.meh.es); que viene a sustituir a la anterior, publicada por Resolución de 27 de junio de 2011.

En la Resolución de 15 de octubre de 2013 del ICAC, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (en adelante, NIA-ES), se indica que las nuevas NTA sustituyen a las actualmente existentes, salvo aquellas NTA o aspectos de éstas que traten cuestiones no contempladas en las citadas NIA-ES.

En este sentido, formando parte de dicho cuerpo normativo figura la **NIA-ES 600, «consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)»** que regula las relaciones entre auditores que se ponen de manifiesto en encargos sobre estados financieros de grupos y **contempla,** además, la posibilidad de utilizar lo dispuesto en esta Norma, adaptada en la medida en que las circunstancias lo requieran, en los casos en los que **un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los del grupo.** Por tanto, los supuestos previstos en la Norma Técnica de Auditoría sobre «relación entre auditores» actualmente vigente, referidos a **auditoría de cuentas anuales cuando se utiliza el trabajo de otro auditor o cuando se solicita la colaboración de otro auditor, ya se van a encontrar tratados en las NIA-ES en general, y en la NIA 600 en particular.**

Sin embargo, la mencionada **NIA-ES 600 no recoge la actuación del auditor** en los supuestos de **«cambio de auditores» o «auditorías conjuntas»**, que obedecen a situaciones particulares de nuestra normativa nacional (según se indica en el párrafo a continuación) no contempladas en las NIA. En este sentido, y de acuerdo con lo establecido en el artículo tercero de la Resolución de adopción de las nuevas NIA-ES, queda vigente la **Resolución de 27 de junio de 2011 sobre la Norma Técnica de Auditoría sobre Relación entre auditores** en lo que se refiere a los mencionados supuestos.

El artículo 25.2.f) del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) establece, en los casos de **sustitución de auditor, que el auditor predecesor debe permitir el acceso a sus papeles de trabajo** al auditor sucesor, sin que sea necesaria una autorización expresa de la entidad auditada, por lo que, en estos casos, interesa precisar las relaciones entre ambos auditores durante la aceptación del encargo por parte del auditor sucesor con el fin de completar lo dispuesto a este respecto en las NIA-ES. Asimismo. El **artículo 264.2 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC)** prevé que la junta general de la sociedad pueda **designar una o varias personas físicas o jurídicas para realizar la auditoría de las cuentas anuales de la sociedad,** quienes **actuarán conjuntamente y el artículo 9 del Reglamento de desarrollo del TRLAC** recoge la normativa marco que contempla la actuación conjunta de auditores.

Como consecuencia de lo anterior, se consideró necesario elaborar una nueva NTA sobre «relación entre auditores», en sustitución de la actualmente vigente, que contemple las **relaciones entre auditores en los supuestos** en que se producen **un cambio de auditores** y cuando el trabajo de auditoría se realiza **conjuntamente por dos o más auditores,** que **complemente el contenido previsto en las nuevas Normas Técnicas de Auditoría** (NIA-ES).

Periodo de información pública

Durante el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la publicación de la reseña en el BOE se podrán formular por escrito, ante el ICAC o ante cualquiera de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las alegaciones que se consideren oportunas, estando expuesto, a dichos efectos, el contenido de la referida Norma Técnica de Auditoría, en la sede y en la página de Internet del ICAC: www.icac.meh.es – y en la sede de las citadas Corporaciones.

Resumen de la norma

Objeto

Establece los criterios de actuación del auditor cuando concurran algunas de las circunstancias siguientes:

a) Se produzca un cambio de auditores y por tanto la auditoria de las cuentas anuales anteriores haya sido efectuada por otros auditores independientes;

b) El trabajo se realice conjuntamente por más de un auditor independiente, emitiendo un informe conjuntamente firmado por todos.

Cambio de auditores

En el caso de que un nuevo auditor sea designado para realizar la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio actual, sustituyendo al auditor de las cuentas anuales del ejercicio anterior, el auditor sucesor puede decidir comunicarse con el auditor predecesor al objeto de recabar información que le permita aceptar o no el trabajo de auditoría.

Adicionalmente, una vez aceptado el trabajo de auditoría, el auditor sucesor puede basar una parte de su trabajo en las pruebas realizadas por el auditor predecesor en años anteriores, por ejemplo, sobre los saldos del activo procedentes de ejercicios anteriores, inventarios iniciales, pa-

sivos a largo plazo, aspectos fiscales y legales, fondos propios, criterios de valoración y uniformidad en su aplicación, etc.

En estos casos de cambio de auditor, cabe diferenciar dos tipos de actuaciones, esto es, las que se deben llevar a cabo antes y después de la aceptación del encargo:

Actuaciones antes de la aceptación del encargo

Antes de su aceptación del encargo, el eventual auditor sucesor, antes de aceptar el encargo, evaluará las circunstancias del cambio de auditor, así como de la propia entidad a auditar y del encargo, para lo cual:

a) Obtendrá información que le ayude en la decisión de aceptar o no el encargo.

b) Considerará la posibilidad de que el auditor predecesor y la entidad a auditar puedan haber tenido desacuerdos en la aplicación de principios de contabilidad, procedimientos de auditoría u otros asuntos importantes.

Para ello, el eventual auditor sucesor, informará a la entidad a auditar la necesidad de entrevistarse con el auditor predecesor y se comunicará con éste para conocer las circunstancias del cambio y averiguar si existen razones éticas o técnicas que le aconsejen no aceptar el encargo.

En el **caso de que la entidad a auditar no permita o limite al auditor sucesor la comunicación** con el auditor predecesor, o, en el caso de que **este último no acceda a tal comunicación,** el auditor sucesor deberá preguntar las causas **y considerar las implicaciones que éstas pueden tener en su decisión de aceptar el encargo.**

Actuaciones después de la aceptación del encargo

El auditor sucesor, en la **planificación de la auditoría considerará** si, en base al trabajo del auditor predecesor, podrá obtener evidencia adecuada y suficiente sobre **los saldos de apertura** y sobre si las **políticas contables utilizadas** en la elaboración de las cuentas anuales se han aplicado de forma **uniforme** en el ejercicio actual y si los cambios que, en su caso, se hayan realizado se han registrado y presentado **de acuerdo con lo establecido en el marco** normativo de información financiera aplicable; o, **por el contrario, planificar el trabajo que considere necesario a tal objeto.**

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

En el supuesto que el auditor decida basarse en el trabajo del auditor predecesor, el auditor sucesor deberá **ponerse en contacto con el auditor predecesor y aplicar los procedimientos de auditoría previstos en la NIA-ES 510,** "Encargos iniciales de auditoría, saldos de apertura".

El auditor predecesor, en el supuesto de sustitución de auditor, **deberá permitir el acceso por parte del auditor sucesor a toda la información** relacionada con la auditoría de las cuentas del ejercicio anterior por él realizada, conforme a lo establecido en el artículo 25.2.f) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas *(véase también consulta nº1 del BOICAC nº 93).*

El auditor sucesor al emitir su informe **no deberá hacer referencia al informe o trabajo del auditor predecesor** como base de su propia opinión, sin perjuicio de las menciones que deban realizarse de acuerdo con la NIA 710 (indicación acerca de que las cuentas anuales del ejercicio anterior fueron auditadas por otros auditores, la fecha del informe y el tipo de opinión emitida y, en el caso de que ésta fuera modificada, las razones que la motivaron).

Si el auditor sucesor **no pudiera acceder a los papeles de trabajo del auditor predecesor,** o si decidiera no basarse en el trabajo de éste, deberá comentar con la entidad las **limitaciones que existirán en el alcance de su trabajo** en el caso de no poder llevar a cabo otros procedimientos de auditoría y **considerar el efecto de dichas limitaciones en su informe,** según lo establecido

en la NIA-ES 510 "Encargos iniciales de auditoría, saldos de apertura", NIA-ES 705, "Opinión modificada en el Informe emitido por un auditor independiente", y NIA-ES 710, "Información comparativa – cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos-".

Actuación conjunta de auditores

En los trabajo de auditoría conjuntos todos los auditores que intervienen tienen la condición de auditor principal, al haber sido designados por el órgano competente de la entidad para realizar conjuntamente el trabajo de auditoría de las cuentas anuales.

En este sentido, el **informe de auditoría será único y se emitirá bajo la responsabilidad de todos ellos,** y todos firmarán el informe.

Los auditores nombrados conjuntamente para la auditoría de las cuentas anuales de una entidad **no podrán pertenecer a la misma red,** y deben comunicarse entre ellos todas las **circunstancias que puedan afectar a su independencia** en relación con la entidad auditada de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Para que el **trabajo tenga la condición de conjunto,** deben concurrir las siguientes circunstancias:

a) Designación o nombramiento conjunto por el órgano competente de dos o más auditores con el mismo objeto y referido a la misma fecha, mediando la aceptación conjunta por ambos.
b) Que la designación y el trabajo tengan por objeto emitir un informe único.
c) Que se emita el informe firmado por todos los auditores principales.

Todos los auditores que actúan conjuntamente **podrán y deberán acceder a los papeles de trabajo y demás documentación preparada por los restantes auditores,** y son **responsables de la custodia y conservación** de la totalidad de los papeles de trabajo que correspondan al trabajo de auditoría.

La **planificación y programas de trabajo** de auditoría, y modificaciones posteriores, **serán aprobados por todos los auditores.**

Los procedimientos de auditoría a realizar por cada auditor **deben distribuirse de forma concertada y proporcionada entre los auditores nombrados conjuntamente**. El **reparto del trabajo entre los distintos auditores deber ser equilibrado** de modo que el volumen de horas asignadas a cada auditor debe ser proporcionada y apropiada a la experiencia o cualificación exigida en su desarrollo.

Cada auditor debe llevar a cabo los trabajos necesarios para obtener **evidencia de auditoría adecuada** y suficiente que le **permita emitir su opinión** sobre las cuentas anuales de la entidad. A estos efectos, **cada auditor deberá tener en consideración** tanto el trabajo de auditoría realizado por el mismo, como **el realizado por los otros auditores.**

Cada auditor incluirá en sus **papeles de trabajo la documentación** relativa al trabajo efectuado que le permita emitir su opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto y a la revisión del trabajo realizado por el otro auditor al objeto de determinar si el mismo es adecuado con la planificación que se realizó y si las conclusiones son razonables; asimismo, cada uno de los auditores de cuentas conjuntos verificarán y emitirán opinión sobre la concordancia del informe de gestión con la información contenida en las cuentas anuales.

Las comunicaciones con los responsables del gobierno y con la Dirección de la entidad que deban realizar se hará conjuntamente y de manera concertada por todos los auditores.

Emisión del informe

El informe de auditoría será único y se emitirá bajo la responsabilidad de todos los auditores de cuentas conjuntos nombrados, quienes firmarán el informe. Cuando los auditores no tuvieran

una opinión coincidente, se deberá expresar claramente la opinión de cada uno de ellos en el informe.

Fecha de entrada en vigor

La nueva Norma Técnica de Auditoría será de aplicación en el desarrollo de los trabajos de **auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros** correspondientes a ejercicios económicos **que se inicien a partir de 1 de enero de 2014.** En todo caso, será de aplicación a los **trabajos de auditoría de cuentas contratados a partir del 1 de enero de 2015,** independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Esta Resolución, ha sido publicada en el BOE del 13 de noviembre de 2013, con el fin de someterla a información pública.

RESOLUCIÓN DE 15 DE OCTUBRE DE 2013, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE PUBLICAN LAS NUEVAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA, RESULTADO DE LA ADAPTACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA PARA SU APLICACIÓN EN ESPAÑA

El ICAC ha emitido con fecha 15 de octubre de 2013 la Resolución por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (se puede acceder al texto de las normas a través de la página web del ICAC www.icac.meh.es); se ha publicado con carácter definitivo el 13 de noviembre de 2013.

Las normas ahora publicadas no presentan diferencias sustanciales con el texto publicado mediante Resolución de 31 de enero de 2013 del ICAC.

Antecedentes

El artículo 26 de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, establece que los estados miembros deben exigir que las auditorías legales se deben llevar a cabo de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión Europea, entendiendo por normas internacionales de auditoría (NIA, en adelante) las emitidas por la IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), de la IFAC (International Federation of Accountants).

Hasta la fecha, la Comisión Europea no ha adoptado las NIA con arreglo al procedimiento previsto en la citada Directiva, y en la práctica se está optando por la alternativa de que las NIA traducidas a la lengua oficial de cada Estado miembro sean adaptadas por cada uno de los Estados a su marco jurídico nacional particular.

En este sentido, con el objeto de trasladar las NIA a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, se ha procedido a la **adaptación del compendio que forman dichas normas** de modo que puedan pasar a formar parte de nuestro cuerpo de normas técnicas de auditoría, en cuanto normas de auditoría que integran la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo dispuesto en el **artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC),** aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio; comprendiendo dichas nuevas normas técnicas de auditoría todos los principios y requisitos del ejercicio de la actividad de la auditoría de cuentas, de igual forma a como venía sucediendo hasta ahora.

Nuevo bloque normativo (NIA 200, 300, 400, 500, 600, 700, Glosario, NCCI y 805)

La adaptación de las NIA, que ahora se publican, viene a integrar un **nuevo bloque normativo, que converge hacia la práctica internacional** en el que se incluye la **Norma de Control de Calidad Interno,** publicada mediante la Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que supuso una traducción adaptada de la NICC 1 (Norma Internacional de Control de Calidad) emitida por la IAASB (y que actualmente se encuentra en proceso de modificación, a cuyos efectos se ha publicado la Resolución de 19 de julio de 2013 del ICAC).

Esta Resolución recoge la adaptación de las **NIA referentes a la auditoría de cuentas, tal como se define en los artículos 1 del TRLAC y el artículo 2 de su Reglamento** de desarrollo; es decir, se incluyen las **NIA de las series 200, 300, 400, 500, 600 y 700,** así como un glosario de términos con el fin de facilitar su lectura e interpretación, identificándose como NIA-ES.

Por otra parte, en la misma fecha, 13 de noviembre, se ha publicado en el BOE la Resolución de 15 de octubre por la que se somete a información pública la NTA sobre **«Auditoría de un solo estado financiero»,** resultado de la **adaptación de la NIA 805** para su aplicación en España (NIA-ES 805), conforme a lo previsto en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas; que estará en información pública durante el plazo de dos meses desde la fecha siguiente a su publicación en el BOE.

Disposición derogatoria

Las nuevas normas técnicas de auditoría, que son una adaptación de las NIA para su aplicación en España (NIA-ES), **vienen a sustituir a las Normas Técnicas de Auditoría hasta ahora vigentes, las cuales quedan derogadas,** si bien se mantendrá **vigente** únicamente **lo dispuesto en estas últimas que no se encuentre regulado en la nueva normativa y no resulte contradictorio con lo dispuesto en ésta,** tal como se prevé en el artículo **tercero** de la Resolución; esto es:

- **Norma Técnica de Auditoría sobre Relación entre auditores,** en relación con la actuación del auditor en los supuestos de «cambio de auditores» o «auditorías conjuntas», que obedecen a situaciones particulares de nuestra normativa nacional no contempladas en las NIA. En este sentido, el ICAC ha dictado la Resolución de 15 de octubre de 2013 (publicada también en el BOE de 13 de noviembre) por la que se somete al trámite de información pública una **nueva Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores,** que viene a sustituir a la anterior, publicada por Resolución de 27 de junio de 2011.
- **Normas técnicas de auditoría sobre trabajos específicos** exigidos conforme a nuestro marco jurídico nacional, como son los informes complementarios a los de auditoría de las cuentas anuales exigidos por determinados entes públicos supervisores, así como **aquellas que regulan los trabajos de auditoría específicos previstos en la legislación mercantil** que tiene la consideración de auditoría de cuentas conforme a lo establecido en el artículo 2 del Reglamento de desarrollo del TRLAC y que no se encuentren tratados en las NIA.
- **Normas Técnicas que regulan los trabajos de auditoría** que, sin tener la naturaleza de auditoría de cuentas, están atribuidos por disposiciones de rango legal a los auditores de cuentas inscritos en el ROAC, hasta en tanto entren en vigor las guías que aprueben conjuntamente las Corporaciones.

Proceso dinámico

En esta resolución se pone de manifiesto que el **proceso ha de ser dinámico** en la medida en la que los propios órganos competentes de la IAASB modifican y revisan periódicamente las normas, por lo que llegado este caso, las normas modificadas por la IAASB tendrán que someterse al mismo proceso de traducción y adaptación para su aplicación en España. A la fecha de esta

Resolución se ha publicado ya la revisión de la NIA 610, cambiando a su vez la NIA 315 por concordancia y están en proceso de revisión las NIA de la serie 700.

Proceso de "adaptación" de las NIA en España

El proceso de adaptación de las NIA se ha realizando aplicando los siguientes criterios:

I) **Se han suprimido determinados apartados** por entender que no resultan aplicables con la regulación española:

- Aspectos contrarios a la normativa en vigor en España y por tanto, no siendo de aplicación. De modo que se eliminan ya que su mantenimiento podría llevar a confusión a los usuarios de las Normas (por ejemplo, en la norma sobre hechos posteriores se elimina la posibilidad de doble fechar los informes de auditoría).
- Menciones a trabajos o normas que quedan fueran del alcance del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) y su normativa de desarrollo, como por ejemplo las referencias a las auditorías en el sector público o a las relativas a la entrada en vigor de cada NIA.

II) Por otra parte, sobre la norma original se **incorporan notas aclaratorias** y criterios de obligada observación:

- **Incluyendo en algunos apartados o párrafos del texto de las nuevas normas unas notas aclaratorias** con el fin de precisar y clarificar su adecuada aplicación en España, bien porque algún aspecto de su contenido se recoge en la normativa nacional de forma más específica, bien porque se recoge en la NIA de forma distinta o, simplemente, no se contempla, a los efectos de facilitar su adecuada comprensión o evitar las dudas que pudieran existir en su interpretación y aplicación. Estas notas aclaratorias se han incorporado en un recuadro en los distintos apartados en los que se ha considerado oportuno.
- **Incorporar** los criterios que deben **observarse de forma obligada** en la aplicación de estas NIA en España.

III) Asimismo, en los ejemplos de modelos de informe de auditoría, que acompañan a las NIA, se ha optado por incorporar a doble columna los ejemplos originales de informes de auditoría según las propias NIA y los correspondientes modelos adaptados de acuerdo con la normativa aplicable en España.

Estructura de las NIA

Las NIA tienen una estructura integrada por las siguientes secciones:

- **"Introducción":** indica el contexto relevante para la comprensión de cada norma, e incluye cuestiones como el objeto y alcance de la NIA, su relación con otras NIA, la materia objeto de análisis y tratamiento, las responsabilidades del auditor y el contexto en que se enmarca.
- **"Objetivo":** en esta sección se describen los objetivos a conseguir por el auditor mediante la aplicación de los requerimientos que se incluyen en la sección prevista para ello en cada norma y que deben interpretarse en el contexto de los objetivos globales del auditor.
- **"Definiciones":** se describe el significado de los términos clave necesarios para la cuestión sobre la que trata la norma.
- **"Requerimientos":** establece los procedimientos que obligatoriamente ha de cumplir el auditor a menos que se refieran a una condición que no aplica al caso en concreto.
- **"Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas":** En esta sección se proporciona una explicación más detallada de los distintos aspectos tratados en cada NIA, y ofrece guías y

orientaciones para la aplicación práctica de los requerimientos, pudiendo contener ejemplos de procedimientos, riesgos, etc.

Todo ello supone un **conjunto compacto** de modo que el material de aplicación y el otro material explicativo se han de tener en cuenta como consideraciones adicionales para facilitar la aplicación de los requerimientos de cada norma.

Criterios de interpretación de las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES)

A los efectos de aclarar ciertos conceptos, el **artículo cuarto** de la Resolución incluye una relación de criterios de interpretación y aplicación en la que se acompaña a cada concepto la interpretación que debe darse al mismo en la adaptación de las NIA a España y su aplicación práctica en los trabajos de auditoría de cuentas.

Un resumen de los conceptos utilizados en las NIA-ES sobre los cuales se explican los criterios de interpretación para su aplicación práctica son los siguientes:

1. Ámbito de aplicación

   Las NIA adaptadas (NIA-ES) han de entenderse referidas exclusivamente al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas por auditores y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, a que se refiere el artículo 1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

2. Estados Financieros

   Las NIA se redactan en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por el auditor. La definición de **"estados financieros"** se entenderá que aplica, con carácter general, a las **"cuentas anuales"**, las **"cuentas anuales consolidadas"** o unos **"estados financieros intermedios"** y la referencia a las **notas explicativas** se entenderá realizada a la información contenida en la **memoria** de las cuentas anuales.

   Esta definición es, asimismo, aplicable a la **auditoría de un solo estado financiero** integrante de los anteriores (con sus notas explicativas). En este supuesto, los modelos de informe aplicables se adaptarán, en la medida en que sea necesario, en función de las circunstancias.

3. Legislación o jurisdicción nacional

   Las referencias a la legislación o a la jurisdicción nacional, deben entenderse referidas a la normativa correspondiente del **marco jurídico español** que resulte aplicable en cada caso, ya sea en el ámbito mercantil, en el marco normativo de información financiera y, en particular, en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

4. Sector público

   Se han suprimido todas las referencias en las diferentes NIA al sector público, por estar fuera del alcance del TRLAC y su normativa de desarrollo.

5. Terminología, definiciones, notas aclaratorias y "suprimidos"

   La **terminología y definiciones** incluidas en estas normas se han de interpretar conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación y, en particular, con el TRLAC y su normativa de desarrollo. A tal efecto se han incorporado en los apartados o párrafos correspondientes, **referencias a la legislación española básica,** sin que éstas tengan carácter exhaustivo.

   En el texto de las diferentes NIA adaptadas para su aplicación en España se han incorporado en algunos apartados unas **notas aclaratorias** de su contenido que deben tenerse en cuenta para su adecuada aplicación. Por otra parte, cuando se ha considerado necesario, se han suprimido aquellos apartados, párrafos o frases contrarios a la normativa de auditoría aplicable en España identificándolos con la mención de "suprimido".

6. Normas internacionales de auditoría y otras normas IFAC

   Las referencias a otras normas o pronunciamientos de la IFAC sólo resultarán de aplicación en España en la medida en que se acuerde su incorporación a nuestra normativa nacional, de acuerdo con el artículo 6 del TRLAC y de su normativa de desarrollo.

7. Referencias a las NIA

   Las referencias a las diversas NIA que figuran en el texto de éstas deben entenderse realizadas a las **NIA adaptadas** para su aplicación en España (NIA-ES).

   Las NIA-ES tienen la consideración de Normas Técnicas de Auditoría a que se refiere el artículo 6.2 del TRLAC.

8. NICC1

   Las referencias a la NICC1 que figuran en las diferentes NIA deben entenderse realizadas a la Norma de Control de Calidad Interno **(NCCI 1)** de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 26 de octubre de 2011, que es una traducción adaptada de la NICC 1 e incluye unos criterios de interpretación para su aplicación en España.

9. Glosario de términos de la IFAC

   Las referencias que en las diferentes NIA-ES figuran sobre el Glosario de términos de la IFAC, deben entenderse referidas al **glosario** de términos de la IFAC **adaptado** para su aplicación en España, que figura publicado en la presente Resolución. En dicho glosario adaptado se han suprimido, con carácter general, definiciones que afectan a normas que quedan fuera del ámbito de aplicación definido en el apartado 1 anterior.

10. Entrada en vigor

    Se suprimen todas las referencias en las diferentes NIA a su entrada en vigor. La entrada en vigor de las NIA adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES) es única para todo el bloque normativo y figura en el artículo tercero de la **Resolución** (véase al final de esta nota).

11. Normas profesionales

    A efectos de su adecuada interpretación y aplicación en España, las referencias en las NIA-ES a las normas profesionales se entenderán realizadas a las establecidas en el **artículo 6 del TRLAC** y su normativa de desarrollo.

12. Requerimientos de ética y Código de ética de la IFAC

    Las referencias realizadas en las diferentes NIA –ES a los requerimientos de ética y al Código de ética de la IFAC se entenderán realizadas a las **normas de ética** a que se refiere el artículo 6.3 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

13. Requerimientos de independencia

    Las referencias realizadas en las diferentes NIA –ES a los requerimientos de independencia se entenderán realizadas a las normas a que se refiere el TRLAC (secc. 1ª del Cap. III) y su normativa de desarrollo.

14. Tipos de opinión en el informe y modelos de informe

    Las referencias en las NIA –ES a una opinión modificada se corresponden con los tipos de opinión con **salvedades, desfavorable o denegada** previstas en el artículo 3 del TRLAC. Y la referencia a una opinión no modificada se corresponde con una **opinión favorable.**

15. Modelos de informes de auditoría adaptados

    Los **modelos de informes de auditoría adaptados** a la normativa reguladora de la actividad de auditoría para su aplicación en España, que se presentan en los anexos de las normas correspondientes (NIA-ES 600, 700, 705, 706 y 710, fundamentalmente) cuyo forma-

to y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible para facilitar su comprensión a los usuarios de dichos informes.

En cualquier caso, los modelos no recogen todas las circunstancias que pueden darse enun trabajo de auditoría de cuentas anuales por lo que se han de adaptar a las circunstancias y a la modalidad del mismo (auditoría de un solo estado financiero o de estados financieros intermedios...).

16. Dirección y Responsables de gobierno de la entidad

La terminología y definiciones incluidas en las NIA adaptadas para su aplicación en España referentes a los responsables del gobierno y a la Dirección de la entidad se interpretarán en cada caso conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación de acuerdo con la naturaleza jurídica de la entidad auditada. En todo caso, las referencias incluidas en las distintas NIA-ES a las afirmaciones de la **dirección** contenidas en los estados financieros, o a las directrices de la dirección sobre las actividades de control interno de la entidad, se entenderán efectuadas sin perjuicio de las que realicen los **órganos de administración** u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las **competencias para su formulación,** suscripción o emisión de dichos estados financieros, así como a la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno a estos efectos.

El ICAC cita, en este sentido, el art. 25.2 del Código de Comercio, en relación con la responsabilidad atribuida a los administradores sobre la llevanza de la contabilidad y por extensión de la formulación de las cuentas anuales, que conlleva la asunción de responsabilidad sobre todo el proceso seguido para su elaboración, sin perjuicio de que pueda ésta delegarse o autorizarse a un tercero. La actuación de ese tercero no exonera a los administradores de dicha responsabilidad. En particular, dicha responsabilidad incluye la de la responsabilidad de los administradores sobre el sistema del control interno necesario para permitir la preparación de dichas cuentas anuales libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Mención, esta última, que se incorpora como tal en el texto de los nuevos modelos de informe.

Fecha de entrada en vigor

De acuerdo con el **artículo tercero,** las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) serán de aplicación obligatoria para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las **cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014.** En todo caso, las nuevas Normas Técnicas de Auditoría serán de aplicación a **los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015,** independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

RESOLUCIÓN DEL ICAC SOBRE EL MARCO NORMATIVO DE INFORMACIÓN FINANCIERA CUANDO NO RESULTA ADECUADA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

A continuación se incluye un resumen de los antecedentes y aspectos fundamentales de esta Resoulución:

Antecedentes

El PGC establece, en su Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), como uno de los principios contables básicos el **principio de empresa en funcionamiento,** indicando **que cuando este principio no resulte de aplicación** la empresa *aplicará las normas de valoración que resulten más*

adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio resultante, suministrando en la memoria de las cuentas anuales la información significativa sobre los criterios aplicados.

Por otra parte, la **NRV 23ª "Hechos posteriores al cierre del ejercicio"** del PGC establece que las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores de la entidad, *aunque sea en fecha posterior al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o bien que no existe una alternativa más realista que hacerlo.*

En este sentido, cuando los administradores o responsables de la entidad son conscientes de la existencia de incertidumbres importantes sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, deben revelarlas en la memoria, en el apartado "Bases de presentación de las cuentas anuales".

Sin embargo, si las incertidumbres ponen de manifiesto que **no existe una alternativa más realista que aceptar la quiebra del citado principio,** se indicará de forma explícita, junto con las **hipótesis alternativas** sobre las que hayan sido elaboradas las cuentas anuales, junto con las razones por las que la empresa no pueda ser considerada como una empresa en funcionamiento.

El objeto de la Resolución es aclarar cuáles son los **criterios a seguir** en **la formulación de cuentas anuales cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.**

Resolución

La Resolución se divide en seis normas:

Primera. **Objetivo y ámbito de aplicación**

Segunda. **Criterios específicos** de aplicación del Marco Conceptual de la Contabilidad a la empresa en "liquidación"

Tercera. **Normas de registro y valoración** de la empresa en "liquidación"

Cuarta. **Normas de elaboración** de las cuentas anuales de la empresa en "liquidación"

Quinta. **Normas de formulación** de cuentas anuales consolidadas de la empresa en "liquidación"

Sexta. **Nueva aplicación del principio de empresa en funcionamiento**

Primera. Objetivo y ámbito de aplicación

La Resolución será de aplicación obligatoria para todas las entidades que deban aplicar el PGC, el PGC de PYMES y las normas de adaptación de los citados textos (marco general de información financiera), **cuando se haya acordado la apertura de la liquidación** o cuando los responsables de la entidad, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinen que **tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad** o cuando **no exista una alternativa más realista que hacerlo.**

La Resolución, por tanto, desarrolla, como norma complementaria del PGC, el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Quedan **fuera del alcance de la Resolución:**

a. Las sociedades de **duración limitada,** salvo que se den los supuestos anteriores antes de que concluya su objeto social;

b. Las sociedades declaradas en **concurso de acreedores, salvo que antes de la apertura de la fase de liquidación** los responsables de formular las cuentas anuales determinen que no existe una alternativa más realista que liquidar la empresa;

c. Los supuestos de **modificación estructural** de las sociedades mercantiles.

d. Los casos de **disposición o liquidación parcial de un grupo enajenable** de elementos, según se define este concepto en el PGC.

Segunda. Criterios específicos de aplicación del Marco Conceptual de la Contabilidad a la empresa en "liquidación"

La norma segunda indica que la aplicación del marco de información financiera a la empresa "en liquidación" permite que las CCAA muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad en la situación indicada.

En ese sentido, la contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales se desarrollarán aplicando los principios contables recogidos en el apartado 3º "Principios contables" del MCC, salvo el de empresa en funcionamiento.

Por lo tanto, cuando los administradores formulen las cuentas anuales **sin aplicar el principio de empresa en funcionamiento,** la valoración de los activos y pasivos de la empresa y el registro de las operaciones de tráfico que, en su caso, hubiera que concluir **seguirán rigiéndose, con carácter general, por el principio de devengo y las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte del PGC o del PGC-PYMES** (marco general de información financiera), según proceda, así como las **disposiciones particulares** contenidas en esta **Resolución.** Del mismo modo, los documentos que integran las cuentas anuales se redactarán con las normas recogidas a tal efecto en la tercera parte de los citados textos, y las precisiones que se realizan en la Resolución.

El MCC de la empresa en liquidación no difiere del MCC incluido en el PGC, salvo en lo que respecta a la propia aplicación del principio de empresa en funcionamiento y los criterios de valoración aplicables, sin perjuicio de las consecuencias que la situación de liquidación forzosa en que se encuentra la empresa pueda tener desde la perspectiva del reconocimiento de los activos y pasivos, por directa aplicación de las reglas generales.

En este sentido, determinados activos y pasivos propios de la situación de empresa en funcionamiento podrían no serlo bajo la situación de empresa en "liquidación" y, a la inversa, activos y pasivos propios o específicos de la situación de empresa en liquidación tal vez no lo serían o no podrían estar reflejados bajo el principio de empresa en funcionamiento.

De la misma forma, algunos activos y pasivos estarán valorados de una manera –esto es, bajo unos criterios de valoración concretos- y por un determinado importe bajo el principio de empresa en funcionamiento, pero desde la perspectiva de la empresa en liquidación podrían estarlo bajo otros criterios.

Se mantiene la continuidad de los criterios de valoración recogidos en el marco general de información financiera, salvo el valor en uso que apela a un horizonte temporal, el curso normal del negocio, que se interrumpe, y la conveniencia de matizar el concepto de valor neto realizable o valor actual considerando el escenario de "liquidación" en que se encuentra la empresa. Y, en general, la necesidad de tomar el **valor de liquidación de los activos como referente para calcular su importe recuperable** a los efectos de comprobar el posible **deterioro de valor.**

Por lo tanto, los activos que se venían valorando al coste menos correcciones de valor y, en su caso, amortizaciones, deberían pasar a valorarse por el menor importe entre su valor en libros y la mejor estimación de su valor de liquidación. Para identificar el valor de liquidación la empresa debería partir del valor razonable del activo, sin embargo, las situaciones de iliquidez del mer-

cado en el que enajenar dichos activos y las circunstancias de "transacción forzada", hace que dicho valor difiera de la definición de valor razonable contenido en el MCC.

En cualquier caso, el conjunto de las operaciones de tráfico que la empresa tuviera que concluir y, en general, el reconocimiento de los gastos de personal y servicios exteriores en los que incurra se contabilizarán aplicando el principio de **devengo sin que proceda por lo tanto el registro "anticipado" de todos los gastos de la "liquidación".**

Tercera. Normas de registro y valoración de la empresa en "liquidación"

Se asume la continuidad del principio de devengo y la **sustitución de las referencias al importe recuperable por el valor de liquidación** en la valoración posterior de los activos.

Respecto a los **pasivos,** se mantiene el tratamiento recogido en el marco general de información financiera, sin perjuicio de que el nuevo escenario pueda traer consigo el nacimiento de obligaciones y, en consecuencia, el reconocimiento de la correspondiente deuda o provisión.

De esta forma, se considera cumplido el **objetivo de imagen fiel del patrimonio en liquidación,** al valorar el **activo por el menor importe entre su valor en libros y su valor de liquidación,** y el **pasivo, con carácter general, por su coste amortizado,** sin considerar, por tanto, que la ausencia de recursos para cancelar las obligaciones de la empresa interfiera en la valoración de las deudas, *salvo que antes de aprobarse el balance final de la liquidación y la correspondiente extinción de la sociedad se produzca su cancelación en virtud de un acuerdo con los acreedores.*

Por tanto, en la Norma tercera se detallan únicamente las **reglas especiales** a considerar en las empresas "en liquidación" además del marco general.

Entre ellos, se incluye el tratamiento contable de los **activos no corrientes mantenidos para la venta.** Indicándose expresamente que los elementos del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible no **se amortizarán, cuando se cumplan los requisitos** previstos para ello en el marco general de información financiera, sin perjuicio de la obligación de contabilizar la correspondiente corrección valorativa por deterioro. Indicando, que, para las correcciones de valor por deterioro de estos activos, el **importe recuperable se calculará tomando como referencia su valor de liquidación o el valor de liquidación** de la unidad generadora de efectivo de la que formasen parte.

En cuanto a **su presentación,** dado que la totalidad del patrimonio empresarial es el que se encuentra en "liquidación", y los administradores advierten de tal circunstancia en las propias bases de presentación de las cuentas, se ha considerado que los elementos del inmovilizado intangible, inmovilizado material e inversiones inmobiliarias **no se reclasificarán al activo corriente** (Cuarta Parte de la Resolución).

Se concluye que la norma general de registro y valoración en materia de **activos financieros** permite cumplir con el objetivo de mostrar la imagen fiel ante situaciones de "liquidación" ya que prevé la reclasificación de los activos financieros entre las diferentes carteras, reconocer una pérdida por deterioro o interrumpir la técnica de la contabilidad de coberturas que viniese aplicando la empresa. Por lo que no se ha incorporado criterio adicional específico, salvo en relación con las **Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas,** que se indica que para determinar las correcciones de valor por deterioro, el importe recuperable se calculará tomando como referencia el **valor de liquidación de los activos.**

Respecto a las **deudas valoradas a coste amortizado** se indica expresamente que la quiebra del principio de empresa en funcionamiento no trae consigo el vencimiento de las deudas y, en consecuencia, su exigibilidad se mantendrá diferida en los términos previstos en los contratos, salvo que así lo establecieran estos en cuyo caso se contabilizará por su valor de reembolso y en

el pasivo corriente del balance. Asimismo, se continuarán reconociendo los intereses remuneratorios y los moratorios, en su caso.

Existencias. Para el cálculo de las correcciones de valor por deterioro se tomará como referencia el valor de liquidación de los activos.

Impuesto sobre beneficios. La empresa dará de baja los activos por impuesto diferido **salvo que resulte probable** que pueda disponerse de ganancias fiscales en la liquidación de la empresa que permitan su aplicación. En este sentido, se entenderá cumplido el requisito de probabilidad cuando la empresa tenga pasivos por impuestos diferidos con los que compensar los activos, salvo que el plazo de reversión del citado pasivo supere el plazo previsto por la legislación fiscal para poder aplicar los activos.

Ingresos y gastos de las operaciones pendientes. Respecto a las operaciones de tráfico que la empresa tuviera que concluir y, en general, el reconocimiento de los ingresos, gastos de personal y servicios exteriores en los que incurra seguirán contabilizándose aplicando el principio de devengo y las normas de registro y valoración contenidas en el marco general de información financiera, **sin que por lo tanto la cercanía en el cese** de la actividad **deba originar el registro "anticipado" de todos los gastos de la "liquidación".**

Provisiones y contingencias. En relación con este apartado, el proyecto indica que la quiebra del principio de empresa en funcionamiento puede ser relevante a los efectos del reconocimiento de provisiones **cuando el anuncio de la empresa origine el nacimiento de una obligación presente,** incluyendo como ejemplo la rescisión de un contrato de arrendamiento o de los compromisos derivados con los trabajadores a raíz de los acuerdo suscritos o la legislación laboral vigente.

Subvenciones, donaciones y legados. Si la situación de "liquidación" origina el nacimiento de la obligación de reintegro de subvenciones, la empresa reconocerá un pasivo por el importe a reintegrar con cargo a la subvención reconocida en el patrimonio neto pendiente de transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias. La diferencia que surja entre ambos importes se contabilizará como un gasto de la explotación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Retribuciones a largo plazo al personal. Cuando el compromiso a largo plazo con los trabajadores se instrumente a través de un plan de pensiones, la provisión que proceda reconocer al cierre de cada ejercicio de acuerdo con el marco general de información financiera lucirá en el balance hasta que no tenga lugar la extinción del promotor.

El resultado de una modificación en los compromisos a largo plazo asumidos con el personal, con motivo de la pérdida de derechos de los trabajadores tales como un premio o compensación por permanencia, se reconocerá de forma simultánea a la obligación que surja con aquellos a raíz de la "liquidación" de la empresa.

Hechos posteriores al cierre. El tratamiento contable de los hechos posteriores al cierre será el previsto en el marco general de información financiera, y adicionalmente se tendrá en cuenta lo siguiente:

a. Si **después del cierre** del ejercicio pero **antes de la formulación** de las cuentas anuales se producen eventos o se dan condiciones que llevan a la dirección a opinar que no procede aplicar el principio de empresa en funcionamiento, se informará sobre estos hechos en la memoria junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando el **marco de información financiera** aprobado por la presente Resolución.
b. Cuando estos hechos se conozcan **después de la formulación** de las cuentas anuales **pero antes de su aprobación,** las cuentas anuales **se deberán reformular** aplicando el citado marco.

Cuarta. Normas de elaboración de las cuentas anuales de la empresa en "liquidación"

Se aplicarán las normas de elaboración de las cuentas anuales del marco general de información financiera, considerando las siguientes precisiones y reglas especiales.

1. Formulación. Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de doce meses, salvo que la liquidación no se prolongase por un plazo superior al previsto para su aprobación. En tal caso, o cuando acordada la disolución en un ejercicio o la apertura de la fase de liquidación en un procedimiento concursal las operaciones de liquidación concluyan antes del cierre de ese mismo ejercicio, no se formularán cuentas anuales sin perjuicio de las restantes obligaciones de información que pudieran venir impuestas por la legislación mercantil.

   La empresa en liquidación cerrará sus cuentas anuales en la misma fecha de cierre que la existente antes de que se produjera el hecho o acuerdo de disolución. La existencia de una causa de disolución, legal o voluntaria, no determina un cierre anticipado ni obliga a formular cuentas anuales a esa misma fecha.

   Las cuentas anuales deberán ser formuladas por el empresario, los administradores o las personas sobre las que recaiga dicha obligación de acuerdo con la legislación mercantil. Del mismo modo, las cuentas anuales deberán ser en su caso auditadas, aprobadas por la Junta General y depositadas en el Registro Mercantil de acuerdo con las normas generales. En cuanto a la supervisión o intervención de cuentas por los administradores concursales o por los interventores también se estará a lo previsto en la legislación mercantil.

2. Comparativas. La aplicación del marco de información financiera aprobado por esta Resolución no origina la obligación de adaptar la información comparativa del ejercicio anterior.

3. Balance. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los criterios del marco general de información financiera, salvo los previstos en materia de activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta. Por lo tanto, los elementos del inmovilizado intangible, inmovilizado material e inversiones inmobiliarias no se reclasificarán al activo corriente.

4. Cuenta de pérdidas y ganancias. No serán de aplicación los criterios sobre "operaciones interrumpidas".

5. Estado de cambios en el patrimonio neto. De acuerdo con los criterios del marco general de información financiera.

6. Estado de flujos de efectivo. De acuerdo con los criterios del marco general de información financiera. En consecuencia, la liquidación de los activos relacionados con las actividades que constituían la principal fuente de ingresos de la empresa, lucirán como flujos de las operaciones de explotación, y las operaciones de liquidación de los activos no corrientes mantenidos para la venta como flujos procedentes de las operaciones de inversión.

7. Memoria.
   a. El modelo de memoria se ajustará al contenido previsto en el marco general de información financiera. No obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa, a la vista del escenario de "liquidación" en que se encuentra la empresa, no se cumplimentarán los apartados correspondientes.
   b. En la nota relativa a los "Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre", se informará de los eventos o condiciones que a juicio de la dirección originan que no pueda aplicarse el principio de empresa en funcionamiento, junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución.

c. En la nota relativa a la **"Comparación de la información",** se indicará que la información del ejercicio no es comparable con la del ejercicio precedente por haberse cambiado de marco de información financiera.

d. El epígrafe de la memoria relativo a la **aplicación de resultados** se ajustará a las reglas aplicables a la liquidación y división del patrimonio social con respeto a la prohibición legal de realizar distribuciones a los socios sin la previa satisfacción a los acreedores del importe de sus créditos.

e. Por último se incluirá una **nota sobre la marcha de la liquidación** en la que se informe de la **mejor estimación del valor de liquidación de los activos,** cuando dicha información sea significativa para que las cuentas anuales puedan mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, y pueda obtenerse con un adecuado grado de fiabilidad sin incurrir en costes excesivos.

8. **Cifra anual de negocios.** Se seguirá determinando con los criterios generales, sin que por lo tanto formen parte de este concepto los resultados originados por las operaciones de liquidación del activo no corriente.

9. **Partes vinculadas.** La información en relación con los administradores de la empresa deberán entenderse referidas a las personas sobre las que recaiga la obligación de formular cuentas anuales de acuerdo con la legislación mercantil.

Quinta. Normas de formulación de cuentas anuales consolidadas de la empresa en "liquidación"

1. Cuando la **sociedad dominante de un grupo de sociedades** presente **sus cuentas anuales** aplicando el marco de información financiera aprobado **por esta Resolución, también subsistirá, en su caso, la obligación de formular cuentas anuales** consolidadas salvo que resultasen de aplicación los supuestos de dispensa regulados en las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas aprobadas en desarrollo del Código de Comercio.

2. Cuando **alguna sociedad** dependiente, multigrupo o asociada presente sus cuentas anuales aplicando el marco de información financiera aprobado por la **presente Resolución, subsiste la obligación de consolidar dicha sociedad** aplicando el método o procedimiento que proceda en aplicación del marco general de información financiera, **salvo que la sociedad dominante haya perdido el control** de la dependiente, o ya no ejerza un control conjunto o influencia significativa, respectivamente, en cuyo caso estas sociedades quedarán excluidas de la consolidación (en este sentido, se presumirá que se ha producido esta circunstancia en las sociedades declaradas en concurso de acreedores *si antes de la fecha de cierre se ha dictado un auto judicial* de "suspensión de facultades de administración y disposición"); en cuyo caso, las sociedades excluidas de la consolidación lucirán en las cuentas anuales consolidadas por el importe resultante de aplicar los criterios para valorar la inversión en las cuentas anuales individuales de la sociedad obligada a consolidar.

3. En aquellos casos en los **que no se haya perdido el control de la sociedad** dependiente, y para el caso de sociedades multigrupo y asociadas en "liquidación", las cuentas anuales consolidadas se elaborarán aplicando los criterios recogidos en las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas aprobadas en desarrollo de los criterios incluidos en el Código de Comercio, **siempre que la entidad que informa en su conjunto mantuviese la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.**

4. Cuando el **grupo considerado en su conjunto estuviese en una situación** en la cual **no fuese adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento,** las cuentas anuales consolidadas se elaborarán aplicando los métodos y procedimientos incluidos en las citadas Normas y los criterios de valoración y presentación recogidos en esta Resolución.

Sexta. Nueva aplicación del principio de empresa en funcionamiento

1. Cuando excepcionalmente, en un ejercicio posterior en el que se haya aplicado esta Resolución, las circunstancias que motivaron la aplicación de este marco hubieran desaparecido, se aplicará retroactivamente el correspondiente marco general de información financiera con efectos desde el inicio del ejercicio. En el caso en que sea impracticable determinar la valoración para algún activo o pasivo, se tomará como coste atribuido el valor en libros que tuvieran al inicio del ejercicio en que resulte de aplicación nuevamente el principio de empresa en funcionamiento.

2. Las **variaciones de valor que se produzcan con motivo del cese** en la aplicación de las **normas de registro y valoración de la empresa en liquidación** se registrarán, con carácter general, en la cuenta de **pérdidas y ganancias del ejercicio,** en los epígrafes que por su naturaleza correspondan.

3. **No serán objeto de adaptación las cifras comparativas** en las cuentas anuales del primer ejercicio en que resulte nuevamente de aplicación el principio de empresa en funcionamiento.

Con fecha 25 de octubre de 2013, se publicó en el BOE, la Resolución con carácter definitiva.

RESOLUCIÓN DE 20 DICIEMBRE DE 2013 DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE PÚBLICA LA MODIFICACIÓN DE LA NORMA DE CONTROL CALIDAD INTERNO DE LOS AUDITORES DE CUENTAS Y SOCIEDADES DE AUDITORÍA, PUBLICADA POR RESOLUCIÓN DE 26 DE OCTUBRE DE 2011

Mediante Resolución de 26 de octubre de 2011 el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) publicó la Norma de Control de Calidad Interno (NCCI) de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, en la que se establecía la obligación de implementar sistemas de control de calidad internos en cumplimiento de lo dispuesto en dicha Norma antes del 1 de enero de 2013.

Posteriormente, una vez finalizado el proceso de revisión de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) por el Grupo de Auditoría de Normas Técnicas del ICAC, se ha dictado la Resolución de **31 de enero de 2013, del ICAC,** por la que se someten a información pública **las nuevas Normas Técnicas de Auditoría,** resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España. Con esta adaptación de las NIAs se configura un nuevo bloque normativo, que converge hacia la práctica internacional, y en el que se incluye la hoy vigente Norma de Control de Calidad Interno.

Como consecuencia de esta publicación, y con el propósito de que este conjunto de normas sea consistente y coherente, el ICAC ha considerado necesario **modificar la mencionada Norma de Control de Calidad Interno,** así como algunos de los **criterios de interpretación,** con el objeto de adaptarla al nuevo marco normativo vigente y con el objeto de incorporar alguna mejora técnica fruto de la experiencia en su aplicación práctica.

Cabe indicar que la modificación de la norma tiene un **carácter de continuidad** respecto de la norma ahora vigente, no incorporándose modificaciones sustanciales; siendo lo más destacable lo siguiente:

- Se incorpora en los "Criterios de interpretación de la norma" **una mención expresa a las notas aclaratorias** incorporadas a lo largo de la misma, que deben tenerse en cuenta para su adecuada aplicación, donde se hace referencian al **Texto Refundido de la Ley de Auditoría de**

Cuentas, aprobado por RDL 1/2011, de 1 de julio (TRLAC) y al Reglamento que desarrolla el TRLAC, aprobado por el RD 1517/2011, de 3 de octubre (RAC).

- Respecto a las actuaciones para quienes auditen entidades de interés público, en el apartado g) se establece una dispensa en la aplicación del requerimiento 35 (a) de la norma relativo a "Revisión de control de calidad de los encargos", siempre que se justifique la no realización de una revisión de control de calidad de dichos encargos.
- Se incorpora una nota aclaratoria en el apartado 12 d) relativo a la "Revisión de control de calidad del encargo" para hacer una referencia al mencionado punto g) anterior.
- Se incluye una nueva letra l) en el apartado 12 para incorporar la definición de "red" y una nota aclaratoria.
- Se suprime alguna nota aclaratoria por repetitiva (las relativas al apartado 25 y A1).
- Se suprime la referencia a encargos de revisiones al final del apartado A45.

Periodo de información pública

Durante el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la publicación de esta Resolución en el Boletín Oficial del Estado se podrán formular por escrito, ante este Instituto o ante cualquiera de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las alegaciones que se consideren oportunas.

Fecha de entrada en vigor

La modificación de la NCCI será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, quienes deberán haber implementado en sus sistemas de control de calidad internos lo establecido en esta Resolución antes del 1 de enero de 2015.

Con fecha 23 de enero de 2014, se publicó en el BOE, esta Resolución con carácter definitivo.

RESOLUCIÓN DE 19 DE JULIO DE 2013, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE SOMETE A INFORMACIÓN PÚBLICA LA MODIFICACIÓN DE LA NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO, PUBLICADA POR RESOLUCIÓN DE 31 DE MAYO DE 1993

Como consecuencia de la publicación, mediante Resolución de 21 de diciembre de 2010, de la modificación de la sección 3ª de las Normas Técnicas de Auditoría, en relación con las Normas Técnicas sobre Informes (NTI), dentro del contexto de convergencia hacia las normas internacionales de auditoría, y hasta la entrada en vigor de las NIA *(Normas Internacionales de Auditoría) adaptadas (esto es, para los trabajos de auditoría de cuentas anuales cuyo ejercicio se inicie a partir del 1 de enero de 2014)* se ha modificado la Norma Técnica de Auditoría (NTA) sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, publicada por Resolución de 31 de mayo de 1993, con el objeto de recoger la nueva regulación en relación con el tratamiento en el informe de auditoría de las circunstancias constitutivas de incertidumbres que puedan afectar al principio de empresa en funcionamiento.

En este sentido, se recuerda que, entre otros cambios, las NTI modifican el tratamiento de las incertidumbres en el informe de auditoría, que antes afectaba a la opinión en todos los casos, y establece la obligatoriedad de hacer mención en un párrafo de énfasis, sin que la opinión se vea afectada, por la existencia de incertidumbres sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Por otra parte, si bien ya se exigía como salvedad en la nor-

ma anterior, se regula en más detalle el supuesto en el que la información relativa a esta situación de incertidumbre **no se recoja adecuadamente** en la memoria de las cuentas anuales, indicándose que el auditor reflejará esta circunstancia en su informe como **incumplimiento de principios y normas contables.**

Asimismo, la modificación introduce el tratamiento de la NIA 570 "Empresa en funcionamiento" en los casos de que la entidad auditada no utilice adecuadamente el principio de empresa en funcionamiento; esto es, las cuentas se preparan bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento pero a juicio del auditor dicha hipótesis no es adecuada **(opinión desfavorable).**

Adicionalmente, se recogen los criterios de actuación del auditor previstos en la mencionada NIA 570 en las distintas situaciones que pueden producirse cuando no es aplicable el principio de empresa en funcionamiento y éstas se presentan bajo la **hipótesis alternativa de empresa en liquidación** de acuerdo con el marco establecido (se recuerda que recientemente se ha publicado el *"Proyecto de Resolución del ICAC sobre el marco normativo de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento"* de fecha 18 de julio de 2013, encontrándose en la actualidad trámite de audiencia, que se encuentra a vuestra disposición en la página web del REA).

Periodo de información pública

Durante el plazo de 2 meses a partir del día siguiente a la publicación de esta Resolución en el Boletín Oficial del Estado se podrán formular por escrito, ante el ICAC o ante cualquiera de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las alegaciones que se consideren oportunas.

Entrada en vigor

Esta Resolución será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación definitiva en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC), para **los informes de auditoría que se emitan a partir del 1 de enero de 2014.**

Con fecha, 23 de enero de 2014, se publicó en el BOE, esta Resolución con carácter definitiva.

Tanto el texto íntegro de la Resoluciones, como de estos resúmenes, estan disponibles en la página web del REA+REGA (www.rea-rega.economistas.es)

11. Obligación de Auditoría de Cuentas. Sociedades Individuales. Consultas del ICAC relacionadas

Deben someterse a auditoría, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, las empresas o entidades en las que concurra alguna de las **circunstancias** que se señalan seguidamente:

a) Que **emitan valores** admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación.

b) Emisión de **obligaciones** en oferta pública.

c) Que se dediquen de forma habitual a la **intermediación financiera** y, en todo caso, las **entidades de crédito,** las empresas de servicios de inversión, las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales, las entidades rectoras de los sistemas multilaterales de negociación, la Sociedad de Sistemas, las entidades de contrapartida central, la Sociedad de Bolsa, las sociedades gestoras de fondos de garantía de inversiones y las demás entidades financieras, incluidas las instituciones de inversión colectiva, fondos de titulización y sus gestoras, inscritas en los correspondientes Registros del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

d) Dedicación a cualquier actividad sujeta a la Ley de Ordenación y supervisión del **Seguro Privado,** (RDL 6/2004 redacc. L6/2009), así como los **Fondos de Pensiones** y sus entidades gestoras.

e) Percepción de **subvenciones** o ayudas de las Administraciones Públicas o Fondos de la Unión Europea, dentro de los límites que reglamentariamente se fijen.

   En relación con las entidades que perciban **subvenciones o ayudas,** la obligación de auditoría de cuentas alcanza a las entidades que deban formular cuentas anuales conforme a (RAC disp. adic 12ª redacc RD 1517/2011), y (al marco normativo de información financiera que le sea de aplicación), que durante un ejercicio social hubiesen recibido subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones públicas o a fondos de la Unión Europea, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros. La obligación de someter a auditoría afecta a las cuentas anuales correspondientes al ejercicio en el que se perciban las subvenciones o ayudas, así como a las correspondientes a los ejercicios en que se realicen las operaciones o ejecuten las inversiones relativas a las mismas. Se considera que se han recibido las subvenciones o ayudas, en el momento en que deban ser registradas en los libros de contabilidad de la entidad, conforme a lo establecido a este respecto en la normativa contable que le resulte de aplicación. Por último, se entiende por subvenciones o ayudas las definidas como tales en la L 38/2003 art. 2 redacc. L 42/2006 (RAC disp. adic. 2ª)

f) Realización de **obras** o prestaciones, o **suministros de bienes** al Estado y demás organismos públicos, dentro de los límites que reglamentariamente se fijen.

   En el caso de entidades que realicen **obras, prestaciones, servicios** o suministren **bienes al Estado** y demás Organismos Púbicos, la obligación alcanza a las entidades que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea de aplicación, (en términos RAC), que durante un ejercicio económico hubiesen celebrado con el Sector Público los contratos contemplados en la L 30/2007 art.2 de Contratos del Sector Público, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, y este represente más del 50% del importe neto de su cifra anual de negocios. La obligación de auditoría de cuentas abarca las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio y las del siguiente. Se consideran realizadas las actuaciones referidas, en el momento en que deba ser registrado el derecho de cobro correspondiente en los libros de de contabilidad de la entidad, de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en el marco normativo de información financiera, que resulte de aplicación (RAC disp. adic. 3ª).

g) Las cooperativas, salvo cuando cumplan al menos dos de las circunstancias que se exige para la presentación de balance abreviado. Será también obligatoria cuando lo exijan los propios estatutos o cuando lo soliciten el 5 % de los socios, o cuando se acuerde en asamblea general (Consulta de auditoría del ICAC nº 3, BOICAC 8).

h) También deberán someterse a auditoría las cuentas anuales de las **entidades aseguradoras.** Asimismo la DGS y FP puede exigir la realización de auditorías externas especiales cuando existan irregularidades contables que dificulten notablemente conocer la verdadera situación patrimonial de la entidad o se trate de entidades sometidas a control especial por dicha dirección (RD 2486/1998 art. 68 redacc. RD 239/2007 art. 1.23).

i) Por **solicitud** de un número de socios, que represente al menos el 5% del capital social, de aquellas sociedades que no están sometidas a auditoría. Esta solicitud debe efectuarse al registrador mercantil de la localidad donde esté domiciliada la sociedad antes de que transcurran 3 meses desde el cierre del ejercicio. La auditoría se realizará con cargo a la sociedad (LSC art. 265).

j) Por **mandato judicial** instado por quien acredite un interés legítimo, incluso en vía de jurisdicción voluntaria. En este caso, el juzgado exigirá al peticionario caución adecuada para responder del pago de las costas procesales y de los gastos de auditoría, que serán a su cargo cuando no resulten vicios o irregularidades esenciales con las CCAA revisadas, a cuyo efecto presentará el auditor en el juzgado un ejemplar del informe realizado (CCom art. 40 redacc. L16/2007).

k) Cuando deban presentarse **cuentas consolidadas** (C.Com art. 42. redacc. L 16/2007, RRM art. 372)) con independencia de que se auditen ó no las cuentas anuales individuales.

l) Las entidades de **dinero electrónico** (L 21/2011 art. 10).

m) Tratarse de **sucursal de entidad de crédito** extranjera que no esté obligada a presentar cuentas anuales en España. Debe someter a auditoría la información económico financiera que deban hacer públicas y aquéllas que, con carácter reservado, hayan de remitir al Banco de España, de conformidad con el marco normativo contable que resulta de aplicación (LAC disposición adicional 1ª 3)

n) Las mutualidades de **previsión social** (RD 1430/2002 art. 27 redacc. RD 239/2007 art. 2).

o) Las instituciones de **inversión colectiva y sus sociedades gestoras** (L 35/2003 art. 21 y 47).

p) Las **entidades de pago** (L 16/2009 art. 14.2) y establecimientos de cambio de moneda (LAC disposición adicional 1ª).

q) Las **sociedades anónimas deportivas** (L 10/1990 art. 26 y 36). Las federaciones deportivas (L 10/1990 art. 36). Asimismo el Consejo Superior de Deportes, de oficio o a petición de la liga correspondiente, puede exigir a cualquiera de estas sociedades el sometimiento a una auditoría complementaria por los auditores que designen (RD 1251/1999 art. 20.7 redacc. RD 1412/2001).

r) Entidades que actúen en el **sistema gasista** (L 34/1992 art. 62.4 redacc. RDL 13/2012) y las empresas que realicen actividades destinadas al suministro de **energía eléctrica**, si bien no es exigible la obligación de auditoría de cuentas para aquellas empresas eléctricas que puedan formular balance abreviado (L 54/1997 art. 20.4 redacc. L 17/2007; OMITC/1548/2009 art. 3).

s) Las **fundaciones** (L 50/2002 art. 25.5), en las que a la fecha de cierre del ejercicio cumplan al menos dos de las circunstancias siguientes:
   - total activo supere 2.400.000 euros
   - importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros
   - número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio supere los 50.

   (ver además normativa autonómica)

Estas circunstancias se aplican teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

- cuando una fundación en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las citadas circunstancias, o bien cese de cumplirlas tal situación únicamente producirá efectos si se repite durante dos ejercicios consecutivos;
- en el primer ejercicio económico, desde su constitución o fusión las fundaciones cumplirán lo expuesto con anterioridad si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos 2 de las 3 circunstancias que se señalan.

t) Las **entidades gestoras de fondos de pensiones,** (RD 304/2004, artículo 98.4) estarán obligadas a auditarse las cuentas anuales de la entidad gestora y el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, la memoria y el informe de gestión de los fondos administrados y deben ser auditados por expertos o sociedades de expertos inscritos como auditores en el ROAC. Asimismo, la Dirección General de Seguros y Fondo de Pensiones puede exigir la realización de auditorías externas excepcionales.

u) Las **entidades de capital riesgo,** (Ley 25/2005, art. 26.4).

v) Las entidades y asociaciones declaradas de **utilidad pública,** obligadas a formular cuentas anuales no abreviadas (RD 1740/2003, at. 5.4).

w) Las **cooperativas de viviendas,** están obligadas a auditoría, además de lo señalado con carácter general, cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos (L 27/1999 art.91):

   a) Tener en promoción, entre viviendas y locales, un número superior a 50.
   b) Cualquiera que sea el número de viviendas y locales en promoción, cuando correspondan a distintas fases, o cuando se construyan en distintas fases o en distintos bloques que constituyan, a efectos económicos, promociones diferentes.
   c) Otorgamiento de poderes, relativos a la gestión empresarial, a personas físicas o jurídicas, distintas de los miembros del consejo rector o director.
   d) Cuando lo prevean los estatutos o lo acuerde la asamblea general.

x) Las **emisiones** cuyos valores están admitidos a negociación en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado domiciliado en la UE, cuando España sea Estado miembro de origen, excepto:

   - si emiten únicamente valores de deuda admitidos a negociación en los mercados antes citados cuyo valor nominal unitario sea de al menos 100.000 euros o, en el caso de valores de deuda no denominados en euros, cuyo valor nominal unitario sea, a la fecha de emisión equivalente a 100.000 euros como mínimo (L 24/1988 art. 35.1 y 35.5 b redacc. L 9/2012);
   - o los emisores que tengan únicamente emisiones vivas de valores de deuda admitidas a negociación en un mercado secundario oficial u otro mercado regulado domiciliado en la UE antes del 31.12.2010, cuyo valor nominal unitario sea del al menos 50.000 euros o, en su caso de valores de deuda no denominados en euros, cuyo valor nominal unitario fuera, a la fecha de emisión equivalente a 50.000 euros como mínimo durante todo el tiempo en el que dichas obligaciones están vivas (L 24/1988 art. 35.5 c redacc. L 9/2012).

y) Las **mutuas a prima fija,** cuando los mutualistas soliciten la verificación contable de las cuentas sociales de un determinado ejercicio. Para ello, deben instarlo por escrito 5.000 mutualistas o el 5% de los que hubiere el 31 de diciembre último, si la cifra es menor, siempre que no hubieran transcurrido tres meses desde la fecha de cierre de dicho ejercicio y no fuera preceptiva la auditoría de cuentas (RD 2486/1998 art. 13).

z) Por razón de tamaño: la Ley 14/2013 de Apoyo a los emprendedores y su internalización, ha fijado **nuevos límites** para poder formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto **Abreviados** (4 millones de euros activos; 8 millones de euros cifra de negocio y 50 tra-

bajadores); y al mismo tiempo ha supuesto una nueva redacción del art. 263 de la Ley de Sociedades de Capital que queda redactado de la siguiente manera:

- Artículo 263. Auditor de Cuentas

  1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.
  2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:
     a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
     b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.
     c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

     Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.
  3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.

Por tanto, y tras dicha modificación introducida por la Ley 14/2013 con efecto, desde el 29/9/2013 queda desvinculada la relación que hasta la fecha existía entre la presentación del balance abreviado y la obligatoriedad de auditoría; rigiéndose como hemos visto, ambas cosas por límites diferentes.

Ver al respecto la Consulta 1 del BOICAC 96 que reproducimos íntegramente al final esta nota.

PRECISIONES GENERALES

1) La obligatoriedad de la auditoría de cuentas para las Sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones es independiente de que la persona física o jurídica que ostente la mayoría de las acciones o participaciones en su capital sea una **empresa pública o privada** (ICAC consulta auditoría núm. 2, BOICAC núm. 3)

2) No se puede **modificar** sistemáticamente la **fecha de cierre** del ejercicio social, eludiendo así la aplicación de la auditoría por no superar a lo largo del ejercicio los límites por encima de los cuales se entiende necesario dicho control (ICAC consulta auditoría núm. 3, BOICAC núm. 30).

3) Artículo 46. Cuentas anuales del deudor. Ley 38/2011
   1. En caso de intervención, subsistiráu la obligación legal de los administradores de formular y de someter a auditoriúa las cuentas anuales, bajo la supervisión de los administradores concursales.
   La administración concursal podraú autorizar a los administradores del deudor concursado que el cumplimiento de la obligación legal de formular las cuentas anuales correspondientes al ejercicio anterior a la declaración judicial de concurso se retrase al mes siguiente a la presentación del inventario y de la lista de acreedores. La aprobación de las cuentas deberáu realizarse en los tres meses siguientes al vencimiento de dicha prórroga. De ello se daráu cuenta al juez del concurso y, si la persona jurídica estuviera obligada a depositar las cuentas anuales, al Registro Mercantil en que figurase inscrita. Efectuada esta comunicación, el retraso del depósito de las cuentas no produciráu el cierre de la hoja registral, si se cumplen los plazos para el depósito desde el vencimiento del citado plazo prorrogado de aprobación de las cuentas. En cada uno de los documentos que integran las cuentas anuales se haraú mención de la causa legiútima del retraso.

2. A petición fundada de la administración concursal, el juez del concurso podraú acordar la revocación del nombramiento del auditor de cuentas de la persona juriúdica deudora y el nombramiento de otro para la verificación de las cuentas anuales.
3. En caso de suspensión, subsistiráu la obligación legal de formular y de someter a auditoriúa las cuentas anuales, correspondiendo tales facultades a los administradores concursales

4) En el caso de **sociedades en liquidación,** si esta se prolonga por un plazo superior al previsto para la aprobación de las cuentas anuales, los liquidadores deben presentar a la junta general, dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio las cuentas anuales de la sociedad y un informe pormenorizado que permita apreciar con exactitud el estado de liquidación (LSC art. 388). Según la **Resolución** del ICAC 18-10-13 sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de **empresa en funcionamiento** en el caso de que concurran las circunstancias que obligan a una entidad a someter las cuentas anuales a auditoría de cuentas, los CCAA de la sociedad en liquidación deben auditarse.

5) La obligación de auditoría para determinado tipos de empresas o que realizan determinadas actividades (LAC disp. adic. 1ª) no es aplicable a las entidades que formen parte del **sector público estatal, autonómico o local,** sin perjuicio de lo que disponga la normativa que regula dichas entidades. En todo caso, lo previsto en la citada disposición adicional es aplicable a las sociedades mercantiles que formen parte del sector público estatal, autonómico o local.

   · Los trabajos de auditoría de cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables de **entidades** que formen parte del **sector público** estatal, autonómico o local, atribuidos legalmente a órganos públicos de control de la gestión económico-financiera del sector público en el ejercicio de sus competencias, se rigen por sus normas específicas, no resultando de aplicación la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

     Tampoco resulta de aplicación la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas a los **trabajos de colaboración** que pudieran realizar auditores inscritos en el ROAC, en virtud de contratos celebrados con dichos órganos públicos de control, y en ejecución de la planificación anual de las auditorías de los citados órganos públicos de control.

     Los **informes** que pudieran emitir **auditores inscritos en el ROAC** sobre dichas entidades públicas no podrán identificarse como auditoría de cuentas, ni su redacción o presentación podrá generar confusión respecto a su naturaleza como trabajo de auditoría de cuentas.

     No obstante, si, como consecuencia de los estipulado en los citados contratos, además de la mencionada colaboración en la realización de la auditoría pública se incluye la emisión de los informes de auditoría previsto en la LAC art.1, por exigencias previstas en normativas sectoriales o por otras razones de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales o para obtener recursos en mercados financieros, tales informes de auditoría de cuentas se someten a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

   · Los trabajos de auditoría de cuentas realizados por auditores inscritos en el ROAC sobre las cuentas anuales o estados financieros u otros documentos contables de entidades integrantes del sector público estatal, autonómico o local, que se encuentren obligadas, por la normativa que les resulte de aplicación, a someter sus cuentas anuales a la auditoría de cuentas previstas en la LAC art.1, están sujetos a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, en particular, los trabajos de auditoría de cuentas anuales de **sociedades mercantiles** pertenecientes al sector público obligadas a auditoría conforme a la normativa mercantil.

6) La calificación como **iniciales** de las cuentas anuales del primer ejercicio en el que se aplicó el PGC sólo fue relevante en relación con la obligación de elaborar información comparativa, por lo que el ICAC confirmó los límites aplicables para presentar cuentas anuales abreviadas en el primer ejercicio a partir de la entrada en vigor del PGC, conforme a los criterios establecidos en la LSA art. 175 (actualmente, desde el 1-9-2010, LSC art. 257), considerando los datos relativos a la cuentas anuales del ejercicio inmediatamente anterior y no los datos

comparativos bajo el PGC en caso de que se presentaran. Al computar dichos límites se tuvieron que tener en consideración los nuevos criterios cuantitativos establecidos para todos los ejercicios a computar al cierre del primer ejercicio en el que resultó de aplicación el PGC (ICAC consulta nº 2, BOICAC nº 73).

Incluimos a continuación las consultas publicadas durante el ejercicio 2013, por el ICAC relativas a la obligatoriedad de auditarse.

Consultas del ICAC

Consulta número 1 del BOICAC número 96 (Auditoría)

Consulta:

Sobre el cómputo a aplicar y los efectos en relación con la obligación de auditoria de los nuevos parámetros incorporados por la ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, a los artículos 257 y 263 de texto refundido de la ley de sociedades de capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (TRLSC), referentes a la formulación de cuentas anuales abreviadas y a la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales de las sociedades mercantiles respectivamente.

Respuesta:

En relación con la consulta formulada ante este Instituto, sobre los nuevos límites regulados en el artículo 257, apartado 1, del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, a los efectos de poder formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, se manifiesta lo siguiente:

El artículo 49 *"Formulación de cuentas anuales abreviadas"* de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre (BOE de 28 de septiembre), de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, en su apartado uno, dispone que:

> *"El texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, queda modificado de la siguiente forma:*
>
> *Uno. Se modifica el apartado 1 del artículo 257, que queda redactado como sigue:*
>
> *«1. Podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:*
>
> *a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.*
>
> *b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.*
>
> *c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta. Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior."*

Por tanto, estos límites han sido incrementados respecto a los anteriores que se recogían en el artículo 257 del TRLSC y cuya redacción era la siguiente:

> *"1. Podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:*
>
> *a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.*
>
> *b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.*

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

2. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior (...).”

En relación con lo anterior, se pregunta:

a) Si los límites a considerar, a tal efecto, en el primer ejercicio que se cierra a partir de la entrada en vigor de la Ley 14/2013, son los nuevos límites, o por el contrario a cada ejercicio se le deben aplicar sus respectivos límites.

b) Si debe entenderse que aquellas entidades que carezcan de disposiciones legales en relación a la obligación de auditoría para determinar si por razón de tamaño están sujetos a auditoría deberán comprobar si superan los límites del artículo 257 (Balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados) y no el actual artículo 263 del TRLSC.

Primera cuestión

De acuerdo con la Disposición final decimotercera de la Ley 14/2013, esta norma entrará en vigor al día siguiente al de su publicación en el “Boletín Oficial del Estado”, esto es, el 29 de septiembre de 2013, con las excepciones señaladas en la propia disposición que no afectan al tema objeto de consulta. Por lo tanto, en primer lugar cabe precisar que para las sociedades cuyo ejercicio económico coincida con el año natural, los ejercicios a considerar serán los cerrados a 31 de diciembre de 2013 y a 31 de diciembre de 2012.

Para dar respuesta a la pregunta es preciso traer a colación por analogía el criterio publicado en la consulta nº 2 del BOICAC 73, sobre determinadas cuestiones relacionadas con la forma de computar los límites relativos a la presentación de cuentas anuales abreviadas y a la obligación de someter las cuentas anuales a auditoría, en el primer ejercicio que se inicia a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, donde se dispuso que:

“c) Por lo que se refiere a la forma de computar los citados límites, que han sido incrementados en la redacción dada al artículo 175 del TRLSA (artículo 176 del TRLSA, en relación con la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada) por la Ley 16/2007, de 4 de julio, se deberán tomar en consideración las nuevas cifras incorporadas en dicha Ley (es decir, 2.850.000 euros para el total activo, 5.700.000 euros para el importe neto de la cifra de negocios y 50 trabajadores –en relación con el artículo 175- y 11.400.000 euros para el total activo, 22.800.000 euros para el importe neto de la cifra de negocios y 250 trabajadores –en relación con el artículo 176-), para todos los ejercicios a computar al cierre del primer ejercicio en que resulte de aplicación el nuevo Plan General de Contabilidad. Este criterio fue el aplicado en la modificación de los límites producida por la disposición adicional segunda de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (consulta 1 del Boletín de este Instituto nº 24) y se recoge específicamente en relación con la aplicación del PGC de PYMES en la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1515/2007.”

Este mismo criterio fue el aplicado en la modificación de los límites producida por la disposición adicional segunda de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada. La disposición final segunda de la citada Ley establecía que se aplicarían los citados límites a las cuentas anuales a partir de los ejercicios sociales que dieran comienzo el día uno de enero de 1995 o en el transcurso de dicho año.

En aquel momento, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ante las posibles dudas que pudieran plantearse en la interpretación de la citada norma, solicitó informe a la Dirección General de los Registros y del Notariado, manifestando este Organismo que los nuevos límites habrían de tomarse en consideración para todos los ejercicios a computar al cierre del iniciado a partir de uno de enero de 1995. Este criterio fue publicado mediante consulta en el Boletín de este Instituto, número 24, de febrero de 1996. De igual manera se procedió con la aplicación de los nuevos límites aprobados por Real Decreto 572/1997, de 18 de abril, por el que se revisan los límites contables de los artículos 181 y 190 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

En definitiva y como conclusión, los nuevos límites se deben aplicar a todos los ejercicios a computar en el primero que se cierre con posterioridad al 29 de septiembre de 2013.

Segunda cuestión

La disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, contempla como un supuesto de auditoría obligatoria, en su apartado 1.f),

> *"f) Las demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto. Dichos límites se referirán, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados, y se aplicarán, todos o cada uno de ellos, según lo permita la respectiva naturaleza jurídica de cada sociedad o entidad."*

Por su parte, la disposición adicional primera del Reglamento que desarrolla el TRLAC (RLAC), aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, establece lo siguiente:

> *"En desarrollo de la disposición adicional primera, apartado 1.f) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, estarán obligadas a someter a auditoría, en los términos previstos en el artículo 1.2 del citado texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, las cuentas anuales de los ejercicios sociales en los que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 257 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, no concurran las circunstancias previstas para poder formular balance abreviado, debiendo hacerlo en modelo normal"*

De acuerdo con este literal, la obligación de someter las cuentas a auditoria se vincula a los requisitos de tamaño contemplados en el artículo 257 del TRLSC, que facultan para formular balance abreviado, *"sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales"*.

Según lo expuesto, en primer lugar debe atenderse a la normativa legal que sea aplicable por razón de su naturaleza o actividad a la entidad en cuestión (por su ley personal).

En este sentido, tratándose de las sociedades de capital, éstas estarán sujetas a la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 263 del TRLSC, cuya redacción ha sido modificada por la citada Ley 14/2013, en los siguientes términos:

> *"1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.*
>
> *2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:*
>
> *a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.*

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior".

Por tanto, por las razones apuntadas de norma de rango legal y especial -y además posterior- aplicables (que regula la obligación de auditar sus cuentas anuales por razón precisamente de su tamaño), no le resultará de aplicación a las sociedades de capital lo dispuesto en la disposición adicional primera del RLAC a este respecto.

Por el contrario, al resto de entidades, sí que le será de aplicación lo dispuesto en la disposición adicional primera del RLAC, y por tanto, sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, los límites a los que se remite serán los establecidos en el artículo 257 del TRLSC que regulan la presentación del balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados.

Consulta número 7 del BOICAC número 96 (Contabilidad)

Consulta:

Sobre la obligatoriedad de presentar informe de gestión por parte de una sociedad que formula balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, de acuerdo con el artículo 257 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC).

Respuesta:

La obligación de formular las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, se recoge en el artículo 253 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, si bien, en su artículo 262.3 se indica literalmente lo siguiente:

"3. Las sociedades que formulen balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados no estarán obligadas a elaborar el informe de gestión. En ese caso, si la sociedad hubiera adquirido acciones propias o de su sociedad dominante, deberá incluir en la memoria, como mínimo, las menciones exigidas por la letra d) del artículo 148."

En cuanto a la obligación de auditoría, el artículo 263 de la LSC (de acuerdo con la redacción introducida por el apartado dos del artículo 49 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización), establece:

"1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.

2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta. Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior."

Finalmente, en cuanto a la solicitud de auditoría por los socios minoritarios, el artículo 265.2 de la LSC, indica:

"2. En las sociedades que no estén obligadas a someter las cuentas anuales a verificación por un auditor, los socios que representen, al menos, el cinco por ciento del capital social podrán solicitar del registrador mercantil del domicilio social que, con cargo a la sociedad, nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio siempre que no hubieran transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio."

Por tanto, a la vista de estos antecedentes, en el caso de que la sociedad formule balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, no estará obligada a elaborar el informe de gestión, aunque esté obligada a auditar sus cuentas anuales de acuerdo con lo previsto en el artículo 263 de la LSC, por petición de la minoría, o por exigencia de otras disposiciones. Esto es, la obligación de elaborar el informe de gestión viene determinada por lo dispuesto en el citado artículo 262 de la LSC, sin que resulte afectada por el hecho de que las cuentas anuales se sometan o no a auditoría.

Consulta número 2 del BOICAC número 95 (Auditoría)

Consulta:

Relativa a si, en el caso de nombramiento de auditor por el Registrador Mercantil correspondiente para auditar las cuentas anuales de una sociedad mercantil a petición de los socios minoritarios, hay obligación de realizar la auditoría en el supuesto de que se reciba una comunicación de la entidad a auditar referente a que no van a ser abonados los honorarios correspondientes.

Respuesta:

A este respecto, debe indicarse lo siguiente:

1.- En primer lugar, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la normativa reguladora para este tipo de trabajos en los que es nombrado el auditor por el Registrador Mercantil a instancia de socios minoritarios, conforme a lo establecido en el artículo 265 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. En particular, los artículos 344 y 362 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, sobre notificación y aceptación del nombramiento y retribución, respectivamente; así como lo dispuesto en el apartado 2.2 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 de este Instituto, referente al contrato o carta de encargo, especialmente en sus apartados 2.2.2 y 2.2.3). Asimismo, debe tenerse presente lo establecido en el artículo 3.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, y en el artículo 7 de su Reglamento de desarrollo (RAC), aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, en relación con la obligación de emitir el informe y la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría, así como el artículo 8 de dicho Reglamento, sobre el contrato de auditoría de cuentas anuales, que debe suscribirse previamente al inicio de la realización del trabajo de auditoría. De la citada normativa se deduce que en cualquier encargo de auditoría de cuentas, el auditor antes de su aceptación debe recabar la información necesaria para evaluar si atendiendo a las circunstancias concurrentes puede o no aceptar el encargo por razones éticas o técnicas de acuerdo con lo previsto en la citada normativa.

2.- Por otra parte, debe advertirse que dada la relevancia pública o fin de interés público que reviste la actividad de auditoría de cuentas, así como la obligación legal de realizar un trabajo de auditoría encomendado y aceptado por un auditor de cuentas, la normativa reguladora de auditoría de cuentas establece los criterios y procedimientos pertinentes para salvaguardar la consecución del fin perseguido, que no es otro que la emisión de un informe de auditoría con una opinión técnica sobre la fiabilidad de la información contenida en los estados financieros auditados, de modo que no se vea menoscabada dicha finalidad por circunstancias ajenas al auditor que impidan a éste cumplir con las obligaciones impuestas por aquella normativa. Por ello, el auditor debe seguir con prudencia las líneas de actuación contempladas en la normativa de auditoría de cuentas en relación con la contratación y desarrollo de cualquier trabajo de auditoría de cuentas, de modo que ponga la diligencia que sea precisa para alcanzar el fin señalado.

Asimismo, debe recordarse el derecho que le asiste al auditor y la correspondiente obligación de abonar los honorarios correspondientes por parte de la entidad auditada, con arreglo a la normativa vigente.

3.- La posibilidad de no emisión del informe o de renuncia a un encargo previamente aceptado se encuentra regulada fundamentalmente en el artículo 7 del RAC, que, bajo la rúbrica "Obligación de emitir el informe y la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría", desarrolla lo dispuesto en el artículo 3.2 del referido texto refundido. El citado artículo reglamentario establece lo siguiente:

> *"Artículo 7. Obligación de emitir el informe y la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría.*
>
> *1. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas de conformidad con lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y en el contrato de auditoría suscrito a tal efecto.*
>
> *La emisión del informe y su entrega a la entidad auditada deberán realizarse en las fechas previstas contractualmente, de forma que pueda cumplir con la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas. A estos efectos, se entenderá que el informe de auditoría cumple con la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas cuando contenga una opinión técnica de las previstas en el artículo 6 de modo que pueda ser conocida y valorada por la entidad auditada y por los terceros que puedan relacionarse con ésta, a la vez que permita cumplir con los requerimientos legales y estatutarios exigidos a la entidad auditada a este respecto.*
>
> *No obstante lo anterior, si en el transcurso del trabajo el auditor detectase la existencia de circunstancias, no imputables al mismo, que pudieran afectar a la fecha de emisión del informe inicialmente prevista, el auditor de cuentas detallará en un escrito, que deberá ser remitido a quien realizó el encargo de auditoría, las circunstancias y sus posibles efectos en la emisión del informe de auditoría. Dicho escrito deberá documentarse en los papeles de trabajo.*
>
> *2. De conformidad con lo previsto en el artículo 3.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de cuentas, la falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:*
>
> *a) Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en la Sección I del Capítulo III de este Reglamento.*
>
> *b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos.*

A estos efectos, se considerará que existe imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría:

1.º Cuando la entidad no haga entrega al auditor de cuentas de las cuentas anuales formuladas, objeto de examen, previo requerimiento escrito efectuado a tal efecto. En todo caso, se entenderá que no se ha producido tal entrega cuando haya transcurrido más de un año desde la fecha de referencia de las citadas cuentas anuales.

2.º Cuando, excepcionalmente, otras circunstancias no imputables al auditor de cuentas, y distintas de las de carácter técnico, impidan la realización del trabajo de auditoría en sus aspectos sustanciales. En particular y a estos efectos, no se considerará que existe imposibilidad absoluta en la realización del trabajo de auditoría cuando el auditor de cuentas no pueda aplicar aquellos procedimientos de auditoría que resulten necesarios para obtener evidencia de auditoría en relación con la información de las cuentas anuales, en cuyo caso el informe de auditoría se emitirá conforme a lo dispuesto en las normas de auditoría.

3º. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, el auditor de cuentas detallará en un escrito todas las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia al contrato de auditoría. Este escrito deberá ser remitido a la entidad auditada, en un plazo no superior a quince días hábiles desde la fecha en que el auditor tuviera constancia de la circunstancia referida, y siempre con anterioridad a la fecha en la que el informe de auditoría debiera emitirse para cumplir con la finalidad para la que fue contratado, sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la continuidad del contrato de auditoría. Adicionalmente, cuando la auditoría sea obligatoria, dicha comunicación deberá ser remitida, en el plazo indicado en el párrafo anterior, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y al Registro Mercantil del domicilio social correspondiente a la entidad auditada.

4º. Una vez realizadas las actuaciones referidas en este artículo, en dichos supuestos podrán entenderse finalizadas las obligaciones del auditor en cuanto al trabajo de auditoría a realizar sobre las cuentas anuales del ejercicio respecto al cual han concurrido las circunstancias contempladas en el apartado 2 de este artículo."

4.- En relación con la situación planteada y conforme a lo previsto en el citado artículo 7 del RAC, el auditor de cuentas en cada caso deberá evaluar, en primer lugar, si se dan las circunstancias suficientes para no emitir el informe o presentar la renuncia al encargo, para lo cual deberá tener en cuenta lo dispuesto en el citado artículo 7.2, en el que se establece que la falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurran las circunstancias previstas a este respecto en dicha norma.

Por lo que respecta a la *"existencia de justa causa"* para renunciar, rescindir o revocar un nombramiento de auditor, hay que advertir que ésta no es una cuestión que esté definida y delimitada con precisión en la normativa de auditoría de cuentas, excepto en lo referente a las divergencias de opinión sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría, que no tendrán tal consideración de justa causa (art. 19.1 del TRLAC), por lo que en cada caso deberá determinarse si se produce o no tal situación conforme a las circunstancias que concurran en el mismo; y en el supuesto de que existan discrepancias entre las partes éstas deberán dirimirse en la instancia judicial o ante el Registro Mercantil pertinentes.

Por otra parte, deberá evaluarse por el auditor si la comunicación por la entidad del impago de sus honorarios (si es definitiva o simplemente temporal, una demora) puede suponer una amenaza que comprometa de forma grave su independencia u objetividad para la realización del trabajo de auditoría y emitir el informe correspondiente, conforme a lo dispuesto en la sección I del capítulo III del RAC, lo que, en caso afirmativo podría constituir el supuesto previsto en el artículo 7.2.a) del RAC para la no emisión o renuncia al encargo de auditoría encomendado. En este

sentido, con carácter general, la comunicación sobre el impago de los honorarios no debe afectar necesariamente a la situación de independencia del auditor respecto a la entidad auditada. No obstante, esta situación podría resultar afectada por la existencia de circunstancias adicionales que pudieran suponer amenazas de abogacía o interés propio que puedan motivar posiciones contrarias o desavenencias que se sustancien en procesos judiciales o contenciosos o de otro tipo (según se hubiera podido establecer en el contrato de auditoría correspondiente). En tales casos, el auditor deberá evaluar la existencia e importancia de cualquier amenaza y deberá aplicar las salvaguardas necesarias para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable. La relevancia de la amenaza podría depender, entre otras cosas, del grado de confrontación que pudiera existir entre auditor y entidad auditada, que podría estar en función de la importancia y representatividad de los honorarios impagados que son objeto de litigio, así como del periodo de tiempo durante el cual permanecen impagados.

A este respecto, y teniendo en cuenta lo indicado en el apartado 2 anterior en relación con la relevancia e interés público que reviste la actividad de auditoría de cuentas y los efectos que frente a terceros puede producir la información en el Registro Mercantil referente a su nombramiento como auditor de cuentas de una determinada sociedad, y de acuerdo con lo criterio manifestado en la consulta nº 5 del BOICAC 12, este Instituto considera que en los casos, como en el de este supuesto de comunicación por la entidad auditada del impago de honorarios, el auditor, independientemente de las acciones legales que en la vía civil puedan ejercitar, deberá emitir un informe de auditoría con los resultados de los trabajos realizados hasta dicho momento, poniendo de manifiesto las limitaciones en el desarrollo de dicho trabajo que pudieran concurrir en relación con el cumplimiento del contrato por parte de la entidad, junto a las demás circunstancias que pudieran haberse detectado durante la realización de la auditoría. Asimismo, y dependiendo de las circunstancias concurrentes referidas en el párrafo anterior, en la medida en la que, con posterioridad a la emisión del citado informe de auditoría de cuentas, se interponga la correspondiente reclamación o exista un litigio con motivo del impago de los honorarios por el citado trabajo de auditoría de cuentas realizado, el auditor deberá evaluar la amenaza de abogacía e interés propio que esta circunstancia supone, de acuerdo con lo establecido en el art. 12.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Ahora bien, dicha obligación decaerá cuando concurran las circunstancias previstas legalmente para no emitir el informe de auditoría o renunciar al contrato de auditoría, que han sido incorporadas en la normativa reguladora En cualquier caso, todas estas circunstancias deberán quedar debidamente justificadas y soportadas en la documentación correspondiente a dicho encargo de auditoría.

5. En todo caso, y para el supuesto de que concurriesen las circunstancias previstas en la normativa citada para no emitir el informe de auditoría o renunciar al contrato de auditoría, el artículo 7.3 del Reglamento establece las actuaciones que debe seguir el auditor en estos supuestos. En resumen, dichas actuaciones consisten en la obligación de detallar en un escrito todas las circunstancias causantes de tal situación y de remitirlo a la entidad auditada en un plazo no superior a 15 días desde que se tenga constancia de la circunstancia referida y siempre con anterioridad a la fecha en la que el informe de auditoría debiera emitirse para cumplir su finalidad, conforme a lo establecido a este respecto en el artículo 7.1 del RAC, y, en todo caso, cuando haya transcurrido más de un año desde la fecha de cierre de las cuentas anuales a auditar sin que éstas le hayan sido entregadas al auditor.

Adicionalmente, dicha comunicación deberá ser remitida al Registro Mercantil correspondiente y a este Instituto cuando la auditoría sea obligatoria, como es el caso planteado, al ser nombrado auditor a instancia de los accionistas minoritarios que han ejercido su derecho conforme a lo previsto en el artículo 265 del texto refundido de la ley de sociedades de capital.

Y todo ello, desde el ámbito de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y sin perjuicio de lo que otras instancias (judiciales o registrales) pudieran considerar al respecto e independientemente de las acciones legales que los auditores pudieran ejercitar en la instancia judicial pertinente, para resarcirse de los gastos incurridos y perjuicios causados por el incumplimiento del contrato por parte de la entidad.

6.- Conforme a lo establecido en la Disposición Adicional Novena del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.

Consulta número 1 del BOICAC número 94 (Auditoría)

Consulta:

Sobre las obligaciones contables de una comunidad de vecinos (comunidad de propietarios por pisos o locales, regida por la Ley 49/1960, de 21 de julio, de Propiedad Horizontal) y si la revisión de sus cuentas puede tener la consideración de la actividad de auditoría de cuentas.

Respuesta:

1.- Las comunidades de vecinos o de propietarios por pisos o locales de inmuebles se encuentran reguladas por la Ley 49/1960, de 21 de julio, reguladora de la propiedad horizontal, modificada por la Ley 8/1999, de 6 de abril, de reforma de la Ley de Propiedad Horizontal. Dichas comunidades de propietarios surgen de la concurrencia de una colectividad de personas en la titularidad de derechos y obligaciones que recaen sobre fracciones comunes de un mismo edificio o finca dando lugar a la aparición de relaciones de interdependencia entre los citados titulares que exige de la existencia, dentro de la citada comunidad, de una serie de órganos de gestión y administración.

Esto es, el origen y objeto de las comunidades de propietarios no es la obtención de una ganancia o lucro como consecuencia de la asociación de las personas que la integran, sino el de proceder a la necesaria gestión y administración de los elementos comunes que existan en la edificación.

Al amparo de esta circunstancia y, fundamentalmente, de que las comunidades de propietarios carecen de personalidad jurídica a efectos mercantiles, en el supuesto de que se desarrollase una actividad con ánimo de lucro serían los copropietarios quienes estarían obligados a rendir cuentas de su parte proporcional en los bienes gestionados por la comunidad y en las actividades desarrolladas por esta última.

En relación con la información económico-financiera que deben rendir las comunidades de propietarios, su normativa reguladora, la Ley 49/1960, de 21 de julio, de la Propiedad Horizontal, regula en su artículo 14 las facultades de la Junta de propietarios, que serán, entre otras:

> *"a) Aprobar el plan de gastos e ingresos previsibles y las cuentas correspondientes.*
>
> *b) Aprobar los presupuestos y (...)"*

Por otro lado, el artículo 16 de la citada Ley señala:

> *"1. La Junta de propietarios se reunirá por lo menos una vez al año para aprobar los presupuestos y cuentas y (...)"*

Y el artículo 20. b) de esta misma Ley establece que corresponde al administrador:

> *"b) Preparar con la debida antelación y someter a la Junta el plan de gastos previsibles, proponiendo los medios necesarios para hacer frente a los mismos".*

Por tanto, con base en todo lo anteriormente expuesto, este Instituto considera que las comunidades de propietarios que realicen exclusivamente las actividades propias de su naturaleza, no reúnen las notas características de las empresas y no tienen la obligación de llevar la contabilidad y formular cuentas anuales a efectos mercantiles, no resultándoles de aplicación, en consecuencia, lo dispuesto a estos efectos en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. En la presentación y rendición de cuentas a la Junta General de Propietarios, el órgano correspondiente de la Comunidad (Administrador o Presidente) seguirá el criterio que, a su juicio, considere más adecuado para reflejar los ingresos y gastos de la comunidad en el período anual y su situación financiera, dado que en la Ley de Propiedad Horizontal no se establece ningún criterio o norma al respecto. Y lo anteriormente señalado lo es sin perjuicio de lo que en los estatutos de régimen interior de cada comunidad se pudiera establecer a este respecto.

2.- La actividad de auditoría de cuentas se encuentra regulada en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1/2011, de 1 de julio (en adelante, TRLAC), en cuyo artículo 1.2 se define dicha actividad como aquella que "consiste en la revisión y verificación de cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, y siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros". Este mismo artículo, en su apartado 4, establece que "la auditoría de cuentas tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la presente ley.

Conforme a lo dispuesto en dicha normativa, existen dos modalidades de trabajos de auditoría de cuentas: auditoría de cuentas anuales y auditoría de otros estados financieros o documentos contables. Ambos tipos de cuentas o estados deben formularse con arreglo a un marco normativo de información financiera que resulte aplicable en cada caso. Si bien, a efectos de esta segunda modalidad, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 2 del Reglamento de desarrollo del TRLAC, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 1 de octubre, (en adelante RAC) respecto de las condiciones que deben reunir dichos estados o documentos contables al objeto de ser susceptibles de someterse a auditoría de cuentas.

"Artículo 2. Modalidades de auditoría de cuentas.

1. La actividad de auditoría de cuentas, en función de los estados financieros o documentos contables objeto de examen, se referirá a una de las modalidades siguientes:

a) Auditoría de cuentas anuales.

b) Auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

2. A estos efectos, se entiende por otros estados financieros o documentos contables aquellos elaborados con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera aplicable, expresamente establecido para su elaboración.

En particular, quedan incluidos en este concepto los estados o documentos contables integrantes de las cuentas anuales que se elaboren separadamente, o incluso elaborados en su conjunto, pero que se refieran en este caso a un período inferior al del ejercicio social.

Estos estados o documentos deberán estar firmados o ser asumidos formalmente por quienes tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión, en la misma forma que la prevista en la legislación mercantil para la formulación de las cuentas anuales. En su caso, el documento en el que conste la citada asunción formal deberá acompañar a los estados financieros o documentos contables correspondientes.".

En los artículos 4.1 y 10.1 del RAC se definen cada una de las modalidades de auditoría de cuentas de la siguiente forma:

> *"Artículo 4. Definición de auditoría de cuentas anuales.*
>
> *1. La auditoría de las cuentas anuales consistirá en revisar y verificar a efectos de dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo."*
>
> *"Artículo 10. Definición de auditoría de otros estados financieros o documentos contables.*
>
> *1. La auditoría de otros estados financieros o documentos contables a que se refiere el artículo 2.1.b) consistirá en verificar y dictaminar si dichos estados financieros o documentos contables expresan la imagen fiel o han sido preparados, según corresponda, de conformidad con el marco normativo de información financiera expresamente establecido para la elaboración de los citados documentos o estados".*

Por tanto, atendiendo a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría anteriormente reseñada, el trabajo de revisión de las cuentas de una comunidad de propietarios no puede entenderse como una auditoría de cuentas anuales, puesto que no se ha establecido en la Ley de Propiedad Horizontal por la que se rigen las Comunidades de Propietarios la obligación de formular estas cuentas, ni por tanto el marco para su elaboración. Tampoco puede tener la consideración de la segunda de las modalidades de la actividad de auditoría de cuentas regulada en la citada normativa, por cuanto no existe un marco normativo de información financiera "establecido expresamente para la elaboración" de dichas cuentas, ni sobre "otros estados financieros o documentos contables", de acuerdo con lo exigido en el citado artículo 2 del RAC.

3.- En conclusión y por todo lo anterior, debe indicarse que la revisión de las cuentas de una Comunidad de Propietarios, aunque sea realizada por un auditor de cuentas inscrito en el ROAC, no tendría la consideración de un trabajo de auditoría de cuentas de las reguladas en la normativa reguladora citada, dado que, al no existir un marco normativo de información financiera establecido para la elaboración y presentación de dichas cuentas, no se encontraría comprendido en ninguna de las dos modalidades de auditoría de cuentas contempladas en la normativa reguladora de la actividad de auditoría.

Por tanto, dicha actuación de revisión no estaría sujeta a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, ni tendría que aplicarse en su realización y emisión del informe las normas de auditoría de cuentas en ninguno de sus aspectos, no estando sujeta esta actuación al régimen de supervisión y control por parte de este Instituto. En este sentido, debe advertirse a este respecto que el informe que en su caso se emitiera como resultado de dicho trabajo no podrá identificarse como informe de auditoría, ni su redacción o presentación podrá generar confusión a este respecto, conforme a lo establecido en el artículo 3.3 del RAC, y teniendo en cuenta la conducta tipificada como infracción grave en el artículo 34.g) del TRLAC.

A este respecto, procede señalar que aun en el supuesto de que voluntariamente la Comunidad de propietarios formulara cuentas con arreglo a un marco de información financiera, elegido por la citada Comunidad, y las sometiera a revisión por un auditor, la actuación de revisión realizada por el auditor no tendría naturaleza de auditoría de cuenta regulada en el TRLAC y su normativa de desarrollo, toda vez que, teniendo en cuenta el art.1 del TRLAC y el art. 2.2 del RAC requieren un marco normativo de información financiera aplicable, expresamente establecido para la elaboración de dichas cuentas y dicho marco no está establecido expresamente por el legislador al regular la rendición de cuentas por dichas Comunidades en la Ley de Propiedad Horizontal.

Teniendo en cuenta lo anterior, hay que señalar que el trabajo de revisión de las cuentas de una comunidad de propietarios podrá realizarse por cualquier persona con conocimientos y experiencia adecuada en el ámbito del funcionamiento de las comunidades de propietarios y en la aplicación de la Ley de Propiedad Horizontal, sin que sea necesario que dicha revisión sea realizada por un auditor de cuentas. Lo anterior no significa que dicho trabajo no pueda ser realizado por un auditor de cuentas. En tal supuesto el informe que en su caso emita deberá adoptar una redacción de modo que no genere confusión en los términos establecidos en el artículo 3.3 del RAC.

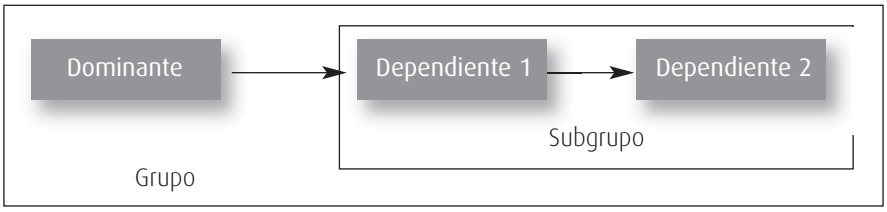
4.- Conforme a lo establecido en la Disposición Adicional Novena del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.

12. Obligación de formular cuentas anuales consolidadas y obligatoriedad de su auditoría. Consultas del ICAC consolidación año 2013. (CCom art. 42 a 49 redacc. L16/2007. RD 1159/2010 art. 6,7,8,9. NOFCAC art. 6, 7 y 8)

OBLIGACIÓN DE CONSOLIDAR (CCom art. 42 a 49; NOFCAC art. 6)

Toda **sociedad dominate** de un grupo de sociedades está obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados.

La sociedad dominate, obligada a presentar cuentas anuales consolidadas, no sólo tiene que incluir a las sociedades directamente dependientes de ella, sino también a las sociedades sucesivamente dominadas por las dependientes directas. En forma de esquema sería:



Al conjunto formado por la sociedad dependiente (dependiente 1), que a la vez es domiante, y su sociedad dependiente (dependiente 2) se le conoce como **subgrupo** de sociedades.

En principio, tanto la dominante del grupo como la dominante del subgrupo (dependiente 1) tienen obligación de consolidar.

PRECISIONES

---

1) La existencia de **sociedades asociadas o multigrupo** no da lugar, por sí sola, a la obligación de consolidar, a menos que existan además otras sociedades dependientes y además éstas

posean un interés significativo, individualmente o en conjunto. Así por ejemplo, una sociedad tenedora que posee participaciones sólo en varias empresas asociadas o multigrupo, sin que exista ninguna dependiente, no está obligada a consolidar. Tampoco lo está si tiene una dependiente poco significativa. Esta situación supone una novedad frente a la existante con carácter previo a la aprobación del RD 1159/2010 y supone la tranposición al ordenamiento interno de la Dir 2009/49/CE.

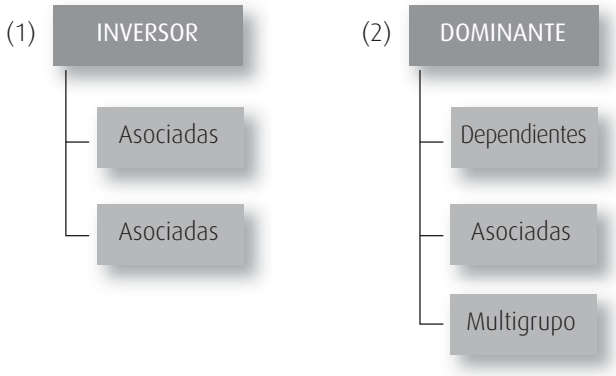
En cambio, una sociedad tenedora que posee participaciones en una o varias dependientes y en una o varias asociadas o multigrupo, está obligada a consolidar.

2) A efectos de la presentación de **operaciones intersocietarias** en las cuentas anuales individuales, deben reconocerse como grupo los casos en los que las sociedades están controladas por un grupo de personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, además de todos los casos contemplados para la definición del grupo mercantil, con independencia de que puedan estar exentas de la obligación de consolidar (PGC NECA 13ª).

3) En un grupo en el que alguna de las sociedades está **admitida a cotización** y tenga que aplicar para la formulación de las cuentas consolidadas las NIIF-UE o que decida aplicarlas voluntariamente, el factor determinate de la obligación de consolidar viene impuesto por la existencia de grupo de sociedades. Una vez que existe la obligación de consolidar, las normas contables a aplicar son las NIIF-UE. Por tanto, la obligación de consolidar se determina de acuerdo con lo dispuesto en la normativa nacional (CCom art. 43 bis redacc L 16/2007; NOFCAC art. 2).

4) En los **grupos del sector público,** la entidad dominante que no sea una sociedad debe consolidad de acuerdo con las normas que resulten de aplicación en el sector público, es decir, prevalecen las disposiciones específicas frente a las generales (ICAC consulta núm 4, BOICAC núm 66).

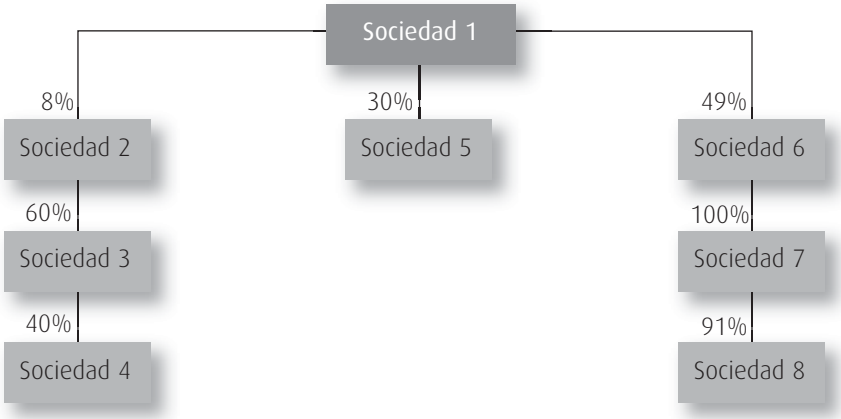
A modo de esquema se indica a continuación cuándo existe **grupo consolidable** o no:



(1) No existe obligación de consolidar. **No hay grupo consolidable.**
(2) Existe obligación de consolidar. **Hay grupo consolidable.**

Ejemplos de definición del grupo consolidable

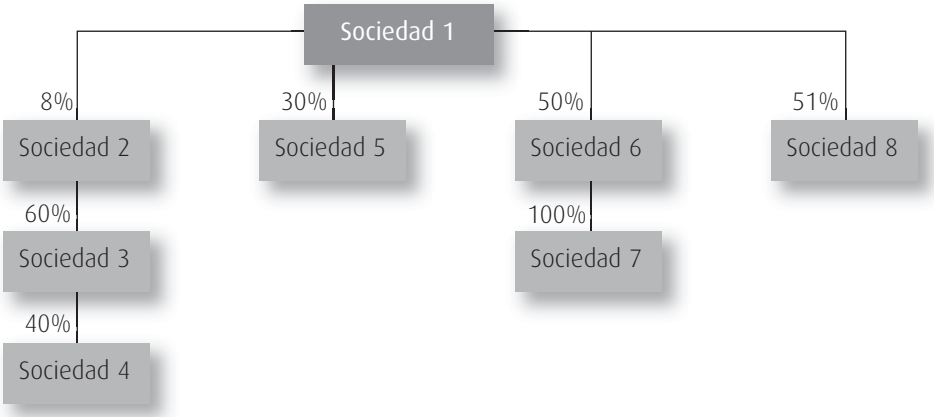
1)



Bajo la consideración de que el porcentaje de participación determinará el control ejercido:

- La sociedad 1 no tiene ninguna sociedad dependiente, por lo que no es una sociedad dominante ni tiene grupo consolidable.
- La sociedad 2 tiene una sociedad dependiente, por lo que constituye junto con las sociedades 3 y 4 un grupo consolidable.
- La sociedad 6, tiene sociedades dependientes, por lo que constituye junto con las sociedades 7 y 8 un grupo consolidable.

2)



Bajo la consideración de que el porcentaje de participación determinará el control ejercido:

- Hay un grupo consolidable a nivel de la sociedad 1 formado por su sociedad dependiente, sociedad 8 más las asociadas y/o multigrupo, sociedades 5, 6 y 7.
- Adicionalmente:
  - La sociedad 2, que tiene una sociedad dependiente, sociedad 3, por lo que constituye un grupo consolidable junto con las sociedades 3 y 4.
  - La sociedad 6, junto con su sociedad dependiente, sociedad 7, subgrupo incluido en el grupo consolidable cuya dominante es la sociedad 1.

DISPENSA DE LA OBLIGACIÓN DE CONSOLIDAR (CCom art. 43 redacc L 1672007; NOFCAC art. 7 y 8)

Se contemplan tres únicas causas para la dispensa a la obligación de efectuar la consolidación por parte de las sociedades dominates:

1. Por tamaño

2. Por ser **dependiente** de otra sociedad residente en la UE.
3. Cuando la sociedad obligada a consolidar participe exclusivamente en sociedades **dependientes sin interés significativo,** individualmente y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo.

1. En función del tamaño (CCom art. 43 redacc L 16/2007; LSC art. 258; NOFCAC art. 8). La primera causa de dispensa viene motivada por razón del tamaño, es decir, no es obligatorio formular cuentas anuales consolidadas cuando el conjunto de las sociedades del grupo o subgrupo no sobrepasa dos de los **límites** fijados por la LSC para la formulación de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada:
   - total de las partidas del activo del balance no superior a 11.400.000 €
   - importe neto de su cifra anual de negocios no superior a 22.800.000 €; y
   - número medio de trabajadores no superior a 250.

   La **aplicación de estos límites** se ha de efectuar de la siguiente forma:
   a) Si las cuentas anuales consolidadas se refieren a un **período inferior al año,** el importe neto de la cifra anual de negocios será el obtenido durante el período que abarque dicho ejercicio.
   b) Cuando se produzcan **modificaciones en el grupo** de tal manera que en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad dominante, pase a cumplir dos de estas circunstancias o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente produce efectos si se repite durante dos ejercicios consecutivos. Esto es, si un grupo de sociedades excede los límites exigidos en el ejercicio (X), y los excedía también en el ejercicio precedente (X-1), su sociedad dominante está obligada a presentar cuentas anuales consolidadas; si no los excedía en el ejercicio precedente, no esta obligada a presentar cuentas consolidadas. por otro lado, si un grupo que ha formulado cuentas anuales consolidadas en el ejercicio (X), dejara de sobrepasar los límites en el ejercicio (X+1), a pesar de ello, la sociedad dominante está obligada a formular cuentas consolidadas. En caso de seguir por debajo de los límites establecidos, es el ejercicio (X+2) el primero en el que está dispensada de la obligación de consolidar.
   c) Para el **cómputo de los límites** se agregan a los datos de la sociedad dominante, en la fecha de cierre de su ejercicio, los correspondientes al resto de las sociedades dependientes. A estos efectos, por tanto, no se incluyen los importes correspondientes a las sociedades multigrupo y asociadas.
   d) Para el **primer ejercicio** en que existia un **nuevo grupo,** se puede acoger a la dispensa por tamaño, si el conjunto de las sociedades del grupo cumplen, al menos, dos de los tres límites. Por el contrario, si en el primer año que existe un nuevo grupo se sobrepasan dos de los tres límites, la sociedad dominante está obligada a formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados en ese primer ejercicio y en el posterior.

      Este mismo criterio es de aplicación en el caso de un grupo preexistente que toma el control de otra sociedad. Así, si esta operación por si sola lleva a superar los límites de dispensa por razón de tamaño, la sociedad dominante está obligada a consolidar en el ejercicio en que se produce la citada adquisición (ICAC consulta núm 6, BOICAC núm 90).
   e) Para el **computo de los límites** en relación con el total de las partidas del activo del balance y al importe neto de la cifra de negocios se pueden utilizar dos procedimientos distintos. Uno de ellos consiste en cuantificar esos límites después de haber tomado en consideración los ajustes y las eliminaciones que procedería realizar, si se efectuara la consolidación, de acuerdo con lo establecido en el método de integración global. Alternativamente, puede no aplicarse lo anterior, y considerar exclusivamente la suma de los valores nominales que integren el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias de

todas las sociedades del grupo aunque, en este caso, se toman como cifras límite las anteriormente previstas **incrementadas en un 20%,** con excepción del límite por número de trabajadores, que se mantiene. De elegir esta alternativa, los nuevos límites son:
- total de las partidas de activo no superior a 13.680.000 €
- importe neto de su cifra anual de negocios no superior a 27.360.000 €; y
- número de trabajadores no superior a 250.

f) Respecto a la determinación del **número medio de trabajadores,** el límite no sufre modificación por el hecho de optar por uno u otro procedimiento, y se computa teniendo en cuenta todas aquellas personas que tengan o hayan tenido una relación laboral con las sociedades del grupo durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios.

g) La dispensa de la obligación de consolidar no esaplicable si **alguna sociedad del grupo ha emitido valores** admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

h) Cuando la adquisición del control de una sociedad se haya producido **por etapas,** la sociedad dominante está obligada a consolidar en el ejercicio en el que se produce la adquisición que otorgue el control y no puede aplicar la dispensa por razón de tamaño, por similitud con lo que se establece para los nuevos grupos (ICAC consulta núm 6, BOICAC núm 90).

PRECISIONES

---

1) Si se produce la **modificación de los límites,** como para acogerse a la dispensa de la obligación de consolidar se debe comparar el cumplimiento de los límites en el ejercicio precedente y estos límites son distintos, para esta situación, hay que aplicar los nuevos límites al ejercicio precedente, para que, en el caso de que se cumplan dos de los tres límites. opere la dispensa (ICAC consulta núm 11, BOICAC núm 38).

2) En concreto, en el primer ejercicio que se inició a partir del 1-1-2008, debieron tomarse en consideración los nuevos límites establecidos en la LSA art. 176 redacc L 16/2007 (en la actualidad LSC art. 258), para todos los ejercicios a computar al cierre del primer ejerccio en que resultó de aplicación la nueva normativa. Los límites del ejercicio previo debieron calcularse a partir de los saldos de las **cuentas anuales consolidadas** correspondientes a dicho ejercicio, y no con los que hubieran resultado de la información comparativa adaptada a los nuevos criterios (ICAC consulta núm 2, BOICAC núm 73). Se debieron considerar las cuentas consolidadas del año anterior del **grupo de control vertical** y no las horizontales resultantes de considerar el conjunto de sociedades bajo la misma unidad de decisión. De esta forma, un grupo que en el 2007 sobrepasó los límites conforme a la legislación anterior y que, por venir sobrepasándolos anteriormente, su sociedad dominante hubiera formulado cuentas consolidadas, pero que conforme a los nuevos límites no los hubiera sobrepasado en 2007 ni en 2008, no estaba obligada en este último ejercicio a formular cuentas anuales consolidadas al constituir este segundo año en el que no se sobrepasaron los nuevos límites.

2. Subgrupo de sociedades (CCom art. 43.2 redacc L 16/2007; NOFCAC art. 9). Las Sociedades dependientes que a su vez sean dominantes tienen también la obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados; sin embargo, pueden acogerse a la segunda dispensa de la obligación de consolidar por tratarse de subgrupos de sociedades. Así, la sociedad dominante de un subgrupo, sometida a la legislación española, que sea al mismo tiempo **dependiente** de otra que se rija por dicha legislación o por la de otro Estado

miembro de la Unión Europea, no está obligada a presentar cuentas anuales e informe de gestión consolidados, siempre y cuando se cumplan las siguientes **condiciones:**

- Que esta última sociedad posea el 50% o más de las participaciones de la dependiente;
- Que los accionistas o socios minoritarios que posean el 10% de las participaciones no hayan solicitado la formulación de cuentas anuales consolidadas seis meses antes del cierre del ejercicio.

Para acogerse a esta dispensa es necesario que, en todo caso, se cumplan los **requisitos** siguientes encaminados a la protección de los intereses concurrentes en el grupo:

a) Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación, así como todas las sociedades que debiera incluir en la consolidación, se consoliden en las cuentas de un grupo mayor, cuya sociedad dominante este sometida a la legislación de un Estado miembro de la Unión Europea.

b) Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación indique en sus cuentas la mención de estar **exenta** de la obligación de establecer las cuentas consolidadas, el grupo al que pertenece, la razón social y el domicilio de la sociedad dominante.

c) Que las **cuentas consolidadas de la sociedad dominante,** así como el informe de la gestión y el informe de los auditores, se depositen en el Registro Mercantil, traducidos a alguna de las lenguas oficiales de la comunidad autónoma donde tenga su domicilio la sociedad dispensada.

d) Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación no haya emitido **valores admitidos a negociación** en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea (CCom art. 43 2ª.d redacc L 16/2007).

PRECISIONES

1) Las NOFCAC incorporan un requisito adicional para la dispensa de la obligación de consolidar para el supuesto de adquisición de un subgrupo en medio de un ejercicio. Así cuando una **sociedad española dominante** de un grupo **sea adquirida** durante el ejercicio por una sociedad sometida a la legislación española o de otro Estado miembro de la UE, de modo que los activos y pasivos de la sociedad española dominante adquirida se integren en su totalidad al cierre del ejercicio en el grupo superior pero los ingresos, gastos y flujos de efectivo solo se integren desde la fecha de adquisición, la sociedad española dominante adquirida podrá acogerse a esta dispensa en dicho ejercicio, siempre y cuando se cumplan con los requisitos exigidos en los apartados anteriores.
   No obstante, para que pueda aplicarse este supuesto es necesario que los accionistas o socios que posean, al menos, el 90% de las participaciones sociales declaren de forma expresa su conformidad con la dispensa.

2) Las **entidades aseguradoras** no se pueden acoger a las dispensas de la obligación de consolidar (RD 2014/1997 Parte 6ª norma 3ª .3 redacc RD 298/2004). El RD 2014/1997 esta derogado por el RD 1317/2008, que entró en vigor el 31-12-2008; sin embargo, la Parte 6ª relativa a las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas sigue en vigor mientras no sea objeto de revisión posterior (RD 1317/2008 disp.trans 5ª).

3) Por otra parte, la obligación de formular cuentas anuales consolidadas aplicando las **NIC/NIIF** existe siempre que alguna de las sociedades del grupo haya emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Union Europea, aunque no sea la sociedad obligada a consolidar. No se admite excepción, aun cuando la única sociedad del grupo que cotice sea una **SICAV** que cotice en el mercado regulado.

No obstante, si la SICAV cotizase en el **Mercado Alternativo Bursátil** no tendría la obligación de aplicar las NIIF a partir del ejercicio 2006, ya que el mecionado mercado no cumple los requisitos de mercado regulado (L 24/1988 art.31 redacc RDL 10/2012).

NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Toda entidad dominante debe presentar **estados financieros consolidados** en los que consolide sus inversiones en dependientes de acuerdo con la NIIF núm 10, excepto si cumple las condiciones siguientes:

a) La dominante es dependiente participada en su totalidad o parcialmente por otra entidad y sus otros propietarios, incluidos aquellos que no tengan derecho a votar, han sido informados de que la dominante no va a presentar estados financieros consolidados y no se han opuesto a ello.
b) los instrumentos de deuda o de patrimonio neto de la dominante no se negocian en un mercado público.
c) La dominante no registra, ni está en proceso de registrar, sus estados financieros en una comisión de valores u otro organismo regulador con el fin de emitir cualquier tipo de instrumento en un mercado público, y
d) La dominante última o cualquier dominante intermedia de l anterior dominante elabora estados financieros consolidados disponibles para uso público que cumplen con las NIIF.

La normativa NIIF explicita que los estados financieros consolidados deben incluir todas las dependientes de la dominante. Si en el momento de su adquisición, una dependiente cumple los criterios para clasificarse como mantenida para la venta se contabiliza conforme con la NIIF núm 5. El IASB no admite tampoco la exclusión de la consolidación de una dependiente por realizar actividades diferentes a las otras entidades del grupo.

La NIC núm 27 ha sido derogada por la NIIF núm 10 sobre Estados financieros consolidados, aprobada por el IASB en mayo de 2011. Esta NIIF resulta de aplicación para los ejercicios que empiecen en 2013, permitiendo el IASB una aplicación anticipada, si bien se encuentra pendiente de adopción en la Unión Europea.

TODOS LOS GRUPOS DE SOCIEDADES OBLIGADAS A FORMULAR CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS DEBEN SOMETERSE A AUDITORÍA INDEPENDIENTE (ART. 42.4 Y 5 DEL CÓDIGO DE COMERCIO).

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, ha modificado los artículos 42 y 43. Su entrada en vigor es el 1 de enero de 2008 y se aplica respecto de los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha. La nueva redacción es:

Apartado dos.–La sección tercera "Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades", del título III del libro primero del Código de Comercio queda redactada de la forma siguiente:

Artículo 42.

1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección. Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se cali-

ficará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

a) Posea la mayoría de los derechos de voto.

b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.

d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia 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 o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

2. La obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico.

3. La sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá incluir en ellas, a las sociedades integrantes del grupo en los términos establecidos en el apartado 1 de este artículo, así como a cualquier empresa dominada por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.

4. La junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo. Los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.

5. Las cuentas consolidadas y el informe de gestión del grupo habrán de someterse a la aprobación de la junta general de la sociedad obligada a consolidar simultáneamente con las cuentas anuales de esta sociedad. Los socios de las sociedades pertenecientes al grupo podrán obtener de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas los documentos sometidos a la aprobación de la Junta, así como el informe de gestión del grupo y el informe de los auditores. El depósito de las cuentas consolidadas, del informe de gestión del grupo y del informe de los auditores de cuentas en el Registro Mercantil y la publicación del mismo se efectuarán de conformidad con lo establecido para las cuentas anuales de las sociedades anónimas.

6. Lo dispuesto en la presente sección será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas consolidadas. Igualmente se aplicarán estas normas, en cuanto sea posible, a los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en el apartado 1 del presente artículo.

LA MODIFICACIÓN DE LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS (LEY 12/2010, DE 30 DE JUNIO, POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY 19/1998 DE AUDITORÍA DE CUENTAS, TAMBIÉN ESTABLECÍA UNA IMPORTANTE NOVEDAD EN LO QUE RESPECTA A LA AUDITORÍA DE CUENTAS CONSOLIDADAS

Las auditorías de **cuentas anuales consolidadas** y de otros estados financieros o documentos contables consolidados presentan las siguientes peculiaridades (LAC art. 5).

1. La plena **responsabilidad del informe** de auditoría emitido la asume el auditor que realice la auditoría de los documentos contables consolidados, aun en el caso de que la auditoría de las cuentas anuales de las sociedades participadas haya sido realizada por otros auditores.
2. Quien o quienes emitan la opinión sobre dichos documentos contables consolidados tienen la obligación de recabar la **información** necesaria, en su caso, a quienes hayan realizado la auditoría de cuentas de las entidades que formen parte del **conjunto consolidable,** lascuales tienen la obligación de suministrar cuanta información se les solicite.
3. El auditor que realice la auditoría de dichos documentos contables consolidados está obligado a efectuar una **revisión y evaluación** del trabajo de auditoría realizado por otros auditores, incluidos los de la UE y de terceros países, en relación con las auditorías de entidades que formen parte del conjunto consolidable.
4. En el caso de que una **entidad significativa,** medida en términos de importancia relativa, que forme parte del conjunto consolidable sea auditada por **auditores de terceros países** con los que no exista acuerdo de intercambio de información sobre la base de reciprocidad, el auditor que realice la auditoría de los documentos contables consolidados es responsable de aplicar los procedimientosnecesarios para facilitar que el ICAC pueda tener acceso a la documentación del trabajo de auditoría realizado por el auditor del tercer país, incluidos los papeles de trabajo pertinentes para la auditoría del grupo.

PRECISIONES

---

1. El auditor de los documentos contables consolidados ha de disponer de la **documentación** relativa a la revisión y evaluación, con el contenido y detalle establecidos en las normas de auditoría. El citado detalle de la documentación estará en función de las características y circunstancias del conjunto consolidable, así como la importancia relativa de cada una de las entidades de dicho conjunto consolidable, de conformidad con lo previsto a este respecto en las normas de auditoría (RAC art. 13.2 y 3).
2. Por **conjunto consolidable** debe entenderse aquellas sociedades a las que se les aplique el método de integración global (sociedades dependientes) o el proporcional (en su caso, sociedades multigrupo), según la NOFCAC art. 11.
3. Respecto a la obligación relativa a la aplicación de los procedimientos necesarios para facilitar que el ICAC pueda tener acceso a la documentación del trabajo de auditoría, realizado por el auditor de un **tercer país** con el que **no** exista acuerdo de **intercambio de información** sobre la base de reciprocidad, incluidos los papeles de trabajo, el auditor de los documentos contables consolidados (RAC art. 14):
   a) Debe adoptar alguna de las siguientes **medidas:**
      - conservar una copia de la documentación del trabajo de auditoría realizado por los auditores de terceros países; y

- acordar con los auditores de terceros países, por escrito, el acceso adecuado e ilimitado a la documentación del trabajo de auditoría realizado por dichos auditores, con la finalidad de que el auditor de los documentos consolidados pueda remitir toda la documentación que pueda ser requerida por el ICAC.

b) Debe aplicar los siguientes **procedimientos:**
   - contactar, por escrito, con el auditor del tercer país para informarle de que, de conformidad con la legislación en vigor en España, existe la obligación de permitir al ICAC el acceso a la documentación del trabajo de auditoría realizado por los auditores de terceros países en el marco de la auditoría de docuemntos contables consolidados; y
   - solicitar al auditor del tercer país confirmación escrita de si existen impedimentos legales o de otro tipo para la documentación del trabajo de auditoría y, en el caso de su existencia, explicación escrita detallada de los impedimentos junto con la justificación jurídica de dichos impedimentos.

   Si existieran **impedimentos** que impidieran la transmisión de la documentación del trabajo realizado por el auditor del tercer país, la documentación conservada por los auditores de los documentos contables consolidados ha de incluir la prueba de:
   - que se han aplicado los procedimientos adecuados para obtener acceso a la documentación relativa a la auditoría; y
   - la existencia de tales impedimentos

   Asimismo, ha de evaluar si procede comunicación al ICAC de la existencia de los citados impedimentos y, en su caso debe conservar la documentación relativa a los procedimientos aplicados para acceder dicha documentación y los citados impedimentos, así como, en el caso de impedimentos distintos a los legales, debe documentar la prueba que demuestre los impedimentos.

4. El **ICAC** ha de publicar en su **Boletín y en su web** una relación de los terceros países con los que existen acuerdos de intercambio de información, sobre la base de reciprocidad.

Pasamos a continuación a transcribir, el nuevo artículo 5 de la LAC 12/2010 y su Disposición Transitoria.

Artículo 5. Auditoría de cuentas consolidadas

1. La presente Ley será de aplicación a la auditoría de cuentas a la que se refiere el artículo 1 de esta Ley también cuando se trate de cuentas anuales consolidadas, así como de otros estados financieros o documentos consolidados.

2. El auditor de cuentas que realice la auditoría de cuentas o de documentos contables consolidados asume la plena responsabilidad del informe de auditoría emitido, aun cuando la auditoría de las cuentas anuales de las sociedades participadas haya sido realizada por otros auditores.

3. Quien o quienes emitan la opinión sobre las cuentas anuales consolidadas u otros estados financieros o documentos contables consolidados, vendrán obligados a recabar la información necesaria, en su caso, a quienes hayan realizado la auditoría de cuentas de las entidades consolidadas, que estarán obligados a suministrar cuanta información se les solicite.

4. El auditor de cuentas que realice la auditoría de cuentas anuales consolidadas u otros estados financieros o documentos contables consolidados efectuará una revisión y guardará la documentación de su evaluación del trabajo de auditoría realizado por otros auditores, incluidos los de la Unión Europea y de terceros países, en relación con las auditorías de entidades consolidadas.

5. En el caso de que una entidad significativa, medida en términos de importancia relativa, que forme parte del conjunto consolidable sea auditada por auditores de terceros países con los que no exista acuerdo sobre la base de reciprocidad, el auditor que realice la auditoría de cuentas o documentos contables consolidados será responsable de haber aplicado los procedimientos que reglamentariamente se determinen para facilitar que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda tener acceso a la documentación del trabajo de auditoría realizado por el auditor del tercer país, incluidos los papeles de trabajo pertinentes para la auditoría del grupo, pudiendo a tal efecto conservar una copia de esa documentación o acordar por escrito con el auditor del tercer país un acceso adecuado e ilimitado para que el auditor del grupo lo remita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, cuando éste lo requiera. Si existieran impedimentos legales o de otro tipo que impidieran la transmisión de los papeles de trabajo de auditoría de un tercer país al auditor que realice la auditoría de cuentas o documentos consolidados, la documentación conservada por este auditor incluirá la prueba de que ha aplicado los procedimientos adecuados para obtener acceso a la documentación relativa a la auditoría y, en caso de impedimentos distintos de los legales derivados de la legislación nacional, la prueba que demuestre tales impedimentos.
6. Lo dispuesto en este artículo será de aplicación también a la sociedad de auditoría que realice la auditoría de cuentas anuales consolidadas u otros estados financieros o documentos contables consolidados, así como a los auditores de cuentas que la realicen en nombre de dicha sociedad.

Disposición transitoria quinta. Régimen sobre el cumplimiento de las obligaciones del auditor de cuentas consolidadas u otros estados financieros o documentos consolidados.

El cumplimiento por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría que realicen la auditoría de cuentas anuales consolidadas u otros estados financieros o documentos contables consolidados, o los auditores de cuentas que la realicen en su nombre, de las obligaciones impuestas por el artículo 5 de la Ley 12/2010, de 30 de junio, de Auditoría de Cuentas, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de cuentas.

Los sujetos obligados a suministrar la información a que se refiere el artículo 5.3 deberán suministrarle a partir del ejercicio iniciado con posterioridad a la entreda en vigor de la Ley 12/2010 comunitaria.

El incumplimiento de las obligaciones previstas en dicho artículo no será sancionable, durante el ejercicio en que entró en vigor la Ley 12/2010.

Régimen transitorio de aplicación de las NOFCAC

INFORMACIÓN A INCLUIR EN LAS CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS DEL PRIMER EJERCICIO QUE SE INICIE A PARTIR DE 1-1-2010

(RD 1159/2010 disp.trans.2ª).

Conforme al régimen transitorio dispuesto con las NOFCAC, las cuentas anuales consolidadas correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de 1-1-2010 pueden ser presentadas:

1º Incluyendo **información comparativa sin adaptar** a los nuevos criterios, en cuyo caso, las cuentas anuales consolidadas se calificaran como iniciales a los efectos derivados de la aplicación del propio de uniformidad y del requisito de comparabilidad. En ese supuesto, la fecha de primera aplicación en una sociedad de cierre natural seria el 1-1-2010.

2º Incluyendo **información comparativa adaptada** a los nuevos criterios. En este caso la fecha de primera aplicación es la fecha de comienzo del ejercicio anterior al que se inicie a partir de 1-1-2010, es decir, para las sociedades cuyo ejercicio económico coincida con el año natural, el 1-1-2009.

La opción elegida se ha de aplicar a todos los importes consolidados, con independencia de la sociedad de la que procedan.

En la memoria consolidada se ha de incluir la información relativa a la transición, referida al as cuentas consolidadas.

REGLAS PARA LA APLICACIÓN DE LAS NOFCAC EN EL PRIMER EJERCICIO QUE SE INICIE A PARTIR DE 1-1-2010

(RD 1159/2010 disp.trans.1ª).

Si algún elemento del activo, pasivo, ingresos y gastos comprendido en la consolidación ha sido valorado por alguna sociedad que forma parte de la misma, según **métodos no uniformes** al aplicado en la consolidación, dicho elemento de ser valorado de nuevo conforma a tal método, salvo que el resultado de la nueva aplicación ofrezca un interés poco relevante a los efectos de alcanzar la imagen fiel del grupo. (CCom Art.45.2 redacc L 16/2007).

1º **Reglas generales:** Las NOFCAC aprobadas por el RD 1159/2010 no se aplican de forma retroactiva. En consecuencia, si la sociedad obligada a consolidar formuló **cuentas con anterioridad al 25-9-2010** (entrada en vigor de las nuevas normas), en la consolidación que se realice en el primer ejercicio iniciado a partir de 1-1-2010 se han de aplicar las siguientes reglas:

   a) Las sociedades que hayan sido consolidadas en los ejercicios iniciados **con anterioridad al 1-1-2008,** deben mantener los cálculos de la primera y posteriores consolidación conforme a las derogadas NOFCAC/91 (aprobadas por RD 1815/1991), con los ajustes derivados de la primera aplicación de las normas de consolidación incluidas en el CCom para los ejercicios que comiencen a partir de 1-1-2008 (considerando la Nota ICAC publicada en el BOICAC núm. 75).

      En los ejercicios iniciados a partir de 1-1-2008 y que finalicen antes de 31-12-2010, se deben aplicar los criterios incluidos en el CCom en vigor durante dichas ejercicios.

   b) Las sociedades que hayan sido consolidadas por primera vez en los ejercicios iniciados con **posterioridad al 1-1-2008 y antes del 1-1-2010,** mantendrán los cálculos de la primera y posteriores consolidaciones derivados de los criterios incluidos en el CCom para los ejercicios que comiencen a partir de 1-1-2006, considerando la Nota ICAC publicada en el BOICAC núm. 75.

c) La consolidación posterior en el primer ejercicio iniciado **a partir de 1-1-2010** se realizará aplicando las normas aprobadas por las nuevas NOFCAC (RD 1159/2010).

2ª **Reglas específicas:** Las sociedades que hayan sido consolidadas en los ejercicios iniciados con anterioridad 1-1-2010, o cuyo primer ejercicio finalice con anterioridad al 31-12-2010, aplicado algún hecho o transacción relacionado con los acuerdos de contraprestación contingente regulados en el PGC NRV 19ª <<Combinaciones de negocios>>, se aplicaran los criterios vigentes hasta la entrada en vigor del RD 1159/2010, siempre que se correspondan con combinaciones de negocios realizadas en los ejercicios iniciados a partir de 1-1-2008 y que finalicen antes del 31-12-2010.

A tal efecto, se entenderán realizadas en dichos ejercicio las combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición estuviera comprendida en ese periodo.

Adicionalmente, al inicio del primer ejercicio en que resulten de aplicación las NOFCAC aprobadas por el RD 1159/2010, en su caso, el reconocimiento del saldo negativo de la subagrupación socios externos que deba realizarse en aplicación del criterio recogido en dichas normas, se contabilizará con abono a las reservas de la sociedad dominante.

SOCIEDADES CONSOLIDADAS POR PRIMERA VEZ EN UNA FECHA POSTERIOR A LA FECHA DE ADQUISICIÓN

(RD 1159/2010 disp.trans.6ª)

Esta disposición tiene el objetivo de proporcionar un criterio que permita a las empresas una **aplicación gradual** en el tiempo de las **normas de consolidación** cuando, por motivo de haber superado los límites de dispensa por razón de tamaño, el grupo venga obligado a formular cuentas consolidadas en una fecha posterior a la fecha de adquisición, y siempre y cuando no lo viniera haciendo de forma voluntaria ni tampoco estuviera siendo consolidada en u grupo mayor.

Esta regulación proyecta sus efectos a las cuentas anuales individuales, en la medida que varían normas del PGC regulan el registro y valoración de operaciones por referencia a los valores resultantes de aplicar las normas de consolidación que desarrollan el CCom. Por ejemplo, resultaría aplicable en una operación de fusión entre una sociedad dominante y su dependiente, dispensadas de la obligación de consolidar por razón de tamaño.

Los mencionados **criterios** de aplicación gradual de las normas de consolidación son los siguientes:

1. Si una sociedad hubiera quedado dispensada de la obligación de consolidar por razón del tamaño, podrá considerarse que se produce la incorporación de una dependiente al grupo en la fecha de comienzo del primer ejercicio en que estuviera obligada a formular cuentas consolidadas a que las formulara voluntariamente.

   Esta opción no resultará aplicable si la sociedad dominante está siendo consolidada en un grupo superior en la fecha en que se adquiere la participación en la dependiente.

2. Cuando la sociedad obligada a consolidad se acoja a la opción prevista en el apartado anterior se aplicarán las siguientes reglas:

   a) Los activos y pasivo de una sociedad dependiente que se encuentren en esta situación se incorporaran a las cuentas anuales consolidadas por sus valores contables en la fecha de comienzo del primer ejercicio en que la sociedad dominante estuviera obligada a formular cuentas consolidadas, o que las formulas voluntariamente.

b) El fondo de comercio que surja, en su caso, de la eliminación inversión-patrimonio neto deberá someterse a la comprobación de deterioro en dicho momento y cualquier perdida será considerada como menores reservas de la sociedad que posea la participación.

c) A los efectos de practicar los ajustes y eliminaciones regulados en las normas de consolidación, los resultados por operaciones internas que se deben diferir son los originados en el primer ejercicio en que la sociedad estuviera obligada a formular cuentas consolidadas o, que las formulara voluntariamente. En consolidaciones posteriores, todos los originados desde la fecha de comienzo del primer ejercicio.

3. Lo dispuesto en los apartados anteriores, también será de aplicación, con las necesarias adaptaciones, a las **sociedades multigrupo y asociadas** a los efectos de aplicar por primera vez el método de integración proporcional o el procedimiento de puesta en equivalencia.

PRECISIONES

Sobre la **interpretación** de la referencia al **grupo superior** del RD 1159/2010 disp. trans. 6ª, el ICAC ha señalado que se refiere al grupo superior radicado en España (ICAC consulta núm 16 BOICAC núm 85).

PRINCIPALES CAMBIOS INCORPORADOS EN LAS NUEVAS NORMAS PARA LA FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, habilitó al Gobierno para dictar normas complementarias al Plan General de Contabilidad y así se califican las normas proyectadas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas que han sido publicadas en la página Web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Aprobado el Plan General de Contabilidad, resta pues complementar el marco general contable con el desarrollo reglamentario de los artículos 42 y siguientes del Código de Comercio, de forma que se incorpore al ordenamiento jurídico contable la normativa correspondiente a la consolidación de cuentas.

El Proyecto de nuevas "Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas" (NOFCAC en adelante) mantienen la estructura de las que pretende sustituir y se dividen en:

- Sujetos de la consolidación.
- Obligación de consolidar, métodos de consolidación y procedimiento de puesta en equivalencia.
- Método de integración global.
- Método de integración proporcional y procedimiento de puesta en Equivalencia.
- Otras normas aplicables a la consolidación.
- Cuentas anuales consolidadas.

El objetivo del presente trabajo es tratar de identificar las principales diferencias respecto a las antiguas normas, teniendo en consideración la Nota que el ICAC publicó en su Boletín Oficial número 75 de septiembre de 2008, que aclaró la vigencia de aquellas normas e introdujo los criterios aplicables que estaban recogidos en la nueva redacción del Código de Comercio.

De conformidad con lo anterior, se comentan a continuaron los principales aspectos que se identifican como cambios sustantivos en la nueva normativa:

a) Grupo

Sabido es que la Ley 16/2007 modificó el Código de Comercio entre otros aspectos para evitar que los grupos horizontales consolidaran sus cuentas. De esta forma, la configuración de los grupos en el artículo 42 del Código de Comercio se realiza, de forma general, como supuesto más habitual a través de una participación en otra sociedad. En cualquier caso hay que señalar que tanto el Código de Comercio como el Proyecto de nuevas NOFCAC, establecen para delimitar un grupo de sociedades una serie de presunciones que calificadas como un "en particular", no cierran, en mi opinión, posibles situaciones que no estando previstas explícitamente en los casos "presumidos" pueda evidenciarse el posible control.

Por ejemplo, en interpretación de lo recogido en el Código de Comercio, el Proyecto de las NOFCAC prevé que sin participación pueda existir control por ejemplo en las denominadas "Entidades de propósito especial" para lo que se establecen para ese tipo de entidades y otras posibles situaciones, una serie de circunstancias que podrán determinar la existencia o no de control y por tanto la obligación de integrarlas en el grupo. En cualquier caso parce que para su inclusión habrá que identificar una relación dominante-dependiente.

Adicionalmente a lo anterior, para determinar si una sociedad puede disponer del control sobre otra a través de los derechos de voto, se exige tomar en consideración los derechos potenciales de voto que incorporados a ciertos instrumentos financieros pueden ser ejercitables en cualquier momento, lo que evidencia ese control potencial que las normas lo incardinan para obligar a incorporar al grupo la sociedad sobre la que se posee ese poder potencial.

b) Obligación de consolidar

Respecto a la obligación de consolidar, se introduce una dispensa o exención a la consolidación que antes no estaba explicitada. Se trata del supuesto en que la sociedad dominante participa exclusivamente en sociedades dependientes que no posean un interés significativo, individualmente y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo. En este caso no se formulan cuentas consolidadas.

Obsérvese que estando regulado el supuesto de exención de los grupos pequeños (por razón de tamaño cuyos límites a no superar son los establecidos para formular la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en modelo abreviado), se incorpora esta exención adicionalmente, consecuencia de la transposición a nuestro Derecho contable del artículo 2 de la Directiva 2009/49/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2009, que modifica la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas. Es decir se pueden superar lo límites de grupo pequeño y poder estar exento de formular cuentas consolidadas si las sociedades dependientes no poseen interés significativo.

c) Métodos de integración y procedimiento de puesta en equivalencia

No establecen supuestos de excepción a la aplicación de los métodos o procedimientos empleados en la formulación de cuentas anuales consolidadas, salvo lo indicado para la categoría de "activos no corrientes o grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta" donde se establecen las siguientes reglas:

- Si se trata de sociedades dependientes que se califiquen como tales, se aplica el método de integración global, sin perjuicio del criterio de valoración y presentación singular regulado en el PGC en su Norma de registro y valoración (NRV en adelante) nº 17.

- Si se trata de una empresa multigrupo o asociada y se clasifica en esta categoría de activos, en cuentas consolidadas no resulta de aplicación el método de integración proporcional ni el procedimiento de puesta en equivalencia.

d) Eliminación inversión-patrimonio neto

El Proyecto de nuevas normas de consolidación regula los criterios para llevar a cabo la eliminación inversión-patrimonio neto por remisión al método de adquisición regulado en la NRV 19ª del PGC[1], con las necesarias adaptaciones y precisiones por razón del sujeto consolidado, pudiendo destacar de forma muy sintética los siguientes puntos:

1. Se identifican todos los elementos patrimoniales de la sociedad dependiente, estén o no contabilizados y se valoran, con carácter general, a su valor razonable.
2. Se compara lo anterior con la contraprestación entregada para llevar a cabo la adquisición de la sociedad dependiente, tendiendo en consideración la parte proporcional adquirida.
3. Fruto de la comparación anterior, se obtiene:
   a) el fondo de comercio de consolidación que no se amortiza y, en su caso, se cuantifica su deterioro.

   o, en su caso,

   b) la diferencia negativa de consolidación, que se imputa directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad dominante.
4. Los socios externos o minoritarios se valoran por la parte proporcional que les corresponde en los elementos patrimoniales de la dependiente, valorados de acuerdo con lo que se ha indicado anteriormente (valor razonable). Nótese que se ha elegido en la Norma proyectada, no incorporar fondo de comercio a los socios externos, fruto de la elección de una de las opciones que contiene la NIIF 3.

A lo anterior habría que introducir dos matices:

1. Si la sociedad dependiente no constituye un negocio, se precisa que el proceso anterior no podrá hacer surgir un fondo de comercio.
2. Si con carácter previo a que se surja la vinculación dominante-dependiente, dichas sociedades ya formaban parte del grupo a que se refiere la Norma de Elaboración de Cuentas Anuales (NECA en adelante) nº 13 del PGC (grupo horizontal), los valores a incorporar a las cuentas consolidadas al respecto se corresponderán con:
   - Los que ya poseían los elementos patrimoniales de la sociedad dependiente en un grupo o subgrupo español que formulase cuentas anuales consolidadas,

   o, en caso contrario,

   - los resultantes de agregar el valor en libros en cuentas individuales.

e) Adquisición de control por etapas

Sobre este punto, el criterio que estaba en vigor desde 1 de enero de 2008, era que para contabilizar una adquisición por etapas, según la Nota del ICAC a la que antes se ha hecho referencia, debía registrarse como consecuencia de la eliminación inversión patrimonio neto a practicar en la fecha de control, la variación de valor de los distintos elementos patrimoniales desde la fecha en que se practicó cada inversión. La diferencia entre la contraprestación entregada para obtener el control, la de cada etapa, y la parte proporcional del valor razonable de los activos netos de la sociedad dependiente representativa de dicha participación, debía contabilizarse en las reservas.

[1] Teniendo como referente la NIIF 3 adoptada en Europa mediante Reglamento de la Comisión.

El Proyecto de nuevas Normas introduce en este punto una importante modificación pues la participación previa (antes de control) debe valorarse a valor razonable a los efectos de la consolidación y, la diferencia que surge en su caso, se reconoce en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias como un resultado atribuido a la sociedad dominante.

La diferencia pues con el criterio actual es no solo de su imputación a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias sino también en su cuantía, pues ahora también se recoge implícitamente la variación de valor experimentada por el fondo de comercio incorporado a cada participación previa realizada hasta la fecha de control.

En definitiva la toma del control sobre la participada constituye un cambio cualitativo, pues partiendo de que antes podía estar en la situación de que:

- se ejercía control conjunto,
- se mantenía una influencia significativa, o
- se poseía una inversión financiera,

el Proyecto de Norma exige aplicar las reglas de las permutas comerciales previstas en el PGC y, en consecuencia, la obligación de reconocer, en su caso, el correspondiente resultado en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

f) Socios externos

Como ya se ha indicado, el tratamiento de los socios externos se mantiene en términos muy similares a los ya señalados en la Nota del ICAC, pues se establece su calificación como patrimonio neto del grupo.

Adicionalmente, su valoración de acuerdo con el único criterio asumido (parte proporcional que les corresponde en el valor razonable de los activos identificados y pasivos asumidos) no incluye el fondo de comercio que les pudiera corresponder, salvo en los supuestos tasados en la norma (modificación de la participación sin pérdida de control).

g) Modificaciones de la inversión

Al estar calificados los socios externos como patrimonio neto, las inversiones adicionales una vez obtenido el control y las disminuciones de participación sin pérdida de control deben tratarse como una transacción con instrumentos de patrimonio propios (disminución o aumento de los socios extensos, respectivamente) por lo que:

- no se permite modificar el importe del fondo de comercio ni de la diferencia negativa de consolidación (salvo deterioro en el citado fondo de comercio).
- no pueden registrarse resultados en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, por lo que en su caso, los posibles diferenciales serían reservas del grupo.

h) Método de integración proporcional y el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación.

No se han producido cambios significativos en esta materia respecto a los criterios incluidos en las Normas que ahora se proyecta su modificación, salvo en lo que concierne al fondo de comercio.

El Proyecto de nuevas normas, en relación con el procedimiento de puesta en equivalencia, exige que se informe en la memoria de su importe, debiendo contabilizarse formando parte de la inversión; es decir, el fondo de comercio incorporado a la inversión, no se identifica separadamente en el balance consolidado.

i) Resultados intragrupo

Respecto a los resultados intragrupo se mantiene vigente el régimen de eliminación que ya se establecía en las antiguas normas. No obstante hay que considerar una regla especial motivada por el registro de determinados activos financieros a valor razonable (cartera de negociación y disponibles para la venta) que exige tenerlo en consideración para identificar la parte del resultado que ya estaba reconocida en el sociedad vendedora (ya sea en pérdidas y ganancias o en patrimonio) y dar el tratamiento adecuado a este nuevo criterio.

Adicionalmente se establece una nueva regla: cuando se enajena un activo a otra sociedad del grupo, antes se indicaba que si alguna de estas sociedades intervinientes salía del grupo, el resultado se entendía realizado. Ahora el Proyecto exige que para que el grupo realice el resultado de dicha operación interna, debe, en su caso, dejar de formar parte del grupo la sociedad que posee el activo, ya que si fuera la que enajenó el activo, no se cumpliría el requisito de realización frente a terceros de dicho resultado.

j) Moneda extrajera

En la moneda extrajera se reproducen, en términos generales lo ya establecido en la Nota del ICAC y que de forma muy sintética se traduce en que la conversión de cuentas anuales en moneda extrajera a moneda del euro (que entendemos es una operación de homogeneización) se realiza aplicando en exclusiva el método de tipo de cambio de cierre, lo que exige la incorporación de una partida de patrimonio "Diferencia de conversión" que viene a recoger el importe de las diferencias de cambio producido, que se incorporarán a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en el ejercicio en que se enajene la participación en la dependiente.

k) Régimen transitorio para las sociedades que ya venían consolidando con anterioridad

A la entrada en vigor de las nuevas normas, que será para los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2010, se regulan una serie de disposiciones cuyo fin es el de facilitar la aplicación de la nueva normativa.

La bases principales de estas normas de transición se apoyan en que los nuevos criterios no tienen efectos retroactivos, por lo que en las cuentas anuales consolidadas del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2010 no se modificarán las valoraciones de los activos, pasivos ni de las partidas específicas de la consolidación calculadas con arreglo a las disposiciones que en cada momento estuvieron en vigor.

Por último se permite no incorporar los nuevos criterios a la información comparativa (2009), calificándose las cuentas consolidadas del ejercicio 2010, para las sociedades que hagan uso de esta opción como iniciales.

Os transcribimos en las páginas siguientes todas las conssultas publicadas a lo largo del año 2013 en el BOICAC relativas a consolidación.

Consultas del ICAC

Consulta número 2 del BOICAC número 96

Contenido:

Importe recibido por una sociedad dominante de una sociedad dependiente. Tratamiento como ingreso o como recuperación de la inversión. NRV 9ª.

Consulta:

Sobre el tratamiento contable de la condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente, al cien por cien, a la sociedad dominante, y su calificación en la sociedad dominante como ingreso o recuperación de la inversión.

Respuesta:

El registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

En particular, en las operaciones entre empresas del grupo, la ausencia de intereses contrapuestos requiere extremar la cautela en dicho análisis para evitar que una sucesión de negocios jurídicos y su correspondiente registro contable pudiera ser el medio empleado para contravenir normas imperativas reguladoras de las sociedades de capital.

Una vez hecha esta precisión, en relación con la cuestión planteada cabe señalar que este Instituto ya se pronunció en la consulta 4 publicada en su Boletín (BOICAC) nº 79, de septiembre de 2009, sobre el tratamiento contable de la condonación de un crédito por una sociedad dependiente a la sociedad dominante, estableciendo que la sociedad dominante cancelará la deuda con abono a una cuenta representativa del fondo económico de la operación, que podrá ser la distribución de un resultado o la recuperación de la inversión en función de cuál haya sido la evolución de los fondos propios de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición. Por su parte la sociedad dependiente dará de baja el derecho de crédito con cargo a una cuenta de reservas.

La presente consulta se centra en esta última cuestión: la determinación de si, para el caso concreto de la sociedad dominante, nos encontramos ante una distribución de resultados o ante una recuperación de la inversión.

Según se desprende del texto de la consulta, la entidad dependiente se creó mediante la aportación de una rama de actividad de la matriz, consistente en un conjunto de edificios en alquiler, contra una partida representativa de capital y otra de prima de emisión o asunción; realizándose dicha aportación a valor contable.

Por otro lado la filial, acogida al régimen especial de arrendamiento de viviendas del impuesto sobre sociedades, ha venido repartiendo beneficios mediante dividendos, a la vez que ha constituido una reserva voluntaria: "Reserva voluntaria procedente de beneficios bonificados".

Para determinar en este caso concreto si la condonación del crédito tiene como realidad económica de fondo la distribución de resultados o la recuperación de la inversión, es preciso determinar si en el momento de la condonación del crédito existían reservas procedentes de benefi-

cios no distribuidos por importe superior al valor del crédito. En la medida que dichas reservas existan nos encontraremos con una distribución de resultados, con independencia de que la filial cuente con una prima de asunción con la que dar de baja el crédito concedido.

A esta misma conclusión se podría llegar, razonando a sensu contrario, por directa aplicación de la norma de registro y valoración 9ª "Instrumentos financieros" del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en cuyo apartado 2.8 se indica:

> *"(...), si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión."*

En definitiva y como conclusión, desde una perspectiva estrictamente contable, y sobre la base de la prevalencia del fondo, jurídico y económico, de las operaciones regulada en el artículo 34.2 del Código de Comercio, la opinión de este Instituto es que cualquier operación de reparto de reservas se calificará como de "distribución de beneficios" y, en consecuencia, originará un resultado en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen, al margen de cuál sea el origen de las reservas que la sociedad dependiente emplea para tal fin.

Consulta número 10 del BOICAC número 96

Contenido:

Importe recibido de la sociedad dominante para el pago de las indemnizaciones al personal en la sociedad dependiente. NRV 15ª.

Consulta:

Sobre el reflejo contable del importe recibido de la sociedad dominante para el pago de las indemnizaciones al personal en la sociedad dependiente.

Respuesta:

Una sociedad dominante acuerda con sus trabajadores el traslado a una sociedad del grupo, reconociéndoles la antigüedad que tenían en la matriz. En caso de despido del trabajador, es la filial la que abona la indemnización, pero posteriormente recibe de la dominante el importe que corresponde a los años de pertenencia del trabajador a la matriz. La consulta versa sobre el tratamiento contable, en la sociedad dependiente, del importe recibido de la dominante.

El registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

En relación con el caso objeto de consulta cabe indicar que la norma de registro y valoración 15ª, apartado 2, incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala:

> *"La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración en el importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el ac-*

tivo de la empresa del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido".

De acuerdo con la información facilitada en la consulta, en la medida que la filial parece realizar una operación por cuenta de la matriz, esto es, la obligación es de la matriz porque los términos del acuerdo de la filial con sus trabajadores en todo caso deben formalizarse en términos de valor razonable, y un tercero no asumiría contra su propio patrimonio el citado pasivo, la deuda por la indemnización que, en su caso, deba satisfacer en el futuro la filial se reconocerá con cargo al gasto que asumiría un tercero en tal concepto y un activo por el importe de la obligación devengada en la sociedad dominante hasta la fecha en que se produjo la reestructuración del personal.

Consulta número 12 del BOICAC número 96

Contenido:

Ejecución de una garantía hipotecaria constituida a favor de una sociedad dependiente. NRV 21ª.

Consulta:

Sobre el tratamiento contable de la ejecución de una garantía hipotecaria constituida a favor de una sociedad dependiente.

Respuesta:

Una sociedad dominante otorgó, con su patrimonio inmobiliario, una garantía a favor de una sociedad dependiente frente a las deudas que ésta última mantenía con una entidad de crédito. Para ello, la sociedad dominante constituyó, en escritura pública, una hipoteca inmobiliaria sobre una finca urbana de su propiedad a favor de la entidad bancaria señalada, con objeto de responder de las citadas deudas.

En la actualidad la sociedad dependiente se encuentran en concurso de acreedores y es muy probable que se produzca la ejecución directa de la hipoteca, lo cual implicará, la transmisión directa por parte de la sociedad dominante de la finca urbana a la entidad bancaria.

A la vista de esta descripción se pregunta acerca del adecuado tratamiento contable de los hechos en las cuentas anuales de la sociedad dominante.

La Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, en la Norma Cuarta. Baja en cuentas, apartado 2.5. Baja en ejecución de una garantía, y por la dación en pago o para pago de una deuda, dispone:

"1. Los bienes del inmovilizado cedidos en ejecución de una garantía o la dación en pago o para pago de una deuda se darán de baja por su valor en libros, circunstancia que originará la cancelación total o parcial, según proceda, del correspondiente pasivo financiero y, en su caso, el reconocimiento de un resultado.

2. A tal efecto, la diferencia entre el valor razonable del inmovilizado y su valor en libros se calificará como un resultado de la explotación, y la diferencia entre el valor del pasivo que se cancela y el valor razonable del bien como un resultado financiero."

De lo anterior se infiere que la baja de un activo, en todo caso origina el reconocimiento de un resultado por diferencia entre el valor razonable del mismo y su valor en libros.

Aplicando por analogía este criterio al caso objeto de consulta cabría concluir que cuando se produzca la ejecución hipotecaria, la entidad consultante contabilizará la baja del inmueble y reconocerá un resultado por diferencia entre el valor razonable de la contraprestación recibida, en principio, equivalente al importe del derecho de cobro frente a la sociedad dependiente, y el valor en libros que se da de baja.

Una vez registrado el activo financiero, la consultante analizará su posible deterioro o pérdida por insolvencia firme en función de la prelación en el cobro que resulte de la situación concursal descrita en la consulta y, en su caso, contabilizará un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

De acuerdo con lo anterior, en el supuesto de que no se prevea recuperación alguna, el resultado neto de la operación será igual al valor en libros de la finca. Si la pérdida se califica como definitiva y posteriormente se obtiene algún importe de la sociedad dependiente, la consultante reconocerá un ingreso de naturaleza excepcional.

13. NTA sobre importancia relativa *vs* NIA 320

NTA sobre importancia relativa, establece los siguientes parámetros son:

Situación Ajustes que afectan al resultado del ejercicio	Importe-Base	Tramo
Empresas con beneficios normales	Resultados de actividades ordinarias	5%-10%
Empresas con pérdidas o en punto muerto o con bajo nivel de rentabilidad	· El más representativo de: a. Total del importe neto de cifra de negocios. b. Total de los activos. c. Fondos propios	0,5%-1%
Empresas en desarrollo (sin haber alcanzado el volumen normal de operaciones)	Fondos Propios	3%-5%
Entidades no lucrativas	· El más representativo de: a. Ingresos o gastos totales b. Activos Totales c. Fondos Propios	0,5%-1%
Pequeñas y medianas empresas	· El más representativo de: a. Resultado de actividades ordinarias b. Total del importe neto de cifra de negocios c. Total de activos	 5%-12% 1%-3% 1%-3%
Reclasificaciones entre partidas de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias	Total de la correspondiente clasificación de la cuenta de P. y G. (ingresos o gastos de explotación, financieros o extraordinarios)	5%-10%
Ajustes que afectan a partidas del balance y no al resultado del ejercicio	· El más representativo de: a. Total Fondos Propios b. Total de la correspondiente clasificación del balance (activo o pasivo circulante, activo o pasivo no circulante)	3%-5%
Reclasificaciones entre partidas del balance	Total de la correspondiente clasificación del balance (activo o pasivo circulante, activo o pasivo no circulante)	5%-10%

NOTAS COMUNES

- Los porcentajes del "Tramo" se calcularán sobre los correspondientes "Importes -Base".
- Cualquier importe igual o superior al que resulte de aplicar el porcentaje superior del tramo, se presumirá importante o significativo, salvo que se evidencie lo contrario.
- Cualquier importe igual o inferior al que resulte de aplicar el porcentaje inferior del tramo, se presumirá que no es importante o significativo, a menos que se evidencie lo contrario.

- La importancia relativa de un importe que se encuentre entre los que resultan de aplicar los dos extremos del tramo, es un tema de juicio profesional que dependerá de cada circunstancia.
- El alcance de ajustes a considerar en una auditoría, es decir aquellos que deban tener reflejo en los papeles de trabajo, variará de un trabajo a otro, pero en la mayoría de los casos estará entre un 10% y un 20% del importe que se considere material (normalmente desde la perspectiva de beneficios en operaciones continuadas) a los estados financieros considerados en su conjunto.
- Pequeña y Mediana Empresa es aquella que tiene la potestad legal para formular balance abreviado.
- Ajuste: Correcciones en los saldos de las cuentas que dan lugar a modificaciones en la situación patrimonial o financiera, en los resultados del ejercicio o en los márgenes de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Reclasificación: Transferencia de saldos entre distintos grupos y subgrupos de cuentas homogéneas de un mismo estado financiero, normalmente por razones de clasificación o de presentación.
- No será posible compensar el efecto y dejar de informar sobre hechos que individualmente considerados den lugar a la obligación de informar sobre los mismos en base a la importancia que cada uno de ellos tenga.

Parámetros orientativos para la evaluación de la importancia relativa en la emisión del Informe de Auditoría ante cambios en principios contables, partidas extraordinarias o incidencias cualitativas similares

Situación	Importe-Base	Tramo
1.Empresas con beneficios	El más representativo de: a. Beneficio Neto. b. Total de los activos. c. Total del importe neto de cifra de negocios.	 10%-20% 1%-2% 1%-2%
2.Empresas con pérdidas, en punto muerto, entidades no lucrativas, etc.	El más representativo de: a. Total del importe neto de cifra de negocios · Total de los activos · Fondos Propios	1%-2%

Fuente: Resolución de 14 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de "importancia relativa".

NOTAS COMUNES

- La memoria debe contener información acerca de los cambios en principios contables, partidas extraordinarias o incidencias cualitativas similares no asociados con operaciones continuadas que supongan cambios en el beneficio neto, siempre que sean significativos.
- Los porcentajes del "Tramo" se calcularán sobre los correspondientes "Importes Bases".
- Un efecto igual o superior al que resultaría de aplicar el porcentaje superior del tramo, se presumirá significativo.
- Un efecto igual o menor al que resultaría de aplicar el porcentaje inferior del tramo, se presumirá no significativo.

- Hay que tener en cuenta que estos parámetros son orientativos, tal como se menciona en la respectiva Norma Técnica de Auditoría y que el REA+REGA, a través de la Guía de Auditoría, proporciona otro procedimiento de cálculo de la cifra de importancia relativa.
- Cuando el efecto se encuentre entre los que resultarían de aplicar los porcentajes superior e inferior del tramo, se requerirá del juicio profesional para determinar si es necesario o no informar acerca del hecho.
- Por su naturaleza, no será posible compensar el efecto y dejar de informar sobre hechos que individualmente considerados den lugar a la obligación de informar sobre los mismos en base a la importancia que cada uno de ellos tenga.

NIA 320. De forma esquemática establece lo siguiente:

Determinación importancia relativa

Al establecer estrategia global de auditoría, el auditor determinará la importancia relativa para los EEFF en su conjunto.

Si en circunstancias específicas de la entidad, hubiera algún tipo de transacción, saldo contable o información a revelar que en caso de contener incorrecciones por importes inferiores a la importancia realativa para EEFF en su conjunto influyera en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los EEFF, el auditor determinará el nivel/niveles de importancia relativa a aplicar a dichos tipos, saldos e información a revelar.

GUÍA APLICACIÓN

- Para determinar la materialidad a menudo se aplica un porcentaje a una referencia elegida como punto de partida. Entre los factores que pueden afectar a la identificación de una referencia adecuada:
  - los elementos de los EEFF (activos, pasivos, ingresos, gastos);
  - si hay partidas en las que se tiende a centrarse la atención de los usuarios de los EEFF de una entidad (beneficio, ingresos, activos netos);
  - la naturaleza de la entidad, el punto del ciclo vital en que se encuentra, el entorno sectorial y económico en que opera;
  - la estructura propiedad de la entidad y forma en que se financia (si es con deuda se prestará mayor atención a los activos que no al beneficio);
  - la relativa volatilidad de la referencia
- Como ejemplos de referencias habría el beneficio antes de impuestos (para entidades con fines de lucro y no es volátil), los ingresos ordinarios totales, el margen bruto y los gastos totales, así como el patrimonio neto total o el activo neto.
- Se debe tener en cuenta también los resultados y situaciones financieras de periodos anteriores, así como presupuestos para el periodo actual. Por ejemplo, si el beneficio antes del impuesto del ejercicio se reduce o aumenta excepcionalmente se podría utilizar una cifra de beneficio normalizado basado en ejercicios anteriores.
- La determinación de un porcentaje a aplicar a una referencia elegida implica la aplicación del juicio profesional. Existe una relación entre el porcentaje y la referencia elegida (porcentaje sobre beneficio mayor (ejemplo un 5%) que respecto a los ingresos ordinarios totales o gastos totales (ejemplo un 1%).

- Entidades pequeña dimensión: si el beneficio antes de impuestos es sistemáticamente un importe simbólico, puede ser más relevante el beneficio antes de remuneración (propietario-gerente) e impuestos.
- Entidades del sector público: por ejemplo el coste total o el coste neto (gastos menos ingresos o pagos menos cobro).
- Factores que influyen en decisiones económicas de los usuarios:
  - si disposiciones legales/reglamentarias afectan a las expectativas de los usuarios respecto a la medición o revelación de determinadas partidas (ejemplo: transacciones con vinculadas, remuneración dirección y responsables del gobierno de la entidad);
  - la revelación de información clave relacionada con el sector en que la entidad opera (gastos I+D en una sociedad farmacéutica);
  - si la atención se centra en un determinado aspecto de la actividad de la entidad que se revela por separado en los EEFF (ejemplo: un negocio adquirido recientemente)

El auditor determinará la importancia relativa **para la ejecución del trabajo** con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos posteriores de auditoría.

Revisión a medida que la auditoría avanza

El auditor revisará la importancia relativa para los EEFF en su conjunto (y en su caso para determinados tipo de transacciones concretas, saldos contables o información a revelar), en el caso de que disponga, durante la realización de la auditoría, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra diferente.

GUÍA APLICACIÓN

- Cambios en circunstancias (por ejemplo una decisión de liquidar la empresa), nueva información o un cambio en el conocimiento del auditor sobre la entidad y sus operaciones por aplicar procedimientos de auditoría posteriormente.

Documentación

Se incluirá en la documentación de auditoría:

- importancia relativa para los EEFF en su conjunto;
- cuando aplique, el nivel/es de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar;
- importancia relativa para la ejecución del trabajo; y
- cualquier revisión de las cifras de importancia relativa a medida que la auditoría avanza.

PRINCIPALES DIFERENCIAS NTA *VS* NIA 320

Diferencias básicas

NIA desarrolla un poco más la casuística pero no establece parámetros orientativos como define la NTA española (BOICAC 38).

NIA habla de materialidad para ciertos saldos/transacciones/información a revelar, la NTA habla de errores tolerables en las pruebas a realizar.

14. Tasa de Auditoría

Hecho imponible: Informes de auditoría de cuentas emitidos por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

Este es el importe de la tasa actualizada según los presupuestos Generales del Estado para el año 2014, que en su art. 96 establece la actualización de la tasa por emisión de informes con la finalidad de adecuarla al coste real de dichos servicios.

Cuota tributaria:

- 105,84 euros cada informe emitido cuya facturación es inferior o igual a 30.000 euros.
- 211,69 euros cada informe emitido cuya facturación es superior a 30.000 euros.
- 211,69 euros cada informe emitido sobre entidades de interés público cuya facturación es inferior o igual a 30.000 euros.
- 423,37 euros cada informe emitido sobre entidades de interés público cuya facturación es superior a 30.000 euros.

Devengo: informes firmados en los trimestres naturales.

Liquidación: veinte días naturales de los meses: abril, julio, octubre y enero.

Modelo de liquidación: el 791, que se obtiene de la página del ICAC www.icac.meh.es

En el caso de no haberse emitido ningún informe de auditoría en algún trimestre, no es necesario realizar la liquidación.

Nos remitimos a la Guía Orientativa 1 con las consideraciones orientativas relativas a trabajos del auditor sujetos al artículo 23.1 sobre *Tasas de la Ley de Auditoría,* publicado por el REA-CGCEE.

15. Informes de Auditoría conforme:

Resolución 2010
NIA-ES

A continuación os incluimos:

- Por un lado de forma esquematizada la Resolución de 21/12/2010 sobre informes y sobre información comparativa (actual legislación de aplicación a todos aquellos informes referidos a Cuentas Anuales de ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2011 y hasta la entrada en vigor de las NIA-ES;
- Estudio comparativo de forma esquematizada entre dicha Resolución 2010 y las NIA-ES (aplicables para todos aquellos informes referidos a Cuentas Anuales del ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2014.

A) **Resolución de 21/12/2010** sobre informes y sobre información comparativa (actual legislación de aplicación a todos los informes desde el 1 de enero de 2011).

Resolución 2010

Título
Identificación destinatarios y entidad
Párrafo de alcance de la auditoría (*)
Párrafo de salvedades (*)
Párrafo de opinión (*)
Párrafo de énfasis (*) (cambio de ubicación)
Párrafo sobre otras cuestiones (*) (nuevo)
Párrafo sobre el informe de gestión
Nombre y dirección del auditor
Firma del auditor
Fecha del informe

Opinión favorable
Opinión con salvedades
- Por Limitación al alcance
- Por incumplimiento o error en los pncga. Incluye omisión de información
- Por los efectos sobre las cifras comparativas (nuevo)
- Desfavorable
- Denegada

Párrafo de alcance

A los Accionistas de la sociedad XYZ, S.A.

Hemos auditado las cuentas anuales de la sociedad XYZ, S.A. que comprenden el balance al 31 de diciembre de 200X, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondiente al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, **de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.** Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de evidencia justificada de la cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y la estimaciones realizadas, **están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.**

Párrafo de opinión

En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 200X adjuntas expresan, en todas los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 200X, así como de los resultados de sus operaciones, y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad **con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.**

Párrafo de énfasis e incertidumbres

Solo para destacar hechos ya reflejados en las cuentas anuales y debidamente informados en la memoria.

- Optativo a criterio del auditor para destacar un hecho ya reflejado en las cuentas anuales con la información necesaria incluida en la memoria.
- Obligatorio en el caso de incertidumbre significativa se refiera a problemas de empresa en funcionamiento y siempre que la información relativa a esta situación este recogida adecuadamente en la memoria.

En caso de que la información no este adecuadamente recogida en la memoria será un incumplimiento de principios y criterios contables y por lo tanto una **salvedad** en el informe de auditoría.

El párrafo de énfasis no afecta a la opinión de auditoría y así se indicará.

En caso extremos, en los que debido a la posible interacción entre múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto puede ser muy significativo sobre las cuentas anuales, el auditor puede considerar apropiado **denegar su opinión** en lugar de incluir un párrafo de énfasis.

Resumen de Salvedades

Incidencia detectada	Importe significativo	Importe muy significativo
Error y/o incumplimiento de pncga.	Salvedad	Desfavorable
Limitación	Salvedad	Denegada
Incertidumbre	Párrafo de énfasis	Denegada
Comparabilidad	Salvedad	Desfavorable

Párrafo de otras cuestiones

Solo para temas relevantes al entendimiento de la auditoria, las responsabilidades del auditor o de su informe.

- **Optativo a juicio del auditor.**

  Con fecha 20 de mayo de 20XX otros auditores emitieron su informe de auditoría sobre las cuentas anuales del ejercicio 20XX-1 en el que expresaron una opinión favorable. (con una salvedad por.....)

- **Obligatorio cuando las cuentas anuales del año anterior no fueron auditadas.**

  La Sociedad no sometió a auditoría las cuentas anuales del ejercicio anterior **(estando obligada o por ser el primer año de obligación).** En consecuencia, las cifras comparativas no han sido auditadas. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas.

NTA sobre Información comparativa
Efecto cifras comparativas

1. CC.AA. auditadas por el mismo auditor:

Situación actual con respecto al periodo anterior	Periodo actual
Salvedad no resuelta	Salvedad: a) Tanto las cifras del periodo actual como a las cifras comparativas si el efecto es significativo b) Únicamente sobre las cifras comparativas si el efecto no es significativo
Salvedad resuelta	Sin mención a la opinión anterior
Error no detectado el año anterior y cifras comparativas no adaptadas.	Salvedad sobre cifras comparativas
Error no detectado el año anterior y cifras comparativas adaptadas.	Párrafo de énfasis optativo

2. CC.AA. auditadas por otro auditor:

Optativo a decisión del auditor incluir un **párrafo de otras cuestiones.** En su caso, incluirá:

a) Que las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por el auditor predecesor.

b) El tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y la naturaleza de las salvedades en su caso.

c) La fecha del informe del auditor predecesor.

3. CC.AA. periodo anterior no auditadas:

Obligatorio incluir un **párrafo de otras cuestiones** indicando que las cifras comparativas no han sido auditadas.

B) Estudio comparativo esquematizado entre la **Resoluciones 2010** y las **Normas Internacionales de Auditoría** sobre informes de auditoría:

NIA 700 - Formación de opinión y emisión del informe de auditoría

NIA 705 - Opinión modificada en el informe emitido por un auditor

NIA 706 - Párrafos de énfasis y sobre otras cuestiones

NIA 710 - Información comparativa

Cambios más significativos NTA Informes 2010 *vs* NIA

NIA 700 Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los E/F's	
NTA - Norma Técnica Informes Modificación 12/2010	NIA 700
Formación de la opinión	
Solo habla del cumplimiento del marco de información financiera en todos los aspectos significativos "los que superen los niveles de importancia relativa".	Además de determinar si los E/F's cumplen en todos los aspectos con el marco de información financiera, indica y enumera todos los aspectos a evaluar.
Tipos opinión	
Favorable, con salvedades, desfavorable y denegada.	Favorable y modificada (Ver NIA 705).
Contenido del informe	
El párrafo de alcance incluye la identificación de los E/F's, la responsabilidad de los administradores y la del auditor. Incluye párrafo sobre informe de gestión.	Distingue un párrafo separado para cada uno de estos tres conceptos y además indica que cada párrafo debe llevar su titulo. Informe sobre otros requerimientos legales.
Información adicional	
Habla de publicidad del informe: - No se pueden facilitar copias a terceros - No se puede publicar el informe de forma parcial ni de forma separada de las cuentas.	Hay que diferenciarla e indicar que no esta auditada.

NIA 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente	
NTA - Norma Técnica Informes Modificación 12/2010	NIA 705
Tipos de opinión modificada	
Igual	Con salvedades, desfavorable o adversa y denegada.
Circunstancias que dan lugar a salvedad	
Limitación al alcance. Incumplimiento de principios contables incluyendo omisión de información	Imposibilidad de obtener evidencia. Incorrecciones materiales.
Limitación alcance	
Modifica el párrafo de alcance que dirá: *"Excepto por la salvedad mencionada a continuación el trabajo ha sido realizado de acuerdo....."*	Modifica el párrafo de responsabilidad del auditor añadiendo: *"con salvedades"*
Opinión	
Los motivos de la salvedad se incluirán en un párrafo intermedio (no contempla título). No contempla título	Se incluirá un párrafo antes del de opinión con el título *"Fundamento de la opinión con salvedades, denegada o adversa"* El párrafo de opinión se titulará *"Opinión con salvedades, Opinión denegada u Opinión adversa"*
Comunicación	
No lo contempla	Requiere comunicación previa a la dirección y/o a los órganos de gobierno.

NIA 706 Párrafos de énfasis y sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente	
NTA - Norma Técnica Informes Modificación 12/2010	NIA 706
Párrafo de énfasis	
No contempla título. Se requiere cuando la cuestión significativa se refiera a problemas de empresa en funcionamiento.	Título. Requerido en el NIA 570.
Párrafo de otras cuestiones	
No contempla título.	Título.
Comunicación	
No lo contempla.	Se informará previamente a los órganos de gobierno.

NIA 710 Información comparativa - cifras de periodos anteriores y estados financieros comparativos	
NTA - Norma Técnica Informes Modificación 12/2010	NIA 705
Iguales	

A continuación os mostramos los ejemplos de "Informes de Auditoría sobre Cuentas Anuales" que figuran en los Anexos de las NIA-ES (se trata de una transcripción exacta de los mismos, tal cual aparecen en la NIA-ES):

Modelo 1: Informe de auditoría sobre las cuentas anuales de un ejercicio con opinión favorable

Versión en castellano Ejemplo 1 de la NIA-ES 700:

Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre cuentas anuales formulados de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España previsto en el artículo 2.1 del TRLAC.

Las circunstancias son, entre otras:

- Auditoría de cuentas anuales.
- Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, e incorpora el estado de flujos de efectivo.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales.
- Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales. En este ejemplo, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales auditadas.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....[Destinatario correspondiente [1]]:

Informe sobre las cuentas anuales[2]

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

Responsabilidad de los administradores[3] en relación con las cuentas anuales

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

Opinión

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

Notas:

1 De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

2 El subtítulo "Informe sobre las cuentas anuales" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios".

3 U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad auditada

Modelo 2 (NIA 700)

No se ha adaptado el modelo porque la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España no contemplo, con carácter general en el caso de cuentas anuales, la utilización de un marco de información financiera distinto del marco de imagen fiel.

Modelo 3

Informe de auditoría sobre cuentas anuales consolidadas formuladas de conformidad con un marco de información financiera aplicable en España (en este caso,Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea)

Versión en castellano Ejemplo 3 de la NIA-ES 700:

Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre cuentas anuales consolidadas.

Las circunstancias son, entre otras:

- Auditoría de cuentas anuales. Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, e incorpora el estado de flujos de efectivo.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales.
- Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales. En este ejemplo, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales consolidadas.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente[1]]:

Informe sobre las cuentas anuales consolidadas

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas adjuntas de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes, que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de resultados consolidada[2] , el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

Responsabilidad de los administradores[3] en relación con las cuentas anuales consolidadas

Los administradores de la sociedad dominante son responsables de formular las cuentas anuales consolidadas adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados consolidados de ABC, S.A. y sociedades dependientes, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea, y demás disposiciones del marco normativo de información financiera aplicable al Grupo en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales consolidadas libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad

con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales consolidadas están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales consolidadas. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales consolidadas, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de los administradores de la sociedad dominante de las cuentas anuales consolidadas, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales consolidadas tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

Opinión

En nuestra opinión, las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio consolidado y de la situación financiera consolidada de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea, y demás disposiciones del marco normativo de información financiera que resultan de aplicación en España.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

El informe de gestión consolidado adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores de la sociedad dominante consideran oportunas sobre la situación de ABC, S.A. y sociedades dependientes, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales consolidadas. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión consolidado con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas)

Notas:

1 De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

2 De acuerdo con la opción permitida por la normativa contable, (Norma Internacional de Contabilidad 1, párrafo 81. a) en este ejemplo se muestra de forma separada la cuenta de resultados consolidada del estado del resultado global consolidado. La denominación de los distintos componentes de las cuentas anuales se adaptará, en su caso, a la empleada por la sociedad de acuerdo con la citada Norma Internacional de Contabilidad.

3 U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad auditada.

Modelo 4:
Informe de auditoría sobre las cuentas anuales de un ejercicio con opinión con salvedades por una incorrección material

Versión en castellano Ejemplo 1 de la NIA-ES 705

Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.

Las circunstancias son, entre otras:

- Auditoría de cuentas anuales formuladas por el órgano de administración de la entidad de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación en España, e incorpora el estado de flujos de efectivo.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA 210 en relación con las cuentas anuales.
- Las existencias que se muestran en las cuentas anuales son incorrectas. Se considera que la incorrección es material para las cuentas anuales, pero no generalizada.
- Adicionalmente a la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales. En este ejemplo, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales auditadas.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente[1]]:

Informe sobre las cuentas anuales[2]

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

Responsabilidad de los administradores[3] en relación con las cuentas anuales

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del

riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

Las existencias de la sociedad se reflejan en el balance por xxx. Los administradores no han registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización sino que se encuentran registradas únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. De acuerdo con los registros de la sociedad, si se hubieran valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y fondos propios están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

Notas:

1 De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

2 El subtítulo "Informe sobre las cuentas anuales" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios".

3 U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad auditada.

Modelo 5:
Informe de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas de un ejercicio con opinión desfavorable por una incorrección material

Versión en castellano Ejemplo 2 de la NIA-ES 705. Opinión modificada.

Ejemplo 2: Informe de auditoría de cuentas anuales consolidadas que contiene una opinión desfavorable debido a una incorrección material.

Las circunstancias son, entre otras:

- Auditoría de cuentas anuales consolidadas formuladas por el órgano de administración de la sociedad dominante de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración de la sociedad dominante que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas.
- Las cuentas anuales consolidadas contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en las cuentas anuales consolidadas. Los efectos de la incorrección en las cuentas anuales consolidadas no han sido determinados debido a que no era factible.
- Adicionalmente a la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas. En este ejemplo, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales consolidadas auditadas.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente[1]]

Informe sobre las cuentas anuales consolidadas

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas adjuntas de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes, que comprenden el balance consolidado a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada[2] correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

Responsabilidad de los administradores[3] en relación con las cuentas anuales consolidadas

Los administradores de la sociedad dominante son responsables de formular las cuentas anuales consolidadas adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados consolidados de ABC, S.A. y sociedades dependientes, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable al Grupo en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales consolidadas libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales consolidadas están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales consolidadas. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales consolidadas, debida a fraude o error. Al efectuar

dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de los administradores de la sociedad dominante de las cuentas anuales consolidadas, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales consolidadas tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría desfavorable.

Fundamento de la opinión desfavorable

Tal y como se explica en la nota X, la sociedad no ha integrado globalmente las cuentas anuales de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que no le ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación, la dependiente debería haberse integrado globalmente puesto que está controlada por la sociedad. Si se hubiese consolidado XYZ, muchos elementos de las cuentas anuales consolidadas adjuntas se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre las cuentas anuales consolidadas de esta falta de integración global.

Opinión desfavorable

En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión desfavorable", las cuentas anuales consolidadas adjuntas no expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes a 31 de diciembre de 20X1, ni de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

El informe de gestión consolidado adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores de la sociedad dominante consideran oportunas sobre la situación de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales consolidadas. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión consolidado con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

Notas:

1 De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

2 La denominación de los distintos componentes de las cuentas anuales se adaptará, en su caso, a la empleada por la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte aplicable a la entidad.

3 U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad auditada.

Modelo 6:
Informe de auditoría sobre las cuentas anuales de un ejercicio con salvedades por limitación al alcance

Versión en castellano Ejemplo 3 de la NIA-ES 705. Opinión modificada

Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Las circunstancias son, entre otras:

- Auditoría de cuentas anuales formuladas por el órgano de administración de la entidad de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación e incorpora el estado de flujos de efectivo.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales pero no generalizados en las cuentas anuales.
- Adicionalmente a la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales. En este ejemplo, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales auditadas.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente[1]]:

Informe sobre las cuentas anuales[2]

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

Responsabilidad de los administradores[3] en relación con las cuentas anuales

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A. de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección

material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal y como se indica en la nota XX de la memoria adjunta, ABC, S.A. ha adquirido durante el ejercicio una participación del XX% en la sociedad extranjera XYZ. La inversión se encuentra registrada en las cuentas anuales adjuntas por un valor en libros de XX miles de euros. En el transcurso de nuestro trabajo no hemos tenido acceso a la información financiera, los planes de negocio, la dirección ni a los auditores de la sociedad XYZ. En consecuencia, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe recuperable de la inversión de ABC, S.A. en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni determinar si el importe por el que figura registrada la inversión en las cuentas anuales de ABC, S.A. debe ser ajustado.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

Notas:

1 De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

2 El subtítulo "Informe sobre las cuentas anuales" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios".

3 U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad auditada.

Modelo 7:
Informe de auditoría sobre las cuentas anuales de un ejercicio con opinión denegada por un elemento

Versión en castellano Ejemplo 4 de la NIA-ES 705. Opinión modificada.

Ejemplo 4: Informe de auditoría con denegación (o abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de las cuentas anuales.

Las circunstancias son, entre otras:

- Auditoría de cuentas anuales formuladas por el órgano de administración de la entidad de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, e incorpora el estado de flujos de efectivo.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre un único elemento de las cuentas anuales. En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría sobre la información financiera de la inversión en una UTE que representa más del 90% de los activos netos de la sociedad. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en las cuentas anuales.
- Adicionalmente a la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales. En este ejemplo, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales auditadas.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente[1]]:

Informe sobre las cuentas anuales[2]

Hemos sido nombrados para auditar las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

Responsabilidad de los administradores[3] en relación con las cuentas anuales

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en la realización de la auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Sin embargo, debido a los hechos descritos en el párrafo de "Fundamento de la denegación de opinión" no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.

Fundamento de la denegación de opinión

El balance de la sociedad a 31 de diciembre de 20X1 incluye las partidas correspondientes a su participación en la UTE XYZ (país X), que representa más del 90% de los activos netos a dicha fecha. No se nos ha permitido el acceso ni a la dirección ni a los auditores, incluida la documentación de auditoría de los auditores de la UTE XYZ. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional de los activos que la sociedad controla conjuntamente, de los pasivos de los cuales es responsable conjuntamente, de los ingresos y gastos del ejercicio ni de los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo que provienen de la UTE XYZ.

Denegación de opinión

Debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la denegación de opinión", no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

Notas:

1 De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

2 El subtítulo "Informe sobre las cuentas anuales" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios".

3 U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad.

Modelo 8:
Informe de auditoría sobre las cuentas anuales de un ejercicio con opinión denegada por múltiples elementos

Versión en castellano Ejemplo 5 de la NIA-ES 705. Opinión modificada

Ejemplo 5: Informe de auditoría con denegación (o abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales.

Las circunstancias son, entre otras:

- Auditoría de cuentas anuales formuladas por el órgano de administración de la entidad de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación e incorpora el estado de flujos de efectivo.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de órgano de administración que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre múltiples elementos de las cuentas anuales. En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría sobre las existencias y las cuentas a cobrar. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en las cuentas anuales.
- Adicionalmente a la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales. En este ejemplo, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales auditadas.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente[1]]:

Informe sobre las cuentas anuales[2]

Hemos sido nombrados para auditar las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

Responsabilidad de los administradores[3] en relación con las cuentas anuales

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en la realización de la auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Sin embargo, debido a los hechos descritos en el párrafo de "Fundamento de la denegación de opinión" no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.

Fundamento de la denegación de opinión

Fuimos nombrados auditores de la sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en el balance por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro informe de auditoría, la dirección aún estaba en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. No pudimos confirmar o verificar por medios alternativos las cuentas a cobrar incluidas en el balance por un importe total de xxx a 31 de diciembre de 20X1.Como resultado de estos hechos, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas a cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.

Denegación de opinión

Debido al efecto muy significativo de los hechos descritos en el párrafo de "Fundamento de la denegación de opinión", no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

Notas:

1 De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

2 El subtítulo "Informe sobre las cuentas anuales" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios".

3 U otro término adecuado según el marco normativo aplicable de la entidad auditada.

Modelo 9:
Informe de auditoría sobre las cuentas anuales con opinión con salvedades por incorrección y párrafo énfasis por incertidumbre

Versión en castellano Ejemplo de la NIA-ES 706. Párrafos de énfasis y otras cuestiones:

Las circunstancias son, entre otras:

- Auditoría de cuentas anuales, formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación en España, e incorpora el estado de flujos de efectivo.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales.
- Existe incertidumbre en relación con un litigio excepcional pendiente.
- El incumplimiento del marco de información financiera aplicable ha dado lugar a una opinión con salvedades.
- Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales. En este caso, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales auditadas.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....][Destinatario correspondiente[1]]:

Informe sobre las cuentas anuales[2]

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

Responsabilidad de los administradores[3] en relación con las cuentas anuales

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que

sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

Los valores negociables a corto plazo de la sociedad están valorados en el balance en xxx. Los administradores no han actualizado estos valores a valor de mercado sino que, en su lugar, los han registrado al coste, lo que constituye un incumplimiento del marco normativo de información financiera aplicable. Los registros de la sociedad indican que, si se hubieran actualizado los valores negociables a valor de mercado, la sociedad habría reconocido unas pérdidas no realizadas de xxx en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. El valor registrado de los valores negociables en el balance se habría reducido por el mismo importe a 31 de diciembre de 20X1, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto se habrían reducido en xxx, xxx, y xxx, respectivamente.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Párrafo de énfasis

Llamamos la atención sobre la nota X de las cuentas anuales, que describe una incertidumbre[4] relacionada con el resultado de un litigio emprendido contra la sociedad por la sociedad XYZ. Esta cuestión no modifica nuestra opinión.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

Notas:

1 De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

2 El subtítulo "Informe sobre las cuentas anuales" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios."
3 U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad auditada.
4 Para destacar la incertidumbre, el auditor utilizará la misma terminología que la utilizada en la nota correspondiente de la memoria de las cuentas anuales.

Párrafo de énfasis sobre Empresa en Funcionamiento, en castellano, de acuerdo con la NIA-ES 570 #A21:

Párrafo de énfasis

Sin que implique introducir salvedades en la opinión, llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros que indica que la sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo circulante de la sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Esta situación, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota X, indica la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Modelo 10:
Informe de auditoría sobre las cuentas anuales de un ejercicio con opinión con salvedad por incorrección que afecta a este ejercicio y cifras de ejercicios anteriores

Versión en castellano Ejemplo 1 de la NIA-ES 710. Información comparativa:

Informe ilustrativo de las circunstancias descritas en el apartado 11(a):

- El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que motivó la opinión con salvedades no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales y requieren que se exprese una opinión con salvedades con respecto a las cifras del periodo actual.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....][Destinatario correspondiente[1]]:

Informe sobre las cuentas anuales[2]

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

Responsabilidad de los administradores[3] en relación con las cuentas anuales

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa

reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota X de la memoria, no se ha registrado amortización alguna en las cuentas anuales, lo que constituye un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y que motivó nuestra opinión de auditoría con salvedades sobre las cuentas anuales relativas a dicho ejercicio. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las reservas deben reducirse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

Notas:

1 De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en

su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

2 El subtítulo "Informe sobre las cuentas anuales" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios".

3 U otro término adecuado según el marco normativo aplicable de la entidad auditada.

Modelo 11:
Informe de auditoría sobre las cuentas anuales con opinión con salvedades por limitación que afecta a cifras anteriores

Versión en castellano Ejemplo 2 de la NIA-ES 710. Información comparativa.

Informe ilustrativo de las circunstancias descritas en el apartado 11(b):

- El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que motivó la opinión con salvedades no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual son inmateriales pero requieren que se exprese una opinión modificada debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes (cifras comparativas) al periodo anterior.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....][Destinatario correspondiente[1]]:

Informe sobre las cuentas anuales2

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

Responsabilidad de los administradores[3] en relación con las cuentas anuales

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del

riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

Debido a que fuimos nombrados auditores de la sociedad ABC, S.A. durante 20X0, no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio ni hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado de las operaciones, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el resultado de las operaciones y en las reservas iniciales por ganancias acumuladas correspondientes a 20X0. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X0, consecuentemente, fue una opinión con salvedades. Nuestra opinión sobre las cuentas anuales del periodo actual también es una opinión con salvedades debido al posible efecto de este hecho sobre la comparabilidad entre los datos del periodo actual y los del anterior.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos sobre las cifras comparativas del ejercicio anterior del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

Notas:

1 De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

2 El subtítulo "Informe sobre las cuentas anuales" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios".

3 U otro término adecuado según el marco normativo aplicable de la entidad auditada.

Modelo 12:
Informe de auditoría sobre las cuentas anuales de un ejercicio con opinión favorable con párrafo de otras cuestiones sobre cifras anteriores

Versión en castellano Ejemplo 3 de la NIA-ES 710. Información comparativa:

Informe ilustrativo de las circunstancias descritas en el apartado 13:

- Las cuentas anuales correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor.
- Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes (cifras comparativas) a periodos anteriores y el auditor decide hacerlo.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....][Destinatario correspondiente[1]]:

Informe sobre las cuentas anuales[2]

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

Responsabilidad de los administradores[3] en relación con las cuentas anuales

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión

sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

Opinión

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Otras cuestiones

Las cuentas anuales de la sociedad ABC, S.A. correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditadas por otro auditor que expresó una opinión favorable sobre dichas cuentas anuales el 31 de marzo de 20X1.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

Notas:

1 De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

2 El subtítulo "Informe sobre las cuentas anuales" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios".

3 U otro término adecuado según el marco normativo aplicable de la entidad auditada.

Modelo 13:
Informe de auditoría sobre las cuentas anuales comparativas de dos ejercicios con opinión con salvedades por incorrección que afectan a ambos ejercicios

Versión en castellano Ejemplo 4 de la NIA-ES 710. Información comparativa.

Informe ilustrativo de las circunstancias descritas en el apartado 15:

- Se requiere al auditor que informe sobre las cuentas anuales del periodo actual y sobre las cuentas anuales del periodo anterior en relación con la auditoría del ejercicio actual.
- El informe de auditoría sobre el periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que motivó la salvedad no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales tanto para las cuentas anuales del periodo actual como para las cuentas anuales del periodo anterior y requieren una opinión con salvedades.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....][Destinatario correspondiente[1]]:

Informe sobre las cuentas anuales[2]

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden los balances a 31 de diciembre de 20X1 y 20X0, las cuentas de pérdidas y ganancias, los estados de cambios en el patrimonio neto, los estados de flujos de efectivo y las memorias correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas.

Responsabilidad de los administradores[3] en relación con las cuentas anuales

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifican en las notas X de las memorias adjuntas, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación

de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota X de la memoria, no se ha registrado amortización alguna en las cuentas anuales, lo que constituye un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, la pérdida del ejercicio debe incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las reservas deben disminuirse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1 y de 20X0, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Los informes de gestión adjuntos de los ejercicios 20X1 y 20X0 contienen las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contienen los citados informes de gestión concuerdan con la de las cuentas anuales de los ejercicios 20X1 y 20X0. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación de los informes de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

Notas:

1 De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

2 El subtítulo "Informe sobre las cuentas anuales" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios".

3 U otro término adecuado según el marco normativo aplicable de la entidad auditada.

Modelo 14:
Informe de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas auditadas de un ejercicio con opinión con salvedades por limitación

Versión en castellano Anexo 1 de la NIA-ES 600. Auditoría de Grupos.

Ejemplo de una opinión con salvedades cuando el equipo del encargo del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo

En este ejemplo, el equipo del encargo grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a un componente significativo contabilizado por el método de la participación (o de puesta en equivalencia) (reconocido por 15 millones de euros en el balance de situación, que refleja unos activos totales de 60 millones de euros) porque el equipo del encargo del grupo no tuvo acceso a los registros contables, a la dirección, o al auditor del componente.

El equipo del encargo del grupo ha leído las cuentas anuales auditadas del componente a 31 de diciembre de 20X1, incluido el informe de auditoría correspondiente, y ha examinado la información financiera relacionada que posee la dirección del grupo con respecto al componente.

En opinión del socio del encargo del grupo, el efecto sobre las cuentas anuales consolidadas del grupo de esta imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es material, pero no generalizado.

Las circunstancias son, entre otras:

- Auditoría de cuentas anuales consolidadas formuladas por el órgano de administración de la sociedad dominante de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.
- Los términos del encargo de auditoría del grupo reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales pero no generalizados en las cuentas anuales consolidadas.
- Adicionalmente a la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas. En este ejemplo, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales consolidadas auditadas.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente[1]]:

Informe sobre las cuentas anuales consolidadas

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas adjuntas de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes, que comprenden el balance consolidado a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada[2] correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

Responsabilidad de los administradores[3] en relación con las cuentas anuales consolidadas

Los administradores de la sociedad dominante son responsables de formular las cuentas anuales consolidadas adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situa-

ción financiera y de los resultados consolidados de ABC, S.A. y sociedades dependientes, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable al Grupo en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales consolidadas libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales consolidadas están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales consolidadas. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales consolidadas, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de los administradores de la sociedad dominante de las cuentas anuales consolidadas, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales consolidadas tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión de la sociedad ABC, S.A. en la sociedad XYZ, una asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por 15 millones de euros en el balance consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC, S.A. en el resultado neto de XYZ de 1 millón de euros se incluye en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada para el ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe en libros de la inversión de ABC, S.A. en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC, S.A. en el resultado neto de XYZ para el ejercicio, porque se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan la imagen fiel del patrimonio consolidado y de la situación financiera consolidada de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

El informe de gestión consolidado adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores de la sociedad dominante consideran oportunas sobre la situación de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales consolidadas. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

Notas:

1 De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

2 La denominación de los distintos componentes de las cuentas anuales se adaptará, en su caso, a la empleada por la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte aplicable a la entidad.

3 U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad auditada.

Modelo 15:
Informe de auditoría sobre las cuentas anuales de un ejercicio con opinión desfavorable o adversa

Versión en castellano basado en el Ejemplo 2 de la NIA-ES 705 sobre cuentas anuales consolidadas

Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión desfavorable o adeversa debido a una incorrección material en los estados financieros.

Las circunstancias son, entre otras:

- Auditoría de cuentas anuales formuladas por el órgano de administración de la sociedad de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración de la sociedad que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales.
- Las cuentas anuales contienen incorrecciones materiales. Se considera que la incorrección material es generalizada en las cuentas anuales. Los efectos de la incorrección en las cuentas anuales no han sido determinados debido a que no era factible.
- Adicionalmente a la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales. En este

ejemplo, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales auditadas.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente[1]]

Informe sobre las cuentas anuales

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria[2] correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

Responsabilidad de los administradores[3] en relación con las cuentas anuales

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de los administradores de la sociedad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría desfavorable.

Fundamento de la opinión desfavorable

Tal y como se explica en la nota X, la sociedad no ha ..... Si se hubiese ....., muchos elementos de las cuentas anuales adjuntas se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre las cuentas anuales de esta falta de ....

Opinión desfavorable

En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión desfavorable", las cuentas anuales adjuntas no expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre

de 20X1, ni de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores de la sociedad consideran oportunas sobre la situación de la sociedad ABC, S.A., la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad ABC, S.A.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]

Notas:

1 De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

2 La denominación de los distintos componentes de las cuentas anuales se adaptará, en su caso, a la empleada por la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte aplicable a la entidad.

3 U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad auditada.

Además os informamos que para ver los nuevos modelos de informes os remitimos a la página web del REA-CGCEE: Información Técnica/Normas Técnicas de Auditoría (pinchar en el índice "modelos de informes").

También informaros que a lo largo del año 2013 tanto el departamento técnico como el CNyP del REA-CGCEE han estado trabajando y elaborando diferente documentación que os sirva como guía en vuestro quehacer diario de redacción de informes. Entre estos documentos, todos a vuestra disposición en la página web del REA-CGCEE, se encuentran:

- **Comunicación del Departamento Técnico nº 8** relativa a las NTA/Informes y sobre Información Comparativa.
- **Nota Informativa nº 24:** Modelo orientativo de Informe de Procedimientos acordados sobre revisión de Estados Financieros no Auditados.
- **Nota Informativa nº 23:** Modelo de Informe de Procedimientos acordados según el cumplimiento presupuestario y de legalidad.
- **Nota Informativa nº 22:** Normas Internacionales de Auditoría NIAs.

16. Información a considerar en las cuentas anuales del ejercicio 2013

INFORMACIÓN DE CARÁCTER FISCAL

INFORMACIÓN CIERRE DEL TRABAJO

INFORMACIÓN QUE LA NORMATIVA FISCAL EXIGE INCLUIR EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES

- En relación con la deducción fiscal por la diferencia de fondos propios, al inicio y al final del periodo impositivo, proporcional a las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, corregidas por las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de valoración, que se extiende a cualquier nivel de filiales, incluyendo las radicadas en el extranjero, existe la obligación de informar de lo siguiente: cantidades deducidas en cada periodo, diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la participada, cantidades integradas en la base del ejercicio y cantidades pendientes de integrar. A este respecto hay que tener en cuenta que, si bien a partir de ejercicios iniciados en 2013 ya no es posible realizar ajustes negativos por este motivo, si es posible que se produzca una revisión del efectuado en ejercicios anteriores.
- En caso de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios deberá hacerse constar, en tanto no se cumpla el periodo de mantenimiento (3 años bienes muebles y 5 inmuebles) la renta acogida a deducción y la fecha de reinversión.
- Si en su momento la entidad se acogió al diferimiento por reinversión (incentivo anterior a la actual deducción), mientras reste renta por integrar, deberán hacerse constar en la Memoria determinados datos.
- En caso de aplicación del régimen especial de reestructuración empresarial (fusiones, escisiones, etc.) debe incluirse diversa información en la memoria elaborada tras la operación, y en las siguientes indicar qué se hizo en aquélla.
  - Ejercicio en el que la entidad transmitente adquirió los bienes amortizables.
  - Último balance cerrado por la transmitente.
  - Beneficios fiscales disfrutados por la transmitente sometidos a requisitos en cuya obligación de cumplimiento se habrá subrogado la adquiriente.
  - Relación de bienes adquiridos, que se han incorporado por valor diferente al que figuraba en la transmitente, con expresión de las amortizaciones y provisiones correspondientes.
- Los socios personas jurídicas de las entidades que intervienen en la operación de reestructuración deben hacer constar en la Memoria:
  - Valor contable de valores entregados.
  - Valor contabilizado de valores recibidos.
- Régimen Fiscal de la Minería y de la Investigación y Explotación de Hidrocarburos:
  - Si se redujo la base imponible en el importe de cantidades destinadas al factor agotamiento, en los 10 ejercicios siguientes se deberá recoger en la memoria: el importe de la reducción, inversiones con cargo en la misma, las amortizaciones realizadas y cualquier disminución habida en la cuenta de reservas incrementadas por la reducción.
- Las entidades de tenencia de valores extranjeros deben mencionar en la Memoria;
  - Rentas que han tenido exención.
  - Los impuestos pagados en el extranjero por rentas exentas.

- En el caso de Sociedades Patrimoniales (aunque se suprime el régimen para ejercicios iniciados a partir del 1-1-07, las sociedades que tributaron por este régimen deberán seguir incluyendo las pertinentes menciones en la memoria):
  - Beneficios aplicados a reservas que correspondan a periodos impositivos en los que la sociedad no tributó en régimen de sociedades patrimoniales.
  - Beneficios aplicados a reservas que corresponden a periodos impositivos en los que la sociedad tributó en este régimen especial.
  - En caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, deben identificarse las reservas aplicadas de entre los dos grupos anteriores.
  - Cálculos efectuados para distribuir los gastos entre las diferentes fuentes de renta.
- Las entidades navieras que apliquen el régimen especial de entidades navieras en función del tonelaje deben indicar la diferencia entre el valor de mercado del buque y su valor contable. Esta mención habrá de hacerse en todos los ejercicios en los que sea titular del buque.
- Si la entidad todavía tiene elementos que fueron actualizados por el RDL 7/1996, deberá hacer constar:
  - Los criterios empleados en la actualización y cuentas afectadas.
  - El movimiento en el ejercicio de la cuenta de reserva de revaloración, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y disminuciones de dicha cuenta experimentados en el ejercicio.
  - El tratamiento fiscal de la cuenta de reserva de revalorización.
  - Información sobre los elementos objeto de la actualización relativa a:
    - La Ley que lo autoriza.
    - Importe de la actualización por cada partida del balance, indicando los elementos actualizados más significativos.
    - Efectos de la actualización sobre las amortizaciones del ejercicio.
    - Importe de las actualizaciones netas acumuladas, al cierre, realizadas al amparo del RDL 7/1996, y su efecto sobre las amortizaciones y las provisiones del ejercicio.
- Cualquier sujeto pasivo del Impuesto que haya realizado revalorizaciones contables no incluidas en la base imponible, deberá mencionar en la Memoria lo siguiente: el importe de la revalorización, los elementos afectados y el período o períodos en los que se practicaron. Estos datos habrán de constar en todos los ejercicios en los que permanezcan los activos revalorizados en la entidad.
- Se incluye una nueva regla 9 del artículo 46 del Código de Comercio para los grupos consolidados.

  Se valorarán por su valor razonable:
  - Los activos financieros que formen parte de la cartera de negociación, o que se califiquen como disponibles para la venta, o sean instrumentos financieros derivados.
  - Pasivos financieros, que formen parte de una cartera de negociación o sean instrumentos financieros derivados.

  En ningún caso se aplicará el valor razonable a:
  - Los instrumentos financieros, distintos de los derivados, que van a ser mantenidos hasta su vencimiento.
  - Los prestamos y partidas a cobrar originadas por la sociedad a cambio de suministro efectivo, bienes, servicios, no mantenidos con fines de negociación.
  - Las participaciones en sociedades dependientes, en empresas asociadas y en sociedades multigrupo.
  - Los instrumentos de capital emitidos por la sociedad.

- Los contratos en los que se prevé una contrapartida eventual en una adquisición de empresas, motivada por ajustes de la contraprestación por sucesos futuros.
- Otros instrumentos financieros que, por sus especiales características se consideran contablemente elementos patrimoniales distintos a los demás instrumentos financieros.

· Si la empresa aprovechó la posibilidad de actualizar balance conforme al artículo 9 de la Ley 16/2012, en la memoria de los ejercicios en los que los elementos actualizados se hallen en el patrimonio de la entidad deberá incluir los aspectos siguientes:
  - Criterios de actualización utilizados, indicando los elementos afectados de las cuentas afectadas.
  - Importe actualizado de cada elemento y efecto de la actualización en las amortizaciones.
  - Movimientos durante el ejercicio de la cuenta de reserva de revalorarización y explicación de la causa de variación.

· Otras novedades de carácter fiscal:
  - **Deducción fiscal de las pérdidas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas** (derogación artículo 12.3 TRLIS por Ley 16/2013): para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2013 se suprime la deducibilidad fiscal de la disminución de fondos propios de dichas filiales, desapareciendo, por lo tanto, este ajuste negativo y su reversión, si bien se seguirá teniendo que realizar el ajuste positivo por reversión cuando antes de este ejercicio se hubiera hecho el negativo.
  - **No deducibilidad de los deterioros de cartera, de las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de establecimientos permanentes y de las rentas negativas obtenidas por empresas miembros de UTE's que operen en el extranjero** (artículo 14.1.j), k) y l) redactadas por Ley 16/2013): con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, dejan de ser deducibles las pérdidas contables por los deterioros de las carteras de inversión en acciones o participaciones en entidades, tanto si cotizan como si no cotizan, las rentas negativas de establecimientos permanentes en el extranjero y las provenientes de las UTE's que operan en el extranjero, regulándose un régimen transitorio.
  - **Rentas negativas obtenidas de la transmisión de participaciones de una entidad residente o no residente** (artículos 21.5, 30.7 y 32.6 del TRLIS redacción Ley 16/2013): con efectos a partir de 1 de enero de 2013, si se obtiene una renta negativa como consecuencia de la transmisión de participaciones de una entidad, ya sea de una sociedad residente o no residente, dicha renta se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios que se hubieran recibido de la participada con posterioridad a 2009.
  - **Fondo de comercio** (Real Decreto-ley 12/2012, Real Decreto-ley 20/2012 y prórroga para 2014 y 2015 por Ley 16/2013). Para ejercicios iniciados en 2013 el porcentaje de deducción del fondo de comercio financiero, del que aflora en las adquisiciones de negocios y del que surge en las operaciones de reestructuración empresarial será del 1% en lugar del 5%.
  - **Deducción fiscal del inmovilizado intangible** de vida útil indefinida (Real Decreto-ley 20/2012 y prórroga para 2014 y 2015 por Ley 16/2013): para ejercicios iniciados en 2013, sigue recortándose del 10 al 2%.
  - **Amortizaciones** (Real Decreto-ley 12/2012 y prórroga de la medida hasta ejercicios iniciados en 2015 por Ley 16/2013): la Ley 4/2008, añadiendo al TRLIS la D.A. 11ª, permitió aplicar libertad de amortización a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridos en 2009 ó 2010 a condición de mantenimiento de plantilla. Para los ejercicios iniciados en 2011, y hasta inversiones realizadas hasta el 30 de marzo de 2012, dichos elementos pueden amortizarse libremente sin que se exija mantenimiento de plantilla. A partir de dicha fecha se deroga este régimen, y además se acompaña

de una limitación respecto de las cantidades pendientes de aplicar procedentes de períodos impositivos en que se haya generado el derecho a la aplicación de la libertad de amortización, si bien las entidades que tuvieran la consideración de empresas de reducida dimensión no se ven afectadas por estas limitaciones. Los sujetos pasivos que hayan realizado inversiones hasta dicha fecha con mantenimiento de plantilla y tengan cantidades pendientes de aplicar, podrán aplicarlas con el límite del 40% de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas. Si la inversión con derecho a la libertad de amortización se realizó sin necesidad de incremento de plantilla, y restan cantidades pendientes de aplicar, podrán aplicarlas con el límite del 20%.

- **Limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles** (Ley 16/2012): para períodos impositivos iniciados en los años 2013 y 2014 y para las entidades que en los mismos no cumplan los requisitos para tributar por el régimen de empresas de reducida dimensión, solo se deducirá de la base imponible el 70% de la amortización contable del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse esta norma. Este defecto de amortización fiscal será deducible en 10 años a partir del primer período iniciado en 2015 u, opcionalmente, en el resto de la vida útil del elemento.

- **Exención parcial** de rentas derivadas de la **transmisión** de determinados **inmuebles** (Real Decreto-ley 18/2012): se regula una exención del 50% de las rentas positivas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles de naturaleza urbana, que hubieran sido adquiridos a título oneroso a partir del 12 de mayo de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012, y que tengan la condición de activo no corriente o que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta.

- **Nueva regulación de la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles** (artículo 23 TRLIS redacción Ley 14/2013): con efectos para cesiones de uso de intangibles a partir del 29 de septiembre de 2013, se podrá reducir el 60% de las rentas obtenidas por la cesión de los mismos o de la renta obtenida en su transmisión, siempre que el cedente lo haya creado, al menos, en un 25% de su coste.

- **Compensación de bases negativas de ejercicios anteriores (BIN´s)** (Real Decreto-ley 9/2011, Real Decreto-ley 20/2012 y prórroga para ejercicios iniciados en 2014 y 2015 por Ley 16/2013):

  · Recordamos que se limita el importe a compensar de las BIN´s para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012 y 2013, a las empresas cuyo volumen de operaciones (en los 12 meses anteriores al inicio de esos ejercicios) sea superior a 6.010.121,04 euros, y varía según la cifra de negocios de la entidad. En el siguiente cuadro recogemos los límites, aplicables en 2013, sobre la base positiva:

Compensación de BIN´s			
Importe neto de la cifra de negocios (€)	BIN´s hasta 2010	BIN´s en 2011	BIN´s en 2012-2013
< 20.000.000	100,00%	100,00%	100,00%
20.000.000 ≤ INCN < 60.000.000	100,00%	75,00%	50,00%
≥ 60.000.000	100,00%	50,00%	25,00%

  · Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012 se amplía el plazo de compensación de las bases imponibles negativas para todas las empresas (cualquiera que sea su cifra de negocios) hasta los 18 años inmediatos y sucesivos, frente al que existía de 15 años. El nuevo plazo será también de aplicación a las bases imponibles

negativas que estuviesen pendientes de compensar al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012.

- Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo (D. Adicional 12ª del TRLIS y prórroga para 2014 y 2015 por Ley 22/2013): para los períodos impositivos iniciados dentro del año 2013, las micropymes aplican el tipo de gravamen del 20% sobre los primeros 300.000 euros de base imponible y el 25% por el exceso sobre dicho importe cuando el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 5.000.00€ y la plantilla media no llegue a 25 empleados, siempre que, la plantilla media no sea inferior a la unida y que, al menos, se mantenga plantilla en el ejercicio iniciado en 2013 respecto a los 12 meses anteriores al comienzo del primer período impositivo iniciado en 2009.

- Tipo de gravamen especial para empresas de nueva o reciente creación (D. Adicional 19ª del TRLIS introducida por el Real Decreto-ley 4/2013): tipo del 15% para los primeros 300.000 euros de base imponible y 20% para el exceso sobre dicha cifra aplicable a entidades creadas a partir del 01-01-13 y al periodo impositivo en el que la base imponible sea positiva y al siguiente.

- Deducciones en la cuota:
  - Incentivos fiscales por contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores (Real Decreto-ley 3/2012 y Ley 3/2012):
    - A partir del 12 de febrero de 2012 se regula una deducción de 3.000 euros para el primer contrato de trabajo concertado por una empresa cuando se realice con un menor de 30 años y se trate de un contrato por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores.
    - Sin perjuicio de la deducción anterior, las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva, podrán deducir de la cuota íntegra el 50 por ciento del menor de los siguientes importes: el de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación o el correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida. Esta deducción resultará de aplicación respecto de aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores y siempre que, en los doce meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los doce meses anteriores, estando condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral y a que se mantenga esa relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio.
  - Gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las TIC´s (Ley 16/2012):
    - Este incentivo fiscal se prorroga para ejercicios iniciados en 2013 y dará derecho a la deducción del 1 ó 2% (este último porcentaje sobre el exceso de los gastos del período respecto a la media de los dos ejercicios anteriores) de los gastos o inversiones satisfechos para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.
  - Deducción de producciones cinematográficas y series audiovisuales (Ley 16/2013): se da vigencia indefinida a la deducción fijando los porcentajes en el 18% para el productor y en el 5% para el coproductor.
  - Deducción por inversión en beneficios (artículo 37 TRLIS redactado por Ley 14/2013): para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2013, las empresas de reducida dimensión podrán aplicarse una deducción, en general, del 10% de los beneficios invertidos en activos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, siendo el porcentaje del 5% si se trata de micropymes (tributan al 20-25%). No se aplica a las entidades que tributen como empresas de nueva creación. La inversión de los beneficios se ha de realizar en los dos años siguientes al inicio del periodo

impositivo en el que se obtuvieron los mismos, aplicándose en el ejercicio en el que se llevó a cabo la inversión. Se regulan ciertos requisitos como la dotación de una reserva indisponible en la misma cuantía que la base de la deducción.

· **Deducción por I+D+i** (artículo 44.2 y 3 del TRLIS redactado por Ley 14/2013): para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2013, se regula una nueva opción para aplicar la deducción por I+D+i, de tal manera que podrá no aplicarse el límite de la cuota íntegra a condición de un descuento de un 20% en los porcentajes de la deducción. Se establece un límite de 1.000.000 € de deducción para (i) y de 3.000.000 € para el conjunto de (I+D+i). En caso de insuficiencia de cuota, dichas cantidades serán abonadas por la Administración. Hay que cumplir requisitos de mantenimiento de empleo y de reinversión en (I+D+i) del importe de la deducción aplicada.

· **Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad** (artículo 41 redacción Ley 14/2013): con efectos para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, será deducible de la cuota íntegra el importe de 9.000 € por cada persona/año de incremento de plantilla de trabajadores con un grado de discapacidad del 33% e inferior al 65%, ascendiendo la deducción a 12.000 € por cada persona/año de incremento de plantilla si se trata de trabajadores con un grado de discapacidad superior al 65%. Anteriormente ya existía esta deducción, si bien era solo de 6.000 € por trabajador y se exigía contrato indefinido.

· **Reducción del límite conjunto de las deducciones por incentivos** (Real Decreto-ley 12/2012 y prórroga para 2014 y 2015 por Ley 16/2013): para los períodos impositivos iniciados durante 2013 se reduce el límite conjunto que se aplica a las deducciones por incentivos en la cuota, pasando del 35% a un 25%.

· También se **reduce** en los mismos ejercicios **el límite cuando la deducción de I+D** supera el 10% de la cuota íntegra, pasando del 60 al 50%. Además, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios se computa a efectos del cálculo de este límite, lo que no sucedía hasta este momento.

· **Ampliación del límite temporal para aplicar las deducciones** (Real Decreto-ley 12/2012): se amplía el plazo para aplicar las deducciones no practicadas por insuficiencia de cuota de 10 a 15 años. Para las deducciones correspondientes a actividades de I+D+i, y para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, dicho plazo pasa de 15 a 18 años. Los nuevos plazos se aplican a las deducciones pendientes al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir del 1 de enero de 2012.

- **Pagos fraccionados** (Real Decreto-ley 12/2012, Real Decreto-ley 20/2012 y prórroga para 2014 por Ley 16/2013:

  · En el cálculo del pago por el sistema de base se han de integrar el 25% de los dividendos y rentas de fuente extranjera exentos por el artículo 21 de la Ley del Impuesto.

  · Para los sujetos pasivos que en 12 meses anteriores al inicio de los periodos impositivos superen 6.010.12,04 euros de volumen de operaciones se incrementa el porcentaje del pago fraccionado:

    ▪ Entidades que en esos 12 meses el INCN alcance o supere 10 millones de euros: pasa del 21 al 23%.

    ▪ Entidades que en esos 12 meses el INCN alcance o supere 20 millones de euros: pasa del 24 al 26%.

    ▪ Entidades que en esos 12 meses el INCN alcance o supere 60 millones de euros: pasa del 27 al 29%.

  · **Límite mínimo del pago fraccionado** (aplicable a empresas con INCN de al menos 20 millones de euros) establecido para el sistema de base y concretado en un porcentaje del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias: el porcentaje pasa del 8 al 12% y, para las entidades en que al menos el 85% de sus ingresos son rentas de fuente extranjera exentas o con derecho a la deducción plena por doble imposición, el porcentaje mínimo pasa del 4 al 6%.

Transcribimos a continuación la **consulta nº 5** publicada en el **BOICAC 96** relativa al "Régimen especial del criterio de caja" en el IVA; y la **consulta nº 3 del BOICAC 94** relativa a la "Compensación de bases imponibles negativas".

Consultas del ICAC

Consulta número 5 del BOICAC número 96

Contenido:

"Régimen especial del criterio de caja" en el IVA. NRV 12ª.

Consulta:

Sobre el tratamiento contable del "Régimen especial del criterio de caja" en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Respuesta:

Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, en su artículo 23 introduce un nuevo Capítulo X en el Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, desarrollando con ello un nuevo régimen especial del criterio de caja que entrará en vigor el 1 de enero de 2014. En particular, a los efectos de analizar el adecuado tratamiento contable de la modificación, las principales características de este régimen son las siguientes:

"(...) Artículo 163 terdecies Contenido del régimen especial del criterio de caja.

Uno. En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.

Dos. La repercusión del Impuesto en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación determinado conforme a lo dispuesto en el apartado anterior. Tres. Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta Ley, con las siguientes particularidades:

a) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

b) El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que haya nacido el derecho a la deducción de las cuotas so-

portadas o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

c) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en el plazo establecido en la letra anterior.

Cuatro. Reglamentariamente se determinarán las obligaciones formales que deban cumplir los sujetos pasivos que apliquen este régimen especial".

En base a lo anterior, y teniendo en cuenta que al amparo de este nuevo régimen especial, de aplicación voluntaria para determinados sujetos pasivos, se difiere el devengo del impuesto, haciéndolo coincidir con la fecha de cobro de la factura o el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación, lo que antes suceda, la consulta versa sobre las implicaciones contables de esta nueva modalidad de tributación.

De la lectura conjunta de las normas de registro y valoración 12ª "Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos" y 14ª "Ingresos por ventas y prestación de servicio" del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como de las definiciones y relaciones contables recogidas en su quinta parte, se pueden extraer las siguientes conclusiones sobre la contabilización del IVA:

a) Los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de los ingresos.

b) Para contabilizar el IVA devengado se propone la cuenta 477 "IVA repercutido". A estos efectos, el IVA se entenderá devengado de acuerdo con lo que disponga la ley del IVA.

c) El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.

d) No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.

e) Para contabilizar el IVA devengado deducible se propone la cuenta 472 "IVA soportado". A estos efectos, el IVA devengado se calificará como no deducible de acuerdo con lo que disponga la ley del IVA.

Pues bien, de conformidad con estos antecedentes, la corriente real de los bienes o servicios, esto es, el devengo contable de la operación, sigue configurándose como presupuesto del devengo jurídico del IVA en la medida que el devengo del impuesto y, por lo tanto, la fecha a partir de la cual se desencadenan las obligaciones fiscales reguladas en la ley, se produce en la fecha de cobro o cuando transcurra un determinado plazo desde la operación (31 de diciembre del ejercicio inmediato posterior), lo que antes suceda.

Del mismo modo, la repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, a cuyo efecto, también resultará relevante la corriente real de los bienes y servicios, sin perjuicio de que dicha repercusión, a los efectos regulados en la ley, se entienda producida en el momento del devengo del impuesto.

Adicionalmente, no cabe duda que la empresa que recibe el bien o el servicio incurre en la fecha de devengo contable de la operación en una obligación de pago, y que la entidad que lo entrega o presta, de forma recíproca, recibe el oportuno derecho de cobro. Por lo tanto, en ambos casos, deudor y acreedor seguirán contabilizando los hechos descritos en los mismos términos que lo venían haciendo, sin que la entrada en vigor del nuevo régimen suponga un cambio en su tratamiento contable.

No obstante, en aras de que la contabilidad pueda reflejar la realidad jurídica del nuevo régimen fiscal, hasta que no se produzca el devengo del IVA, las empresas podrán emplear el adecuado desglose en las cuentas propuestas en el PGC para contabilizar los créditos y débitos frente a la Hacienda Pública por tal concepto, diferenciando el IVA "facturado" del IVA "facturado y devengado".

En todo caso, se recuerda que según el artículo 2 del Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el PGC, "no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte del PGC y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración."

Consulta número 3 del BOICAC número 94

Contenido:

Impuesto sobre beneficios. NRV 13ª. Compensación de bases imponibles negativas.

Consulta:

Sobre la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores cuando no se hubiera registrado contablemente un crédito por pérdidas a compensar.

Respuesta:

En primer lugar es preciso diferenciar entre la compensación de pérdidas contables, reflejadas en el balance de la sociedad, y la compensación de pérdidas fiscales.

Así, respecto a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores reflejadas en el balance de la sociedad, será la Junta General, una vez cumplidos los requisitos señalados en los artículos 273 y 274 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, la que deberá aprobar la aplicación del resultado y, en particular, la compensación de los resultados negativos de ejercicios anteriores.

Dicho acuerdo, adoptado por el órgano competente conforme a lo dispuesto en la legislación mercantil, se contabilizará cargando las partidas que conforman la base del reparto (pérdidas y ganancias, remanente, reservas voluntarias...) y abonando las partidas receptoras, entre las que se encontrará la cuenta 121. "Resultados negativos de ejercicios anteriores".

Por otra parte, la compensación de pérdidas fiscales se contabilizará siguiendo la norma de registro y valoración (NRV) 13ª. Impuestos sobre beneficios del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, donde se establece que:

> *"El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio.*

Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente..."

De acuerdo con lo indicado, la empresa consultante al cierre del ejercicio deberá contabilizar el gasto por impuesto sobre sociedades, para lo que partirá del resultado contable antes de impuestos y realizará los ajustes que procedan, en su caso, derivados de las diferencias que pudieran existir entre el resultado contable y la base imponible, como por ejemplo, en el caso de que compense las pérdidas fiscales que no tiene registradas, lo que originará un menor impuesto corriente que se registrará en la cuenta 6300. Impuesto sobre beneficios corriente.

Adicionalmente, en el supuesto de quedar cuantías pendientes de compensar en ejercicios futuros, y de cumplirse las condiciones para su registro de acuerdo con lo señalado en el apartado 2.3 de la NRV 13ª, se reconocerá el correspondiente activo siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación en sintonía con la interpretación de este Instituto publicada en la consulta 10 del BOICAC nº 80, de diciembre de 2009.

El registro del crédito fiscal como activo por impuesto diferido se podrá realizar mediante un cargo en la cuenta 4745. Créditos por pérdidas a compensar, con abono a la cuenta 6301. Impuesto diferido.

En todo caso cabe recordar que, en aplicación del principio de devengo, el gasto por el impuesto sobre beneficios, tanto corriente como diferido, debe contabilizarse en el propio ejercicio al que se refiere con independencia del momento del pago de la deuda tributaria resultante.

ASPECTOS A CONSIDERAR EN EL CIERRE DEL EJERCICIO 2013

A continuación, incluimos determinados aspectos que consideramos de especial relevancia en las auditorías del ejercicio 2013. Algunos de estos asuntos se han tratado a lo largo del año 2013 y en los primeros meses de este año 2014 en distintas Comunicaciones, según se menciona en el apartado del asunto correspondiente:

1. Evaluación del **principio de empresa en funcionamiento y efecto en el informe de auditoría** (en la evaluación de la capacidad de la entidad que se está auditando de seguir como empresa en funcionamiento, en tanto no entren en vigor las nuevas NIA-ES, debe tenerse en cuenta la *Resolución de 19 de julio de 2013 de modificación a la NTA sobre empresa en funcionamiento y la nueva Resolución contable de 18 de octubre de 2013 sobre el marco de información financiera a aplicar cuando no es de aplicación el principio de EeF* que se anunciaron y resumieron en la Comunicación del Departamento Técnico nº 33 y 31). En la nota 10 de este Audinotas tenéis un breve resumen de estas dos resoluciones.

2.- Tratamiento contable en las CCAA individuales 2013 bajo PGC y consolidadas de 2013 bajo NFCAC y NIIF, en su caso, de la **actualización de balances (Ley 16/2012)** *(véase Comunicación del Departamento técnico nº 21).* En el Audinotas 2012 en la nota 21 se incluía un amplio resumen sobre la "Actualización de balances". Además a este respecto el ICAC ha publicado en el BOICAC 94 la consulta nº 8 (que transcribimos a continuación) aclarando diferentes aspectos a esta regularización.

Consulta número 8 del BOICAC número 94

Contenido:

Regularización tributaria especial aprobada por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo. NRV 13ª y NRV 22ª.

Consulta:

Sobre el tratamiento contable de la regularización tributaria especial aprobada por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, de declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y el procedimiento para su presentación.

Respuesta:

Al amparo de la Disposición adicional primera del citado Real Decreto-ley, una sociedad mercantil ha regularizado dos operaciones:

a) Un importe que se califica por el consultante como mayor precio de adquisición de un inmueble que la empresa tenía registrado en su balance desde el 31/12/2008.

b) Un ingreso del ejercicio 2008, que se corresponde con la concesión de un préstamo a una empresa vinculada.

Según se desprende de la consulta ninguna de estas dos operaciones se contabilizaron en su día.

La Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que

se desarrolla la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, establece:

> *"Artículo 1. Naturaleza jurídica de la declaración tributaria especial*
>
> *A efectos de lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la declaración tributaria especial establecida en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, constituye declaración tributaria, sin que su presentación tenga por finalidad la práctica de una liquidación tributaria de las reguladas en los artículos 101 y 128 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*
>
> *Dicha declaración participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad.".*

A la vista de estos antecedentes, que encuadran la regularización fiscal de rentas no declaradas, cabe deducir que van a producirse dos efectos inmediatos: de una parte podrán surgir bienes, derechos, rentas o cantidades depositadas en cuentas corrientes que no habían sido declaradas fiscalmente con anterioridad, y de otra parte surgirá la obligación de ingreso en el Tesoro Público el importe resultante de la autoliquidación practicada para obtener la regularización de la situación tributaria sin que se considere una obligación fiscal devengada en ejercicios anteriores, sino que el devengo de la obligación fiscal nace en el propio ejercicio en que se regulariza la situación tributaria.

Con el objeto de dar respuesta a la presente consulta se analizarán de forma separada ambos efectos.

De las operaciones descritas por la consultante se infiere que las cuentas anuales de la mercantil contienen omisiones o inexactitudes. Para subsanarlas, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su norma de registro y valoración 22ª "Cambios de criterios contables, errores y estimaciones contables" establece que:

> *"(...) Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.*
>
> *El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.*
>
> *En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables".*

Por lo tanto, la sociedad deberá subsanar los errores cometidos de tal forma que en el ejercicio en el que se efectúa la corrección, el importe por el que aparezcan registrados los activos, pasivos y cuentas de patrimonio neto fuese el mismo que resultaría de haber realizado el registro contable de la operación correctamente. El ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, se contabilizará en una partida de reservas.

Por otro lado, las operaciones de regularización se hacen efectivas con el pago en el Tesoro Público de la cantidad resultante de la autoliquidación practicada. A este respecto, la cantidad pagada tiene su fundamento económico en la regularización de la situación tributaria del obligado al pago sin que implique la extinción de una deuda tributaria devengada en ejercicios anteriores, tal y como se desprende de la citada Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo. Por ello, dicho importe se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio como un gasto por impuesto corriente.

3. Tratamiento contable **del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias** *(Resolución ICAC 1/3/2013),* y tratamiento contable del inmovilizado intangible (*Resolución ICAC 28/5/2013, véase Comunicación del Departamento Técnico nº 26 de junio 2013).* En la nota 10 de este Audinotas tenéis un breve resumen de estas dos resoluciones.

4. Nueva moratoria en el cómputo **de pérdidas en el patrimonio a efectos mercantiles.** La última prórroga de este régimen se ha realizado a partir de la publiación del Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, publicado en el BOE del 8 de marzo de 2014.

   A raiz de la publicación de dicha prórroga el departamento técnico ha elaborado la comunicación del departamento técnico nº 46 que transcribimos a continuación:

Nueva prórroga de la moratoria en el cómputo de las pérdidas en el patrimonio a efectos mercantiles

El Boletín Oficial del Estado de 8 de marzo publicó el Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, *por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresaria.* En la **Disposición Final Séptima** de dicho Real Decreto-ley se incluye la si-

guiente modificación a la **Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales:**

Disposición final séptima. ***Modificación del Real Decreto-ley 10/2008, de 12 de diciembre,*** por el que se adoptan medidas financieras para la mejora de la liquidez de las pequeñas y medianas empresas, y otras medidas económicas complementarias.

La disposición adicional única del Real Decreto-ley 10/2008, de 12 de diciembre, por el que se adoptan medidas financieras para la mejora de la liquidez de las pequeñas y medianas empresas, y otras medidas económicas complementarias, queda redactada en los siguientes términos:

> «1. A los solos efectos de la determinación de las pérdidas para la reducción obligatoria de capital regulada en el artículo 327 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y para la disolución prevista en el artículo 363.1.e) del citado texto refundido, así como respecto del cumplimiento del presupuesto objetivo del concurso contemplado en el artículo 2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, no se computarán las pérdidas por deterioro reconocidas en las cuentas anuales, derivadas del Inmovilizado Material, las Inversiones Inmobiliarias y las Existencias o de préstamos y partidas a cobrar.
>
> 2. Lo dispuesto en el apartado anterior únicamente **será de aplicación excepcional en los ejercicios sociales que se cierren en el año 2014**.»

Por lo tanto, la Comunicación nº 42 de febrero 2014, en la que se hacía referencia a la prescripción de dicha moratoria, queda superada por esta nueva comunicación.

Antecedentes (ejercicios 2008 a 2013)

Como se indicaba en la mencionada comunicación de febrero, el **RD Ley 10/2008, de 12 de diciembre,** ***"por el que se adoptan medidas financieras para la mejora de la liquidez de las pequeñas y medianas empresas, y otras medidas económicas complementarias"*** concedió un régimen excepcional respecto al cómputo de pérdidas a los efectos de la reducción obligatoria de capital social en la sociedad anónima, y de

disolución y distribución de dividendos en las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada para los ejercicios 2008 y 2009 en función del cual no se incluían en dicho cómputo las pérdidas reconocidas en las cuentas anuales derivadas del deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias y existencias.

Este régimen excepcional fue posteriormente ampliado para los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013, RD Ley 5/2010, RD Ley 2/2012 y RD Ley 3/2013.

Moratoria para cierres de 2014

Con esta nueva moratoria, aplicable a ejercicios sociales que se cierren en el año 2014, se pretende evitar que las empresas incurran en causa legal de reducción de capital y, en su caso, de disolución a causa de las pérdidas.

5.- Efecto en el informe de auditoría de incumplimientos **de principios contables, no cuantificables.** En conversaciones recientes con el ICAC, este se ha manifestado en el siguiente sentido: Cuando el auditor disponga de evidencia suficiente que le permita concluir que existe un incumplimiento de efecto significativo, aunque no pueda cuantificarse su efecto se incluirá una salvedad por incumplimiento de principios contables en su informe de auditoría. Sin embargo, cuando el auditor no pueda aplicar los procedimientos necesarios para obtener evidencia

que le permita concluir sobre la cuestión, incluirá una salvedad por limitación al alcance. En este sentido, si de la evidencia de auditoría obtenida prevalece el hecho de conocer que las cifras están mal, estaremos ante un incumplimiento no cuantificado, mientras que si no se dispone de evidencia suficiente se incluirá salvedad por limitación. Este criterio, basado en las NTA vigentes para las auditorías de 2013 coincide con las NIA-ES.

6. Posible efecto en Cuentas Anuales Individuales del **incumplimiento de formular** Cuentas Anuales Consolidadas. Si bien el incumplimiento de formular cuentas anuales consolidadas no afecta a la imagen fiel de las cuentas anuales de la sociedad individualmente considerada, ha de evaluarse el riesgo que corre la entidad del cierre registral de la sociedad y las multas y sanciones de las que pueda ser objeto por tal incumplimiento, de acuerdo con lo establecido en los artículos 282 y 283 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Sin embargo, debe considerarse si este incumplimiento pudiera tener un efecto significativo en el futuro y, en este caso, se considerará la conveniencia de incluir un párrafo de "otras cuestiones" indicando que "hasta la fecha de este informe los administradores de la entidad no han formulado las cuentas anuales consolidadas ..."

7. **Efecto en el informe de las salvedades del ejercicio anterior.**
   - Cuando se presenten cifras comparativas y el informe sobre las CCAA del ejercicio anterior contuviera una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, si la cuestión que dio lugar a dicha opinión no hubiera sido resuelta adecuadamente y los efectos sobre el ejercicio actual son significativos, el auditor expresará una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, según proceda, sobre las cuentas del ejercicio actual haciendo mención en el párrafo de salvedad a los efectos sobre las cifras comparativas (según el modelo 1 de la NTA sobre Comparativas).
   - Si el efecto sobre el ejercicio actual no es significativo pero sí lo es respecto a las comparativas, la salvedad sobre el ejercicio actual hará mención a las comparativas (según el modelo 2 de la NTA sobre Comparativas).
   - Si la auditoría del ejercicio anterior fue llevada a cabo por "otro auditor" y su informe contenía salvedades no resueltas, se considera "altamente recomendable" incorporar un párrafo de otras cuestiones indicando la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión. Si, además, la situación no ha sido resuelta, esta mención puede incluirse en el propio párrafo de la salvedad indicando que el informe de auditoría del año anterior fue emitido por "otro auditor". (según el modelo 3 de la NTA sobre comparativas).

Ejemplo 1 - Cifras comparativas

Informe que responde a las circunstancias descritas en el apartado 12 (a):

- El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que motivó la opinión con salvedades no ha sido resuelta.
- Los efectos de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son significativos y requieren que se exprese una opinión con salvedades respecto a las cifras del periodo actual.

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

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera

aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigentes en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

Tal como se comenta en la nota explicativa X de las cuentas anuales, no se ha registrado amortización alguna en relación a las partidas de inmovilizado material. Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y, como consecuencia de ello, nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales relativas a dicho ejercicio incluyó una salvedad por esta cuestión. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para instalaciones, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, la amortización acumulada del inmovilizado material debe aumentarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0 y el patrimonio neto debe reducirse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20X1 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20X1, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

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

Firma del Auditor de cuentas responsable de este Informe.

Fecha.

Ejemplo 2 - Cifras comparativas

Informe que responde a las circunstancias descritas en el apartado 12 (b):

- El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que motivó la opinión con salvedades no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos en el caso de limitación al alcance, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual no son significativos pero requieren que se exprese una opinión con salvedades debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparación entre las cifras del periodo actual y las del periodo anterior.

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

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

Debido a que fuimos nombrados auditores de la sociedad XYZ, S.A. durante 20X0, no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio ni pudimos satisfacernos mediante procedimientos alternativos de las cantidades de existencias. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado de las operaciones, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes al resultado de las operaciones y al patrimonio neto inicial. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X0 contenía una salvedad al respecto.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos sobre las cifras comparativas del hecho descrito en el párrafo anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20X1 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20X1, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20x1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

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

Firma del Auditor de cuentas responsable de este Informe.

Fecha.

Ejemplo 3 - Cifras comparativas

Informe que responde a las circunstancias descritas en el párrafo 16:

- Las cuentas anuales correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y el auditor decide incluir un párrafo indicando este hecho

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

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual

terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la Sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En nuestra opinión las cuentas anuales del ejercicio 20X1 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la XYZ, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Con fecha xx de 20X1 otros auditores emitieron su informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 20X0 en el que expresaron una opinión (favorable, con salvedades, desfavorable, denegada. En el caso de que la opinión fuese distinta a favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, por incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance...).

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

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

Firma del Auditor de cuentas responsable de este Informe.

Fecha.

8. **Consultas de auditoría BOICAC nº 95.** En el BOICAC nº 95 se han publicado tres consultas muy relevantes en relación con el efecto determinadas circunstancias en la actuación del auditor y en el informe de auditoría: Emisión de informe con opinión denegada Vs no emisión de informe y/o renuncia (consulta nº 1); Emisión de informe y actuación del auditor en caso de impago de honorarios (consulta nº 2, *ver nota 11*); y Alcance y efecto de una opinión denegada (consulta nº 3). Dada la importancia de estas consultas las trascribimos integramente a continuación.

Consulta número 3 del BOICAC número 95

Contenido:

Sobre el alcance y efectos de la manifestación en el informe de auditoría de no poder expresar una opinión sobre las cuentas anuales auditadas.

Consulta:

Sobre el alcance y efectos de la manifestación que se hace en el párrafo de opinión de un informe de auditoría de no poder expresar una opinión sobre las cuentas anuales auditadas.

Respuesta:

A este respecto debe indicarse lo siguiente:

1.- El supuesto planteado se refiere a una sociedad de responsabilidad limitada, cuyas cuentas anuales han sido sometidas a auditoría por un auditor nombrado por el Registrador Mercantil a petición de la minoría, el cual emite un informe de auditoría con opinión denegada, en el que se incluye un párrafo de "opinión" que dice literalmente: *"Debido al efecto muy significativo de las incertidumbres descritas en los párrafos 2 y 3 anteriores del presente informe, no puedo expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas del ejercicio 2011".*

El Registrador Mercantil deniega el depósito de dichas cuentas anuales al entender que el informe de auditoría presentado no se considera "como Informe válido y suficiente a los efectos del artículo 361 del Reglamento del Registro Mercantil", de acuerdo con el criterio de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN), manifestado en su Resolución de 29 de enero de 2013, BOE número 49, de 26 de febrero de 2013. El supuesto contemplado en esta Resolución se refiere a una sociedad de responsabilidad limitada, cuyas cuentas anuales han sido sometidas a auditoría por un auditor nombrado por el Registrador Mercantil a petición de la minoría, el cual emite un informe de auditoría con opinión denegada, en el que *se incluye un párrafo de "opinión" que dice literalmente: "Debido al efecto muy significativo de las limitaciones al alcance de nuestra auditoría descritas en los párrafos 2, 3, 4 y 5, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 2010 adjuntas".*

En la calificación recurrida el Registrador Mercantil había denegado el depósito de dichas cuentas anuales al entender que el informe de auditoría presentado no se considera *"como Informe válido y suficiente a los efectos del artículo 361 del Reglamento del Registro Mercantil".*

Interpuesto el recurso contra esta calificación por parte de la sociedad, la Dirección General de los Registros y del Notariado, en la citada Resolución de 29 de enero de 2013, acordó desestimar el recurso y confirmar la nota de calificación del Registrador Mercantil.

2.- En relación con los casos planteados, de informe de auditoría con opinión denegada, sea por limitaciones al alcance o por múltiples incertidumbres, desde la perspectiva de la actuación del auditor de cuentas, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, contenida en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, (en adelante, TRLAC), su Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, (en adelante, RAC) y las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y respecto a las cuales este Instituto tiene atribuidas competencias para resolver las dudas que pudieran suscitarse en relación con su aplicación e interpretación (con arreglo a la disposición adicional 9ª del citado Reglamento). Y lo anteriormente señalado lo es sin perjuicio de la valoración del informe de auditoría emitido en tales circunstancias que pudiera realizarse por el Registrador Mercantil, en base a sus competencias, a efectos de practicar asientos registrales en el Registro correspondiente.

La cuestión que subyace en el caso en cuestión viene referida a si la opinión denegada emitida por el auditor en su informe de auditoría en supuestos como el planteado es uno de los tipos de opinión previstos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, como alega el auditor y la sociedad auditada, o si, por el contrario, no puede reconocérsele tal consideración, ya que en el citado informe de auditoría no existe ninguna manifestación del auditor sobre su valoración de las cuentas anuales verificadas, sino que éste se limita a la mera expresión de la ausencia de opinión al respecto.

Sobre esta cuestión, previamente debe resaltarse que en los supuestos planteados no se proporcionan todos los elementos necesarios para pronunciarse sobre la correcta formulación o inclusión de las concretas salvedades por limitación al alcance o por múltiples incertidumbres que justifican en el informe de auditoría la emisión de una opinión denegada, por lo que este Instituto se limitará a responder las dudas suscitadas teniendo en cuenta únicamente las opciones que da la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas sobre la actuación del auditor en relación con los tipos de emisión de informes de auditoría.

En este sentido, hay que advertir que la citada normativa reguladora contempla como uno de los tipos de opinión técnica a emitir en su informe por el auditor la opinión denegada.

Así, de acuerdo con el artículo 1.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (en adelante, TRLAC) *"La auditoría de cuentas tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la presente ley"*. En dicho texto, y en relación con el contenido del informe de auditoría, el artículo 3, bajo la rúbrica "Informe de auditoría de cuentas", dispone en su apartado 1.c) lo siguiente:

> *"1. El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que contendrá, al menos, los siguientes datos:*
>
> *a) (...).*
>
> *c) Una opinión técnica en la que se manifestará, de forma clara y precisa, si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.*
>
> ***La opinión podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada.***
>
> *Cuando no existan reservas la opinión será favorable.*
>
> ***En el caso de que existan tales reservas, se deberán poner de manifiesto todas ellas en el informe y la opinión técnica será con salvedades, desfavorable o denegada.***
>
> *d) (...)."*

En su desarrollo, el artículo 6 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre (en adelante, RLAC), establece el contenido y tipos de opinión a emitir en el informe de auditoría en los siguientes términos:

> *"1. El auditor de cuentas manifestará en el informe, de forma clara y precisa, su opinión técnica sobre si las cuentas anuales de un determinado ejercicio expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad auditada, a la fecha de cierre del ejercicio, así como del resultado de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en dicha fecha, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.*
>
> *2. La opinión podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada. Cuando no existan reservas o salvedades la opinión técnica será considerada «favorable». En el supuesto contrario, cuando existan tales reservas se deberán poner de manifiesto todas ellas en el informe, indicando su naturaleza en el párrafo de opinión, y la opinión técnica será calificada de «opinión con salvedades» o «desfavorable», atendiendo a lo establecido en las normas de auditoría.*

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

De acuerdo con los artículos 6 del TRLAC, y 17 del RLAC, la actividad de auditoría de cuentas debe realizarse con arreglo a las normas contenidas en las Normas técnicas de auditoria publicadas el ICAC. Dichas normas constituyen *"los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de cuentas y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente", según reza el citado artículo 17 del Reglamento.*

En lo que al caso que nos ocupa se refiere, hay que estar a las Normas Técnicas de Auditoría (en adelante, NTA) publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, cuya sección tercera "Normas Técnicas sobre Informes", modificada por la Resolución de 21 de diciembre de 2010, desarrolla los aspectos relacionados con la emisión y presentación del informe en el que debe recogerse una opinión técnica. Esta opinión se define en el apartado 3.1.2. Segunda, párrafo 2º, de estas NTA en los siguientes términos:

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

De acuerdo con dichas NTA, la opinión denegada deberá utilizarse por el auditor en los casos en los que éste no ha podido obtener la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, ya sea por la existencia de limitaciones al alcance de importancia y magnitud muy significativas, así como en casos extremos de múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto sobre las cuentas anuales pueda ser muy significativo. Así lo exigen las citadas Normas en los siguientes apartados 3.3.12 a .3.3.15, bajo el epígrafe de "opinión denegada":

"3.3.12. Cuando el auditor no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, debe manifestar en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre las mismas.

3.3.13. La necesidad de denegar la opinión puede originarse por la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría de importancia y magnitud muy significativas, en los términos a que se refiere el apartado 3.3.9 de la presente Norma, que impidan al auditor formarse una opinión. Asimismo, en casos extremos, de existencia de múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo, en los términos a que se refiere el apartado 3.3.9 de la presente Norma, el auditor podría considerar apropiada la denegación de su opinión tal y como se menciona en el apartado 3.5.4. 3.3.14. Siempre que el auditor deniegue su opinión debido a una o varias limitaciones muy significativas al alcance de su auditoría, ya fueran impuestas por el cliente o por las circunstancias, deberá adoptar en su informe la redacción que se presenta en el epígrafe 3.4.6 de estas Normas. Cuando la denegación se debiera a las situaciones excepcionales de incertidumbre citadas en el apartado 3.3.13 anterior, el párrafo de opinión denegada se podrá re-

dactar como sigue: "Debido al efecto muy significativo de las incertidumbres descritas en este informe, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas.

3.3.15. Aunque por las razones apuntadas el auditor no pudiera expresar una opinión, habrá de mencionar, en párrafos distintos al de opinión, cualquier salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables de aplicación que hubiese observado durante la realización de su trabajo. "

En estos casos, el auditor deberá adoptar en su informe el modelo que a estos efectos se establece en las Normas Técnicas de Auditoría. En particular, el 3.4.6 de las NTA que se cita dispone lo siguiente:

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

Así, de acuerdo con el apartado 3.4 de las NTA, las **limitaciones al alcance** se producen cuando el auditor no ha podido aplicar los procedimientos de auditoría requeridos para obtener la necesaria evidencia sobre la veracidad de la información contenida en las cuentas anuales, u otros procedimientos alternativos tendentes a este objetivo, que le permitan formarse un juicio sobre la imagen fiel que las cuentas anuales en su conjunto deben presentar. Las limitaciones pueden venir impuestas por las propias circunstancias del caso concreto, como por ejemplo: la destrucción accidental de documentos o registros necesarios o la imposibilidad de presenciar el recuento físico de existencias al final del ejercicio, cuando se ha nombrado al auditor con posterioridad al cierre del ejercicio, etc.; o también impuestas por la propia entidad a auditar, porque ésta se niegue a permitir la realización de determinados procedimientos de verificación.

Y se deberá emitir una opinión denegada cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 3.3.13 de las NTA, las limitaciones existentes sean de importancia y magnitud muy significativas en los términos a que se hace referencia en el artículo 3.3.9 de las NTA, en el que a estos efectos se establece:

"3.3.9. Para que el auditor llegue a expresar una opinión como la indicada, es preciso que haya identificado incumplimientos de principios y criterios contables que resulten de aplicación, incluyendo defectos de presentación o desglose de la información, que, a su juicio, afecten muy significativamente a las cuentas anuales, en la medida en que las incidencias detectadas:

- Afecten de forma generalizada a las cuentas anuales, no limitándose a partidas, cuentas o elementos concretos de dichas cuentas.

- En el caso de limitarse a partidas, cuentas o elementos concretos de las cuentas anuales, representen o puedan representar cuantitativamente una parte sustancial de dichas cuentas anuales.

- En el caso de referirse a defectos u omisiones de información cuantitativa o cualitativa en las cuentas anuales, se trate de información fundamental para su adecuada comprensión por parte de los usuarios."

La denegación de la opinión, por una circunstancia constitutiva de una limitación al alcance, dependerá de su importancia en relación con las cuentas anuales en su conjunto. Así, el apartado 3.4.4 de las citadas Normas establece lo siguiente:

"Ante una limitación al alcance, la decisión del auditor de cuentas sobre denegar la opinión o emitirla con salvedades dependerá de la importancia de la limitación. Para decidir

al respecto, el auditor de cuentas tendrá en consideración la naturaleza y magnitud del efecto potencial de los procedimientos omitidos y la importancia relativa del epígrafe afectado en las cuentas anuales, tanto cuantitativa como cualitativamente con el fin de determinar si dicho efecto pudiera ser significativo o muy significativo. Cuando las limitaciones al alcance son significativas e impuestas por la entidad, ésta no suministra razones válidas de tal imposición y el auditor de cuentas no puede obtener evidencia que elimine dichas limitaciones considerará denegar su opinión sobre las cuentas anuales, atendiendo a las circunstancias cualitativas de esta situación".

Se significa que de las normas transcritas la opinión denegada por limitaciones al alcance sólo es posible y resulta obligada cuando existan *"limitaciones al alcance de la auditoría de importancia y magnitud muy significativas,..., que impidan al auditor formarse una opinión",* de acuerdo con lo establecido en el apartado 3.3.13 de las Normas Técnicas de Auditoría, debiendo indicar en su informe, en el párrafo de opinión, dicha circunstancia, y adoptar la redacción prevista para estos supuestos en el apartado 3.4.6 dichas Normas Técnicas *"Dada la importancia de la(s) limitaciones al alcance de nuestro trabajo descrita (s) en la(s) salvedad(es) anterior(es), no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas".* Este Informe de auditoría, con la redacción anteriormente indicada y conforme a lo previsto en las Normas Técnicas de Auditoría, debe calificarse como el informe con opinión denegada al que se refiere el artículo 3.1.c) del TRLAC, el artículo 6 del RAC y las Normas Técnicas de Auditoría.

Y en el caso de la existencia de **múltiples incertidumbres** cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo en las cuentas anuales, el auditor deberá adoptar en su informe el modelo que a estos efectos se establece en las Normas Técnicas de Auditoría. En particular, el 3.3.14, segundo párrafo, de las NTA que se cita dispone lo siguiente: *"Cuando la denegación se debiera a las situaciones excepcionales de incertidumbre citadas en el apartado 3.3.13 anterior, el párrafo de opinión denegada se podrá redactar como sigue: "Debido al efecto muy significativo de las incertidumbres descritas en este informe, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas."*

Los apartados 3.5.2 a 3.5.4 de las NTA recogen el tratamiento a seguir por el auditor de cuentas cuando se encuentra con situaciones de incertidumbre, del modo siguiente:

"3.5.2. Así, en ocasiones, el auditor al ejecutar su trabajo puede concluir que existen circunstancias cuyo desenlace depende de acciones o hechos futuros, que no están bajo el control directo de la entidad, pero que pueden afectar a las cuentas anuales. Estas circunstancias se conocen como incertidumbres y el auditor deberá considerar la inclusión en su informe de auditoría de un párrafo de énfasis ante la existencia de una incertidumbre que pueda afectar a las cuentas anuales de manera significativa. No obstante, en el supuesto de que exista una incertidumbre significativa y la información correspondiente a dicha incertidumbre no se encuentre reflejada en las cuentas anuales de acuerdo con lo exigido por el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, el auditor deberá considerar el incumplimiento de principios y criterios contables que tal circunstancia origina, a efectos de la emisión de su informe, de conformidad con lo previsto en el apartado 3.4.8 de la presente Norma.

3.5.3. En el caso de que la incertidumbre significativa se refiera a cuestiones relativas a problemas de empresa en funcionamiento el auditor deberá incluir en su informe de auditoría un párrafo de énfasis para informar de dicha incertidumbre en relación con la aplicación del principio de continuidad de las operaciones, siempre que la información relativa a esta situación esté adecuadamente recogida en la memoria de las cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. En el supuesto de que la información relativa a esta situación no se encuentre recogida adecuadamente en la Memoria, el auditor deberá reflejar tal incumplimiento de principios y

criterios contables de aplicación en su informe de auditoría en la forma prevista en el apartado 3.4.8 de la presente Norma.

3.5.4. En casos extremos, tales como aquellas situaciones en las que debido a la posible interacción entre múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo sobre las cuentas anuales, el auditor puede considerar apropiado denegar su opinión en lugar de incluir un párrafo de énfasis, tal y como se contempla en el párrafo 3.3.14 anterior."

En consecuencia, de las normas transcritas resulta que la opinión denegada por múltiples incertidumbres sólo es posible en aquellas situaciones excepcionales en las que la posible interacción entre múltiples incertidumbres pueda tener un efecto conjunto muy significativo en las cuentas anuales auditadas, que impidan al auditor formarse una opinión sobre dichas cuentas. En estos casos excepcionales, el auditor **podrá emitir un informe con opinión denegada, indicando y detallando estas circunstancias en el informe y, en el párrafo de opinión deberá adoptar la redacción** establecida para estos supuestos en el apartado 3.3.14 de las NTA *"Debido al efecto muy significativo de las incertidumbres descritas en este informe, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas"*. Este Informe de auditoría, con la redacción anteriormente indicada y conforme a lo previsto en las Normas Técnicas de Auditoría, debe calificarse como el informe con opinión denegada al que se refiere el artículo 3.1.c) del TRLAC, el artículo 6 del RAC y las Normas Técnicas de Auditoría.

En todo caso, debe tenerse en cuenta que las NTA exigen que en los supuestos de emitir un informe con opinión denegada, en los que no puede expresarse una opinión técnica sobre las cuentas anuales en su conjunto, **el auditor debe detallar en su informe, en otros párrafos intermedios, distintos al de opinión, cada una de las limitaciones al alcance o incertidumbres, y las circunstancias causantes de éstas que le han impedido formarse una opinión sobre dichas cuentas, detallando con claridad la naturaleza y razones de la imposibilidad de aplicar los procedimientos que constituyen las limitaciones al alcance o de las incertidumbres, lo que implica también informar sobre su origen, si son impuestas por la entidad auditada o por las circunstancias, la magnitud del posible efecto que se deriva de ellas, y las circunstancias a las que responden o se deben.** (Así resulta de los apartados 3.3.7 y 3.4.5).

Igualmente, deberá describir en párrafos intermedios, en su caso, las salvedades por incumplimientos de principios y normas contables que pudiera haber detectado en la realización de su trabajo de auditoría, tal como lo exige el trascrito apartado 3.3.15.

En estos casos, de informe de auditoría con opinión denegada, la información que el auditor facilita a los distintos usuarios de su informe no es su opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto, puesto que no ha podido formarse juicio al respecto, por circunstancias ajenas a su voluntad, sino únicamente la del detalle de las circunstancias que lo han impedido y, en su caso, de las incorrecciones detectadas en el desarrollo de su trabajo.

Debe advertirse, por otra parte, que el tratamiento que la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas recoge en los casos de informes de auditoría con opinión denegada es idéntico al contemplado en las Normas Internacionales de Auditoría, emitidas por la International Federation of Accountants (IFAC), las cuales, conforme a lo establecido en la Directiva 2006/43/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de mayo, relativa a la auditoria legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidas, deben servir de referencia y trasladarse a la normativa nacional de cada uno de los Estados miembros de la Unión europea.

En consecuencia, este Instituto entiende que, en los casos planteados, **la emisión de un informe de auditoría de cuentas con opinión denegada,** con la redacción descrita en el caso en cuestión **y ajustado a lo dispuesto en las Normas Técnicas de Auditoría ("... no podemos**

expresar una opinión ..."), es conforme con lo establecido en la normativa reguladora de esta actividad transcrita anteriormente, al ser uno de los contemplados legalmente, por expresarse y contenerse en él un informe con opinión denegada, y concuerda exactamente con la redacción prevista en los modelos de informe de auditoría que deben utilizar los auditores de cuentas en supuestos en los que el auditor no ha podido obtener la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, al existir determinadas limitaciones al alcance de su trabajo o múltiples incertidumbres, debiendo manifestar en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre dichas cuentas y detallar, en otros párrafos intermedios, distintos al de opinión, la naturaleza y el origen o las razones de cada una de las limitaciones, incertidumbres y circunstancias que le han impedido formarse una opinión sobre dichas cuentas. En estos casos, en que el auditor manifiesta no poder expresar una opinión de acuerdo con los términos transcritos, el auditor está emitiendo un informe de auditoría con opinión denegada, de las previstas en el artículo 3.1.c) del TRLAC, el artículo 6 del RAC y las Normas Técnicas de Auditoría, y al que, en su caso, debe referirse el artículo 361 del Reglamento del Registro Mercantil.

4.- Conforme a lo establecido en la Disposición Adicional Novena del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.

Consulta número 1 del BOICAC número 95

Contenido:

Sobre la no emisión del informe de auditoría o la renuncia al contrato cuando el auditor no pudiese realizar el trabajo de auditoría por causas no imputables a éste.

Consulta:

Sobre la actuación que deben seguir los auditores ante supuestos en los que la normativa les faculta para no emitir el informe de auditoría y/o renunciar al contrato de auditoría y, en particular, sobre la emisión del informe de auditoría "por limitación absoluta en el alcance cuando no pudiese realizar el trabajo" a que se refiere el artículo 361 del Reglamento del Registro Mercantil cuando no pudiese realizar la auditoría por causas no imputables al propio auditor.

Respuesta:

A este respecto debe indicarse lo siguiente:

1.- La finalidad de someter a auditoria unas cuentas anuales reside en la de emitir un informe de auditoría en el que se refleje una opinión sobre la fiabilidad de la información que se audita, siendo así que se refuerza su debida observancia tipificando su incumplimiento como infracción grave en el artículo 34.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, (TRLAC). Al objeto de preservar dicha finalidad en la normativa reguladora de la actividad de cuentas se precisa un marco concreto de actuación que debe seguir el auditor en aquellos casos en los que pueden no emitir el informe.

En el contexto de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, conviene diferenciar los casos en los que se emite un informe de auditoría con opinión denegada, de conformidad con lo dispuesto en las Normas Técnicas de Auditoría (NTA), publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de

los supuestos previstos en el artículo 3.2 del TRLAC, sobre la posibilidad de no emisión del informe de auditoría o de renuncia a continuar con el contrato de auditoría.

Las citadas Normas desarrollan los aspectos relacionados con la emisión y presentación del informe en el que debe recogerse una opinión técnica. Esta opinión se define en el apartado 3.1.2. Segunda, párrafo 2º, en los siguientes términos:

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

De acuerdo con dichas NTA, la opinión denegada deberá utilizarse por el auditor en los casos en los que éste no ha podido obtener la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, ya sea por la existencia de limitaciones al alcance de importancia y magnitud muy significativas o en casos extremos de múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto sobre las cuentas anuales pueda ser muy significativo. Así lo exigen las citadas Normas en los siguientes apartados 3.3.12 a .3.3.15, bajo el epígrafe de "opinión denegada":

> *"3.3.12. Cuando el auditor no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto,* ***debe manifestar en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre las mismas.***
>
> *3.3.13. La necesidad de denegar la opinión puede originarse por la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría de importancia y magnitud muy significativas, en los términos a que se refiere el apartado 3.3.9 de la presente Norma, que impidan al auditor formarse una opinión. Asimismo, en casos extremos, de existencia de múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo, en los términos a que se refiere el apartado 3.3.9 de la presente Norma, el auditor podría considerar apropiada la denegación de su opinión tal y como se menciona en el apartado 3.5.4.*
>
> *3.3.14. Siempre que el auditor deniegue su opinión debido a una o varias limitaciones muy significativas al alcance de su auditoría, ya fueran impuestas por el cliente o por las circunstancias, deberá adoptar en su informe la redacción que se presenta en el epígrafe 3.4.6 de estas Normas. Cuando la denegación se debiera a las situaciones excepcionales de incertidumbre citadas en el apartado 3.3.13 anterior, el párrafo de opinión denegada se podrá redactar como sigue: "Debido al efecto muy significativo de las incertidumbres descritas en este informe, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas.*
>
> *3.3.15. Aunque por las razones apuntadas el auditor no pudiera expresar una opinión, habrá de mencionar, en párrafos distintos al de opinión, cualquier salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables de aplicación que hubiese observado durante la realización de su trabajo."*

En estos casos, el auditor deberá adoptar en su informe el modelo que a estos efectos se establece en las NTA, y en particular, la redacción contemplada en su apartado 3.4.6 siguiente:

> *"3.4.6. En caso de denegar la opinión, además de lo mencionado en cuanto a salvedades para los otros párrafos, el de opinión indicará: "Dada la importancia de la(s) limitación(es)*

al alcance de nuestro trabajo descrita(s) en la(s) salvedad(es) anterior(es), no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas".

La posibilidad de **no emitir el informe** de auditoría o **de renunciar a continuar** con el contrato de auditoría se encuentra regulada en el artículo 3.2 del TRLAC, que establece lo siguiente:

> *"2. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría de conformidad con la normativa prevista en el artículo 6 y con el contrato de auditoría suscrito entre las partes. La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:*
> *a) Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en la Sección I del Capítulo III.*
> *b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos.*
>
> *En los anteriores supuestos, cuando se trate de auditorías obligatorias, deberá informarse razonadamente, tanto al Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la sociedad auditada, como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en la forma y plazos que se determine reglamentariamente."*

Esto es, de acuerdo con lo trascrito, hay determinadas situaciones en las que el auditor puede no emitir informe de auditoría de cuentas, entre las que se incluye la "Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoria por circunstancias no imputables a éstos", estando obligado el auditor a informar y comunicar tales circunstancias tanto al Registro Mercantil como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (cuando se trate de auditorías obligatorias). En este sentido, debe significarse que el Reglamento de desarrol lo del TRLAC (RAC), aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, en su artículo 7.2, ha precisado las situaciones en las que se permite a los auditores la no emisión del informe, al existir circunstancias no imputables al auditor que imposibilitan la realización del trabajo, en los siguientes términos:

> *"2. (...). A estos efectos, se considerará que existe imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría: 1º) Cuando la entidad no haga entrega al auditor de cuentas de las cuentas anuales formuladas, objeto de examen, previo requerimiento escrito efectuado a tal efecto. En todo caso, se entenderá que no se ha producido tal entrega cuando haya transcurrido más de un año desde la fecha de referencia de las citadas cuentas anuales.*
> *2º) Cuando, excepcionalmente, otras circunstancias no imputables al auditor de cuentas, y distintas de las de carácter técnico, impidan la realización del trabajo de auditoría en sus aspectos sustanciales. En particular y a estos efectos, no se considerará que existe imposibilidad absoluta en la realización del trabajo de auditoría cuando el auditor de cuentas no pueda aplicar aquellos procedimientos de auditoría que resulten necesarios para obtener evidencia de auditoría en relación con la información de las cuentas anuales, en cuyo caso el informe de auditoría se emitirá conforme a lo dispuesto en las normas de auditoría.*
>
> *3. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, el auditor de cuentas detallará en un escrito todas las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia al contrato de auditoría. Este escrito deberá ser remitido a la entidad auditada, en un plazo no superior a quince días hábiles desde la fecha en que el auditor tuviera*

constancia de la circunstancia referida, y siempre con anterioridad a la fecha en la que el informe de auditoría debiera emitirse para cumplir con la finalidad para la que fue contratado, sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la continuidad del contrato de auditoría. Adicionalmente, cuando la auditoría sea obligatoria, dicha comunicación deberá ser remitida, en el plazo indicado en el párrafo anterior, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y al Registro Mercantil del domicilio social correspondiente a la entidad auditada.

4. Una vez realizadas las actuaciones referidas en este artículo, en dichos supuestos podrán entenderse finalizadas las obligaciones del auditor en cuanto al trabajo de auditoría a realizar sobre las cuentas anuales del ejercicio respecto al cual han concurrido las circunstancias contempladas en el apartado 2 de este artículo."

A este respecto, debe advertirse que el citado artículo reglamentario delimita aquellas situaciones que, de concurrir, permitirían no emitir el informe de auditoría o renunciar al contrato de auditoria, respecto de aquellas otras en las que el auditor está obligado a emitir un informe con opinión denegada, según las Normas de Auditoría.

El primer grupo de situaciones coinciden, básicamente, con aquellas en las que no se han entregado las cuentas anuales al auditor, por lo que al no haber objeto de auditoría de cuentas, tampoco cabe emitir un informe con una opinión técnica, o bien cuando concurren otras circunstancias excepcionales, no imputables al auditor y distintas a las de carácter técnico, que impiden la realización del trabajo de auditoría en sus aspectos sustanciales, como podría ser el supuesto en el que los administradores de la entidad a auditar impiden al auditor el acceso a los edificios y a toda la documentación imprescindible y relevante de la entidad, necesarios para la realización de su trabajo. En estas situaciones, el auditor puede no emitir el informe de auditoría y/o renunciar al contrato de auditoría.

El segundo grupo de situaciones se corresponden con aquellas en las que el auditor se encuentra ante la imposibilidad de aplicar los procedimientos de auditoría exigidos por las NTA o que considera necesarios para soportar su opinión, y que pueden venir impuestas por las circunstancias (como, por ejemplo, la imposibilidad de presenciar los recuentos físicos de existencias, la destrucción accidental de documentación o registros relevantes, etc.), en cuyo caso el auditor podría emitir su informe con opinión denegada. Y debería hacerlo cuando la limitación o limitaciones al alcance son muy significativas con arreglo al antes citado apartado 3.3.9 de las NTA.

2.- De acuerdo con ello, habrá que determinar en cada caso en qué tipo de situación se encuentra el auditor para actuar en consecuencia y conforme a lo dispuesto en la normativa vigente de auditoría de cuentas: si en la de emisión de un informe con opinión denegada, por la existencia de *"limitaciones al alcance de la auditoría o múltiples incertidumbres de importancia y magnitud muy significativas"*, conforme a lo previsto en las NTA, o en alguno de los supuestos contemplados en el artículo 3.2 del TRLAC y 7 del RAC, de imposibilidad absoluta de realizar el trabajo de auditoría, en cuyo caso deberá emitir las comunicaciones previstas a estos efectos tanto a la entidad auditada como al Registro Mercantil y al ICAC.

Y en este contexto nuevo normativo ha de interpretarse la prexistente norma contenida en el artículo 361 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, en cuya virtud:

"Emitido el informe, el auditor entregará el original a la sociedad auditada. Si el auditor no pudiese realizar la auditoría por causas no imputables al propio auditor, emitirá informe con opinión denegada por limitación absoluta en el alcance de sus trabajos y entregará el original al solicitante remitiendo copia a la sociedad. (...)"

Como se ha expuesto anteriormente, ha de distinguirse el supuesto de emisión de informe con opinión denegada por limitaciones al alcance de los trabajos, que se produce en los supuestos en que no se facilita la documentación necesaria para realizar la auditoría, de aquél otro en que ni siquiera se facilitan las cuentas anuales, en cuyo caso no cabe emisión de informe alguno de auditoría por no darse la base para iniciarse ni siquiera la labor que se le ha encomendado al auditor designado. Carecería de todo sentido la existencia y emisión de un informe cuando no existe el propio objeto, esto es, las cuentas anuales.

Por tanto, debe valorarse adecuadamente lo dispuesto en el artículo 361 del Reglamento del Registro Mercantil en el sentido de que vendría referido, al contemplarse la existencia y entrega del informe, al supuesto en el que al auditor no se le facilita documentación necesaria para la realización de su labor, constituyendo limitaciones al alcance de carácter técnico, pero no al supuesto en el que ni siquiera se entregan las cuentas anuales, que ahora se contempla en el artículo 7.2.b.1º del RAC, y que conlleva la no emisión del informe de auditoría por no darse la base para iniciar la labor que fue encomendada y por cuanto todo informe ha de ir acompañado de las cuentas anuales, para su depósito en el Registro.

Y lo anteriormente señalado lo es sin perjuicio de la valoración del informe de auditoría emitido en tales circunstancias que pudiera realizarse por el Registrador Mercantil, en base a sus competencias, a efectos de practicar asientos registrales en el Registro correspondiente.

Recordaros también que tenéis un resumen de éstas, como de todas las consultas publicadas en el BOICAC en la página web del REA+REGA: www.rea-rega.economistas.es.

9. **Modificación de los límites para presentar balance abreviado,** pero no de obligación de auditoría. La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, fija nuevos límites para formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviado (4 mill. € de activo, 8 mill. € de cifra de negocios y 50 trabajadores), sin modificar los límites de obligación de auditoría que ahora, en su redacción, se desvincula del balance abreviado. El ICAC ha emitido una consulta en el BOICAC nº 96 aclarando la aplicación práctica de estos límites en la consulta que se anunció en un comunicado del REA+REGA. El texto integro de esta consulta la podéis encontrar en la nota 11 de este Audinotas.
10. **Modelos de informe de auditoría.** Los modelos de informe a seguir hasta la entrada en vigor de las nuevas NIA-ES son los que se aprobaron mediante Resolución del 21 de diciembre de 2010.
11. **Acceso a los papeles de trabajo del auditor predecesor** por parte del auditor sucesor en determinados supuestos de cambio de auditores y, en particular, en auditorías voluntarias (consulta nº 1 del BOICAC 93 que transcribimos a continuación).

Consulta número 1 del BOICAC número 93

Contenido:

Sobre el régimen de acceso a los papeles de trabajo del auditor predecesor por parte del auditor sucesor en determinados supuestos de cambio de auditores que se plantean.

Consulta:

Sobre el régimen de acceso a los papeles de trabajo del auditor predecesor por parte del auditor sucesor en determinados supuestos de cambio de auditores que se plantean y, en par-

ticular *"si, en el caso de sucesión de auditores en procesos de auditoría voluntaria, el régimen de acceso a los papeles de trabajo por el auditor sucesor es el mismo que el contemplado por la normativa para las auditoría obligatorias, es decir, es obligatorio y sin necesidad de aprobación expresa por parte de la entidad o, por el contrario, sería necesario contar con la autorización por parte de la entidad como requisito previo para que el auditor predecesor pueda permitir el acceso al auditor sucesor".*

Respuesta:

1.- La normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas a tener en cuenta en los supuestos en que se produce un cambio o sustitución de auditores de cuentas en una entidad en relación con la cuestión planteada es la siguiente:

- El artículo 25 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (TRLAC), que regula el deber de secreto y de acceso a la documentación, estableciendo, en su apartado 1, la obligación de los auditores de cuentas de mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de su actividad, si bien, en su apartado 2, prevé que puedan acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas determinadas personas o entidades, entre las que se encuentran, conforme al apartado 2. f):

  "Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, además de en el caso previsto en el artículo 5, en el supuesto de sustitución de auditor de cuentas o sociedad de auditoría de la entidad. En este supuesto de sustitución, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría predecesora permitirá el acceso por parte del auditor de cuentas o sociedad de auditoría sucesora a toda la información relacionada con la entidad auditada."

- La Norma Técnica de Auditoría de "relación entre auditores", publicada por Resolución de este Instituto de 27 de junio de 2011, que regula, en sus apartados 43 a 49, los criterios de actuación del auditor de cuentas en los supuestos de cambio de auditores. En esta norma técnica se dan las pautas de actuación del auditor de cuentas distinguiendo dos situaciones: las relativas a la aceptación del encargo, que van dirigidas a obtener información a los efectos de tomar una decisión sobre la conveniencia de aceptar o no el encargo, y las que se refieren a la propia realización del trabajo de auditoría, una vez aceptado el encargo, orientadas ya a la posibilidad de utilizar en el desarrollo de su propio trabajo la documentación relativa a la auditoría de cuentas del ejercicio anterior realizada por el auditor predecesor.

Las cuestiones planteadas se refieren a ciertas excepciones recogidas a la regla general del deber de guardar secreto y conservación, cuyo incumplimiento esta incardinado como conducta constitutiva de infracción administrativa, circunstancias ambas que exigen una interpretación restrictiva de la norma.

2.- De acuerdo con lo anterior, y al objeto de responder a la consulta planteada, procede distinguir las dos siguientes situaciones:

En primer lugar, las actuaciones que debe seguir un auditor de cuentas antes de aceptar un trabajo de auditoría, que tienen por objeto fundamental recabar la información que sea necesaria al objeto de determinar si existen razones éticas o técnicas para su aceptación o rechazo. Dichas actuaciones resultan reguladas en la Norma Técnica de relación entre auditores, cuyo apartado 44 establece lo siguiente:

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

a) Obtener información que le ayude en la decisión de aceptar o no el encargo. Asimismo, deberá considerar la posibilidad de que el auditor predecesor y la entidad a auditar pue-

dan haber tenido desacuerdos acerca de la aplicación de principios de contabilidad, procedimientos de auditoría u otros asuntos de importancia. En este sentido y sujeto a las circunstancias, el eventual auditor sucesor, tras hacer saber a la entidad a auditar la necesidad de entrevistarse con el auditor predecesor, se comunicará con éste para conocer las circunstancias del cambio y averiguar si existen razones éticas o técnicas que le aconsejen no aceptar el encargo.

b) El eventual auditor sucesor deberá preguntar al auditor predecesor acerca de los asuntos que aquél crea que le ayudarán en la decisión de aceptar o no el encargo. Sus preguntas deberán incluir, entre otros: aspectos específicos relacionados con lo mencionado en el apartado a) anterior, así como sobre el punto de vista del auditor predecesor en cuanto a las circunstancias éticas o técnicas existentes, a su entender, en relación con el cambio de auditores. El auditor predecesor y el sucesor deberán mantener, con la confidencialidad que el caso requiere, la información que intercambien entre sí. Esta obligación es aplicable independientemente de que el eventual auditor sucesor acepte o no finalmente el encargo.

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

De acuerdo con dicha normativa, con carácter general, antes de aceptar el encargo, el auditor sucesor en principio, y en función de las circunstancias, debería ponerse en contacto con el auditor predecesor a fin de recabar información para evaluar si existen razones éticas o técnicas que puedan afectar a la decisión de aceptar o no el encargo; debiendo en tal caso el auditor predecesor pedir autorización previamente a la entidad auditada para facilitar tal información o comunicación, estableciéndose que, para el caso de que ésta no permita o limite la comunicación entre ambos auditores, dicha circunstancia deberá ser tenida en cuenta a la hora de aceptar o no el encargo. En tal situación, pues, el auditor predecesor, ante la petición o comunicación que reciba del posible auditor sucesor, no estaría obligado a permitir el acceso a dicha documentación, por no encuadrarse en la situación definida en el artículo 25.2.f) del TRLAC. Lo anteriormente señalado lo es sin perjuicio de que, en caso de que efectivamente se permita y realice tal acceso, deban mantener la confidencialidad exigida.

En segundo lugar, las actuaciones que puede o debe seguir el auditor sucesor, una vez aceptado el encargo. En esta fase, el auditor sucesor podrá solicitar al auditor predecesor, con el fin de facilitar el desarrollo del trabajo de auditoría del ejercicio actual, toda la documentación relativa al trabajo de auditoría de las cuentas del ejercicio anterior, quien estará obligado a permitir el acceso a dicha documentación, conforme a lo establecido en el citado artículo 25.2.f) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

A su vez, la Norma Técnica de Auditoría de relación entre auditores, regula las actuaciones a seguir el auditor sucesor a los efectos de utilizar como base de su trabajo el efectuado por el auditor anterior en los siguientes términos:

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

(...)

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

Igualmente, en los apartados 48 y 49 de la citada Norma se regulas las consecuencias o implicaciones que en el alcance del trabajo o en el informe de auditoría tendrían la imposibilidad de acceder a los papeles de trabajo del auditor predecesor o si hubiera decidido no basarse en dicha documentación.

De acuerdo con la citada normativa, una vez aceptado el encargo, el auditor de cuentas predecesor tiene la obligación de permitir el acceso por parte del auditor sucesor a toda la documentación correspondiente a la auditoría de cuentas del ejercicio anterior por él realizada, y sin necesidad de pedir autorización a la entidad auditada a este respecto. Dicha obligación nace desde el momento en que se ha producido el nombramiento efectuado por el órgano competente de la entidad y su aceptación por el audito nuevo, con el consiguiente rúbrica o firma del contrato de auditoría correspondiente, con el contenido establecido en el artículo 8 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre (RLAC), y en la Norma Técnica de Auditoría sobre el contrato de auditoría o carta de encargo, publicada mediante Resolución de este Instituto de 16 de junio de 1999.

La condición de que se actúa como auditor sucesor puede acreditarse ante el auditor predecesor por cualquier medio admitido en Derecho que permita acreditar de forma fehaciente que, en ese momento, ya se ha producido el nombramiento, aceptación y/o firma del contrato de auditoría; y ello, independientemente de que la entidad someta sus cuentas anuales a auditoría por obligación legal (auditoría obligatoria) o lo haga de forma voluntaria por decisión de sus órganos competentes (auditoría voluntaria). La citada acreditación podría entenderse efectuada mediante, entre otros, la presentación del certificado del acuerdo correspondiente del citado órgano competente de la entidad, de la inscripción del nombramiento en el Registro Mercantil, de la certificación por quien tenga competencia legal o estatutaria atribuida para actuar en nombre y representación de la entidad a auditar. La presentación de dicha documentación, en ningún caso, puede tomarse como una forma o modo de requerimiento de autorización necesaria por parte de esa entidad para permitir el acceso a la documentación de auditoría del auditor predecesor, por cuanto que ello supondría contravenir el mandato legal. A conclusión distinta no puede llegarse porque en la normativa citada no hay disposición alguna que prevea, para el caso planteado, un tratamiento distinto o excepcional en relación con la obligación de permitir el acceso a la documentación del trabajo de auditoría del auditor predecesor y del correlativo derecho al respecto del auditor sucesor.

En todo caso, debe tenerse en cuenta que la finalidad por la que se encarga una auditoría de cuentas es la de emitir un informe que contenga una opinión sobre la fiabilidad de unos determinados estados financieros, sin que dicho fin pueda resultar mermado por circunstancias ajenas al auditor o no justificadas en la normativa reguladora. En este sentido, y en lo que aquí interesa, coadyuva a tal fin, en los casos de cambio de auditor, la comunicación entre auditor sucesor y predecesor y la posibilidad de acceso a la documentación de la auditoría de las cuentas del ejercicio anterior por parte del auditor sucesor, sin que esto pueda resultar impedido por limitaciones o negativas por parte de la propia entidad a auditar.

3.- Atendiendo a lo expuesto anteriormente y a las conclusiones alcanzadas, debe señalarse en relación con los casos concretos que se plantean, lo siguiente:

"Auditorías voluntarias"".- La normativa de auditoría de cuentas anteriormente citada no distingue entre auditoría de cuentas realizada porque la entidad esté sujeta a la obligación legal de someter sus cuentas anuales a auditoria o ésta se realice por la voluntad de los órganos competentes de la sociedad. Por tanto, el régimen de relaciones entre auditor predecesor y sucesor debe ser el mismo en ambos casos, en los términos indicados y para cada una de las situaciones anteriormente diferenciadas.

En cuanto a la duda sobre cómo acreditarse la condición de auditor sucesor, que se plantea, para permitir el acceso a sus papeles de trabajo por el auditor predecesor, debe indicarse que, en todo caso y tal como se ha expuesto anteriormente, aquella podría tener lugar mediante la exhibición de la copia o certificación del nombramiento por parte del órgano competente de la entidad a auditar que ha tomado la decisión de someter a auditoría las cuentas anuales, de la aceptación por parte del auditor sucesor del encargo efectuado por esa entidad o, en su caso, del correspondiente contrato de auditoría suscrito por ambas partes. Circunstancias que deben exigirse antes de emprender la realización efectiva del trabajo.

- Situación en *"que entre la actuación del auditor sucesor y la del auditor predecesor han transcurrido varios ejercicios, los cuales no han sido sometidos a auditoría"*.- Al objeto de resolver esta cuestión ha de tomarse en consideración que la razón que subyace en los deberes y derechos correlativos para acceder a la información pertinente reside en que el auditor sucesor pueda basar parte de su trabajo en las pruebas realizadas por el auditor anterior, por ejemplo, en relación con saldos de apertura e inventarios iniciales, aspectos fiscales, criterios de valoración y uniformidad en su aplicación, etc.; con el objeto precisamente de facilitar al auditor sucesor la realización del trabajo de auditoría y evitar así o disminuir el riesgo de que pudieran darse limitaciones al alcance en determinadas cuestiones en el supuesto de no poder ser verificadas adecuadamente dichos extremos. Así se desprende de lo establecido en los ya citados apartados 43 a 49 de la Norma Técnica de relación entre auditores, que recoge criterios de actuación de los auditores a este respecto.

Lo anterior permite entender que este supuesto no entraría dentro de lo previsto en el artículo 25.2.f) del TRLAC, puesto que, en opinión de este Instituto, dicho artículo se refiere al caso en que se produce un cambio de auditores, entendiendo que éste se produce cuando el auditor que viene auditando las cuentas anuales de una entidad es sustituido por otro auditor, nombrado, por los motivos que fuesen (vencimiento del plazo máximo de contratación, cumplimiento del deber de rotación, renuncia por motivos de independencia u otras circunstancias previstas legalmente, y revocación por justa causa), para auditar las cuentas anuales del ejercicio posterior. Sin embargo, en el caso planteado, en el que han transcurrido varios ejercicios entre la actuación de un auditor (predecesor) y el nombramiento de otro auditor (sucesor), se entiende que no se produce tal sustitución de un auditor por otro, sino que lo que se realiza es un nuevo nombramiento de auditor para someter a auditoría las cuentas anuales de un determinado ejercicio, cuando en el ejercicio anterior no se sometieron a auditoría, no habiendo, por tanto, auditor nombrado al efecto, ni auditor predecesor, a los efectos de lo previsto en el artículo 25.2.f) del TRLAC.

- Supuesto en *"que la auditoría se ha encargado a solicitud de un tercero y no por decisión propia, como puede ser el caso de entornos de compraventa""*- Al respecto, y sin perjuicio de no conocer los concretos extremos a que se refiere este supuesto, cabe advertir que, en todo caso, la realización de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad requiere la decisión y consentimiento a este respecto por parte de los órganos competentes de dicha entidad a

auditar, sin los cuales no sería posible el acceso a la organización y administración de la propia entidad y a la documentación necesaria para la efectiva realización del trabajo de auditoría. Por tanto, y sin perjuicio de que habría que evaluar en cada caso las circunstancias concretas que concurrieran del nombramiento y del encargo, en la medida en que no hay sucesión o cambio de auditores, no se da la situación de auditor a que se refiere el artículo 25.2.f) del TRLAC.

- Caso en *"que los resultados de la auditoría (incluido el informe) no tengan el mismo grado de publicidad que una auditoría obligatoria, en la medida que no es obligatorio su depósito en el Registro Mercantil, etc"* .- Sin perjuicio de no resultar concretados los supuestos a que se refiere la consulta, y al igual que lo indicado para las auditorías voluntarias, debe tenerse en cuenta que la normativa de auditoría de cuentas no establece ninguna distinción en la materia que nos ocupa sobre la base de un diferente régimen de publicidad; por lo que el régimen de relaciones entre auditor predecesor y sucesor debe ser el mismo que el expuesto anteriormente a propósito de las auditorías voluntarias.

12. **Comentarios de la CNMV** sobre la supervisión de los informes financieros anuales. En esta comunicación se recogen aspectos susceptibles de mejora que se han identificado en la revisión de las CCAA del ejercicio 2012 que sirven de referente para tener en cuenta en las cuentas de 2013 *(véase la Comunicación del Departamento técnico nº 41).*

13. Efecto en el informe de auditoría de la **falta de firma de uno o varios administradores.** La Ley de Sociedades de Capital en su artículo 253.2 indica que las cuentas anuales e informe de gestión deberán ser firmados por todos los administradores y si faltara la firma de alguno de ellos se señalará en cada uno de los documentos en que falte con expresa indicación de la causa. A su vez, la Norma de elaboración de las cuentas anuales del PGC (norma 2ª.2) y el Reglamento del Registro Mercantil (art. 366.1.2º) se manifiestan en el mismo sentido. De faltar alguna firma pueden darse los siguientes casos:

    a) Las CCAA indican la falta de la firma de los administradores y las causas, siendo estas razonables en las circunstancias;

    b) Se indica la ausencia de firma de los administradores pero las causas no parecen justificadas o no se informa de los motivos;

    c) No se indica la falta de firma.

    En el primer caso, si bien habrá que evaluar las circunstancias y el número de firmas faltantes, por lo general no tendrá efecto en la opinión de auditoría; sin embargo en el segundo y tercer caso podríamos estar ante una limitación al alcance ya que al desconocer las causas por las que determinados administradores no han firmado y no ser posible determinarlo por otros medios podría tratarse de algún motivo que tuviera incidencia en las cuentas que se están auditando.

14. **Otras consideraciones a tener en cuenta:** Por último, queremos enfatizar la importancia, en el entorno y coyuntura económica actual, de que el auditor se plantee cautelas específicas respecto a situaciones que pudieran cuestionar la aplicación y adecuado funcionamiento de los sistemas de control interno con especial atención a los procedimientos de auditoría aplicables respecto a fraude; así como prestar especial atención a factores indicativos de posible "contabilidad creativa" (transacciones con el propósito de mejorar la situación financiera o el resultado en las cuentas anuales).

17. Resumen de las principales modificaciones introducidas en las memorias 2013

Memoria Abreviada
Memoria no Abreviada
Memoria Pymes
Memoria Consolidada
Memoria Entidades Sin Fines Lucrativos

17.1 RESUMEN DE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A LA MEMORIA ABREVIADA 2013

(Se ha modificado la introducción de la memoria con la modificación de los límites de memoria abreviada y no abreviada, en función de lo mencionado en por el apartado uno del artículo 49 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, que modificaba el artículo 257 de la Ley de Sociedades de Capital).

Desde nuestro punto de vista, una vez revisado toda la legislación junto con las consultas del ICAC publicadas en el año, las modificaciones que podríamos introducir en la memoria son las siguientes (todas ellas por las Resoluciones emitidas por el ICAC en el ejercicio 2013):

- La primera modificación es por la Consulta nº 5 del BOICAC nº 92 de diciembre de 2012. "Actualización de Balances. Ley 16/2012, de 27 de diciembre".
- La segunda modificación es por la Resolución de 1 de marzo de 2013 por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.
- La tercera modificación es por la Resolución de 28 de mayo de 2013 por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.
- La cuarta modificación es por la Resolución de 18 de octubre de 2013 sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
- La quinta modificación es por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, donde se modifica el artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

1ª Modificación:

5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

Se añade el siguiente párrafo al final del apartado 5. "Inmovilizado Material, intangible e inversiones inmobiliarias" para los ejercicios en los que los elementos actualizados del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias mediante la Actualización de Balances de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, se hallen en el patrimonio de la sociedad, se deberá incluir la siguiente información:

a) Criterios empleados en la actualización con indicación de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas anuales afectadas.

b) Importe de la actualización de los distintos elementos actualizados del balance y efecto de la actualización sobre las amortizaciones.

8. Fondos propios

Se añade lo siguiente dentro del apartado 8. Fondos Propios, de la memoria.

Reserva de revalorización de la Ley 16/2012 de 27 de diciembre

Los movimientos durante el ejercicio de la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" y la explicación de la causa justificativa de la variación de la misma, son los siguientes:

-
-

9. Situación fiscal

Impuestos sobre beneficios

Se añade el siguiente punto en este apartado:

- (En el caso de acogerse a la Ley 16/2012 de 27 de diciembre en cuanto a la actualización de balances) El saldo de la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre es indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración Tributaria.

Se elimina el siguiente apartado en relación a la Ley de Actualización de Balances, en el caso de que la empresa se vaya a acoger a la misma:

16. Ley 16/2012, de 27 de diciembre, de actualización de balances.

- La Sociedad ha optado por acogerse a la actualización de balances de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Estimándose que será aprobada por la Junta General Ordinaria de Accionistas el 30 de junio de 2013.

2ª Modificación:

4. Normas de registro y valoración

4.2. Inmovilizado Material.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, en el primer párrafo del apartado 4.2 Inmovilizado Material, lo siguiente:

Así como la mejor estimación del valor actual del importe contingente, no obstante, los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, se contabilizan como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, del apartado 4.2 Inmovilizado Material, en el párrafo siguiente al mencionado antes, lo siguiente:

- Las cantidades entregadas a cuenta de adquisiciones futuras de bienes del inmovilizado material, se registran en el activo y los ajustes que surjan por la actualización del valor del activo asociado al anticipo dan lugar al reconocimiento de ingresos financieros, conforme se devenguen. A tal efecto se utiliza el tipo de interés incremental del proveedor existente en el momento inicial, es decir, el tipo de interés al que el proveedor podría financiarse en condiciones equivalentes a las que resultan del importe recibido, que no será objeto de modificación en posteriores ejercicios. Cuando se trate de anticipos con vencimiento no superior a un año y cuyo efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de actualización.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, después de los costes de desmantelamiento, del apartado 4.2 Inmovilizado Material, lo siguiente:

Después del reconocimiento inicial, se contabiliza la reversión del descuento financiero asociado a la provisión en la cuenta de pérdidas y ganancias y se ajusta el valor del pasivo de acuerdo con el tipo de interés aplicado en el reconocimiento inicial, o en la fecha de la última revisión. Por su parte, la valoración inicial del inmovilizado material podrá verse alterada por cambios en estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión asociada a los costes de desmantelamiento y rehabilitación, una vez reconocida la reversión del descuento, y que podrán venir motivados por:

- Un cambio en el calendario o en el importe de los flujos de efectivo estimados para cancelar la obligación asociada al desmantelamiento o la rehabilitación.

- El tipo de descuento empleado por la Sociedad para la determinación del valor actual de la provisión que, en principio, es el tipo de interés libre de riesgo, salvo que al estimar los flujos de efectivo no se hubiera tenido en cuenta el riesgo asociado al cumplimiento de la obligación.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, en el primer párrafo del apartado 4.3 Inversiones Inmobiliarias, lo siguiente:

Así como aquellos terrenos y edificios cuyos usos futuros no estén determinados en el momento de su incorporación al patrimonio de la Sociedad.

3ª Modificación:

4. Normas de registro y valoración

4.1. Inmovilizado intangible.

Se añade a la nota 4.1. Inmovilizado intangible los siguientes apartados:

- Investigación y desarrollo

Los gastos en investigación se activan desde el momento en que se cumplen las siguientes condiciones (si se optan por activarlos):

a) Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.

b) Se puede establecer una relación estricta entre "proyecto" de investigación y objetivos perseguidos y obtenidos. La apreciación de este requisito se realiza genéricamente para cada conjunto de actividades interrelacionadas por la existencia de un objetivo común.

Los gastos de desarrollo del ejercicio se activan desde el momento en que se cumplen todas las siguientes condiciones:

a) Existencia de un proyecto específico e individualizado que permita valorar de forma fiable el desembolso atribuible a la realización del proyecto.

b) La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto están claramente establecidas.

c) En todo momento existen motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto, tanto para el caso en que la intención sea la de la explotación directa, como para el de la venta a un tercero del resultado del proyecto una vez concluido, si existe mercado.

d) La rentabilidad económico-comercial del proyecto está razonablemente asegurada.

e) La financiación de los distintos proyectos están razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos. Además de estar asegurada la disponibilidad de los adecuados recursos técnicos o de otro tipo para completar el proyecto y para utilizar o vender el activo intangible.

f) Existe una intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.

El cumplimiento de todas las condiciones anteriores se verifica durante todos los ejercicios en los que se realiza el proyecto, siendo el importe a activar el que se produce a partir del momento en que se cumplen dichas condiciones. El importe activado en este ejercicio asciende a.....euros.

En ningún caso se activan los desembolsos reconocidos inicialmente como gastos del ejercicio y que posteriormente han cumplido las condiciones mencionadas para su activación.

Los proyectos de investigación y desarrollo que se encargan a otras empresas o instituciones se valoran por su precio de adquisición.

Los proyectos que se realizan con medios propios de la empresa, se valoran por su coste de producción, que comprenden todos los costes directamente atribuibles y que son necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista.

La imputación a resultados de los gastos activados se realiza conforme a los siguientes criterios:

a) Los gastos de investigación que figuran en el activo se amortizan, desde el momento en que se activan, durante su vida útil, en un plazo máximo de cinco años, salvo que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, en cuyo caso se imputan directamente a pérdidas del ejercicio. La amortización con cargo a los resultados del ejercicio ascendió a.....euros.

b) Los gastos de desarrollo que figuran en el activo se amortizan como mucho en cinco años, comenzando la amortización a partir de la fecha de terminación del proyecto. (Si la vida útil es superior a cinco años, justificar)

- Propiedad Industrial

La propiedad industrial se valora por los costes incurridos para la obtención de la propiedad o el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la misma, siempre que, por las condiciones económicas que se derivan del contrato deben inventariarse por la empresa adquirente. Se incluyen, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad, el diseño industrial y las patentes de producción.

Los derechos de la propiedad industrial se valoran por el precio de adquisición o coste de producción, incluyendo el valor en libros de los gastos de desarrollo activados en el momento en que se obtiene la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial.

Son objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro. La vida útil de la propiedad industrial de la Sociedad es de .....años.

- Patentes, licencias, marcas y similares

La propiedad industrial se valora por los costes incurridos para la obtención de la propiedad o el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la misma, siempre que, por las condiciones económicas que se deriven del contrato deban inventariarse. Se incluyen, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad, el diseño industrial y las patentes de introducción.

Los derechos de la propiedad industrial se valoran por el precio de adquisición o coste de producción. Se contabilizan en este concepto el valor en libros de los gastos de desarrollo activados en el momento en que se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, siempre que se cumplan las condiciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente registro, y sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Los gastos de investigación siguen su ritmo de amortización y no se incorporan al valor contable de la propiedad industrial.

Las patentes se pueden utilizar durante un periodo de 10 años, por lo que se amortizan linealmente en dicho periodo.

Las licencias para el ---------- se pueden utilizar durante un periodo inicial comprendido entre --------años, dependiendo del tipo de licencia. Este periodo inicial se puede renovar a la elección de la Sociedad sin ningún tipo de coste, siempre que se cumplan las condiciones de la licencia, por lo que se estima que tienen una vida útil indefinida y no se amortizan.

- Aplicaciones informáticas

Se valoran al precio de adquisición o coste de producción, incluyéndose en este epígrafe los gastos de desarrollo de las páginas web (siempre que esté prevista su utilización durante varios años). La vida útil de estos elementos se estima en 3 años

- Propiedad intelectual

La propiedad intelectual está integrada por derechos de carácter personal y patrimonial, que atribuyen al autor la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin más limitaciones que las establecidas en la Ley. Son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro. El título de una obra, cuando sea original, queda protegido como parte de ella.

Corresponden al autor de la propiedad intelectual dos clases de derechos: el derecho moral, de carácter irrenunciable e inalienable y, el derecho de explotación de su obra, que abarca los derechos, entre otros, de reproducción y distribución.

Para los elementos de la propiedad intelectual, con carácter general, se utilizarán los mismos principios y criterios de valoración indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica.

- Contratos de franquicia

El importe satisfecho en contraprestación del canon de asociación a una franquicia se contabiliza como un inmovilizado intangible cuando sea probable la obtención a partir del mismo de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro y cuando se pueda valorar de manera fiable.

Este derecho se amortiza de forma sistemática durante el periodo en que contribuye a la obtención de ingresos, no excediendo el plazo de duración del contrato de franquicia, teniendo en cuenta, en su caso, las posibles prórrogas que se han acordado. Este plazo es de .....años.

Si a lo largo de la vida del contrato existiesen dudas sobre la recuperación del activo, se deberá registrar la oportuna corrección valorativa por deterioro. (Especificar las circunstancias que han originado esta duda).

- Derechos de emisión de gases de efecto invernadero

Estos derechos se reconocen por su precio de adquisición. Cuando se tratan de derechos adquiridos sin contraprestación o por un importe sustancialmente inferior a su valor de mercado, se reconoce un ingreso directamente imputado al patrimonio neto al comienzo del ejercicio natural al que corresponden, que es objeto de transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se realiza la imputación a gastos por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación.

Los derechos de emisión no se amortizan. Y están sujetos a las correcciones valorativas por deterioro que sean necesarias.

La emisión de gastos de efecto invernadero origina el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y de la correspondiente provisión, dado que a la fecha de cierre es indeterminado en cuanto a su importe exacto. El importe de este gasto en este ejercicio ha sido de .....euros. La provisión se mantendrá hasta el momento en que se cancele la obligación mediante la entrega de los correspondientes derechos.

14. Información sobre derechos de emisión de gases de efecto invernadero

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

- La información sobre contratos de futuro relativos a derechos de emisión de gases de efecto invernadero.
- Contingencias relacionadas con sanciones o medidas de carácter provisional, en los términos previsto en la Ley 1/2005.

Y se introducen la siguiente redacción:

- La información sobre contratos relativos a derechos de emisión de gases de efecto invernadero.
- Contingencias relacionadas con sanciones o medidas de carácter provisional, en los términos previsto en la Ley.

Se añade los siguientes apartados:

- Importe de las "Provisiones por derechos de emisión de gases de efecto invernadero", especificando dentro de la misma, en su caso, la cuantía que proceda por déficits de derechos de emisión.
- En su caso, el hecho de formar parte de una agrupación de instalaciones.

4ª Modificación:

2. Bases de presentación de las cuentas anuales

2.3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

(Hay que tener en cuenta la Resolución de 31 de mayo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma de Auditoria sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En este sentido, si del análisis de las cuentas anuales pudieran desprenderse dudas sobre la continuidad de la entidad, el auditor debe exigir que se desglose adecuadamente los factores que originan dicha duda y aquellos que la mitigan. Si dicha información no se incluye en la memoria, el auditor tendrá que expresar en el informe una salvedad por falta de información necesaria para una adecuada interpretación y comprensión de las cuentas anuales. Esta Norma Técnica expone posibles Circunstancias que pudieran, entre otras, constituir posibles factores causantes de la duda, así como las mitigantes)

Y se introducen la siguiente redacción:

(Hay que tener en cuenta la Resolución de 19 de julio de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se somete a información pública la modificación de la Norma Técnica de Auditoria sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento publicada por resolución del 31 de mayo de 1993 y la Resolución de 18 de octubre de 2013 sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En este sentido, si del análisis de las cuentas anuales pudieran desprenderse dudas sobre la continuidad de la entidad, el auditor debe exigir que se desglose adecuadamente los factores que originan dicha duda y aquellos que la mitigan. Si dicha información no se incluye en la memoria, el auditor tendrá que expresar en el informe una salvedad por falta de información necesaria para una adecuada interpretación y comprensión de las cuentas anuales. Esta Norma Técnica y la Resolución expone posibles circuns-

tancias que pudieran, entre otras, constituir posibles factores causantes de la duda, así como las mitigantes)

5ª Modificación:

9. Situación fiscal

Impuestos sobre beneficios

Se añade el siguiente punto en este apartado:

- (En el caso de acogerse, se debe de informar hasta que se cumpla el plazo de mantenimiento) La Sociedad se ha acogido a la deducción por inversión de beneficios (artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades):
- El importe de los beneficios acogidos a la deducción es de.....euros y el ejercicio en que se obtuvieron fue el.....
- La reserva indisponible está dotada por un importe de.....
- Los elementos adquiridos junto con su importe son los siguientes:.....
- Los elementos han sido objeto de adquisición y afectación a la actividad económica en la siguiente/s fecha/s:.....

17.2 RESUMEN DE MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A LA MEMORIA NO ABREVIADA 2013

(Se ha modificado la introducción de la memoria con la modificación de los límites de memoria abreviada y no abreviada, en función de lo mencionado en por el apartado uno del artículo 49 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, que modificaba el artículo 257 de la Ley de Sociedades de Capital)

Desde nuestro punto de vista, una vez revisado toda la legislación junto con las consultas del ICAC publicadas en el año, las modificaciones que podríamos introducir en la memoria son las siguientes (todas ellas por las Resoluciones emitidas por el ICAC en el ejercicio 2013):

- La primera modificación es por la Consulta nº 5 del BOICAC nº 92 de diciembre de 2012. "Actualización de Balances. Ley 16/2012, de 27 de diciembre".
- La segunda modificación es por la Resolución de 1 de marzo de 2013 por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.
- La tercera modificación es por la Resolución de 28 de mayo de 2013 por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.
- La cuarta modificación es por la Resolución de 18 de octubre de 2013 sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
- La quinta modificación es por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, donde se modifica el artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
- La sexta modificación es por un cambio en la redacción.

1ª Modificación:

5. Inmovilizado material

Se añade el siguiente párrafo al final del apartado 5. "Inmovilizado Material" para los ejercicios en los que los elementos actualizados mediante la Actualización de Balances de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, se hallen en el patrimonio de la entidad, se deberá incluir la siguiente información:

a) Criterios empleados en la actualización con indicación de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas anuales afectadas.

b) Importe de la actualización de los distintos elementos actualizados del balance y efecto de la actualización sobre las amortizaciones.

6. Inversiones Inmobiliarias

Se añade el siguiente párrafo al final del apartado 6. "Inversiones Inmobiliarias" para los ejercicios en los que los elementos actualizados mediante la Actualización de Balances de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, se hallen en el patrimonio de la entidad, se deberá incluir la siguiente información:

a) Criterios empleados en la actualización con indicación de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas anuales afectadas.

b) Importe de la actualización de los distintos elementos actualizados del balance y efecto de la actualización sobre las amortizaciones.

9.5 Fondos propios

Se añade lo siguiente dentro del epígrafe 9.5 Fondos Propios, dentro del apartado 9. Instrumentos Financieros, de la memoria.

Reserva de revalorización de la Ley 16/2012 de 27 de diciembre

Los movimientos durante el ejercicio de la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" y la explicación de la causa justificativa de la variación de la misma, son los siguientes:

-

-

12. Situación fiscal

12.2. Impuestos sobre beneficios

Se añade el siguiente punto en este apartado:

- (En el caso de acogerse a la Ley 16/2012 de 27 de diciembre en cuanto a la actualización de balances) El saldo de la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre es indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración Tributaria.

Se elimina en el siguiente apartado el párrafo en relación a la Ley de Actualización de Balances, en el caso de que la empresa se vaya a acoger a la misma:

22. Hechos posteriores al cierre

- La Sociedad ha optado por acogerse a la actualización de balances de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Estimándose que será aprobada por la Junta General Ordinaria de Accionistas el 30 de junio de 2013.

4ª Modificación:

4. Normas de registro y valoración

4.2. Inmovilizado Material.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, en el primer párrafo del apartado 4.2 Inmovilizado Material, lo siguiente:

Así como la mejor estimación del valor actual del importe contingente, no obstante, los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, se contabilizan como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, del apartado 4.2 Inmovilizado Material, en el párrafo siguiente al mencionado antes, lo siguiente:

- Las cantidades entregadas a cuenta de adquisiciones futuras de bienes del inmovilizado material, se registran en el activo y los ajustes que surjan por la actualización del valor del activo asociado al anticipo dan lugar al reconocimiento de ingresos financieros, conforme se devenguen. A tal efecto se utiliza el tipo de interés incremental del proveedor existente en el momento inicial, es decir, el tipo de interés al que el proveedor podría financiarse en condiciones equivalentes a las que resultan del importe recibido, que no será objeto de modificación en posteriores ejercicios. Cuando se trate de anticipos con vencimiento no superior a un año y cuyo efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de actualización.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, después de los costes de desmantelamiento, del apartado 4.2 Inmovilizado Material, lo siguiente:

Después del reconocimiento inicial, se contabiliza la reversión del descuento financiero asociado a la provisión en la cuenta de pérdidas y ganancias y se ajusta el valor del pasivo de acuerdo con el tipo de interés aplicado en el reconocimiento inicial, o en la fecha de la última revisión. Por su parte, la valoración inicial del inmovilizado material podrá verse alterada por cambios en estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión asociada a los costes de desmantelamiento y rehabilitación, una vez reconocida la reversión del descuento, y que podrán venir motivados por:

- Un cambio en el calendario o en el importe de los flujos de efectivo estimados para cancelar la obligación asociada al desmantelamiento o la rehabilitación.
- El tipo de descuento empleado por la Sociedad para la determinación del valor actual de la provisión que, en principio, es el tipo de interés libre de riesgo, salvo que al estimar los flujos de efectivo no se hubiera tenido en cuenta el riesgo asociado al cumplimiento de la obligación.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, en el primer párrafo del apartado 4.3 Inversiones Inmobiliarias, lo siguiente:

Así como aquellos terrenos y edificios cuyos usos futuros no estén determinados en el momento de su incorporación al patrimonio de la Sociedad.

3ª Modificación:

4. Normas de registro y valoración

4.1. Inmovilizado intangible.

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

a) Investigación y desarrollo

Y se introducen la siguiente redacción:

Los gastos en investigación se activan desde el momento en que se cumplen las siguientes condiciones (si se optan por activarlos):

a) Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.

b) Se puede establecer una relación estricta entre "proyecto" de investigación y objetivos perseguidos y obtenidos. La apreciación de este requisito se realiza genéricamente para cada conjunto de actividades interrelacionadas por la existencia de un objetivo común.

Los gastos de desarrollo del ejercicio se activan desde el momento en que se cumplen todas las siguientes condiciones:

a) Existencia de un proyecto específico e individualizado que permita valorar de forma fiable el desembolso atribuible a la realización del proyecto.

b) La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto están claramente establecidas.

c) En todo momento existen motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto, tanto para el caso en que la intención sea la de la explotación directa, como para el de la venta a un tercero del resultado del proyecto una vez concluido, si existe mercado.

d) La rentabilidad económico-comercial del proyecto está razonablemente asegurada.

e) La financiación de los distintos proyectos están razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos. Además de estar asegurada la disponibilidad de los adecuados recursos técnicos o de otro tipo para completar el proyecto y para utilizar o vender el activo intangible.

f) Existe una intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.

El cumplimiento de todas las condiciones anteriores se verifica durante todos los ejercicios en los que se realiza el proyecto, siendo el importe a activar el que se produce a partir del momento en que se cumplen dichas condiciones. El importe activado en este ejercicio asciende a.....euros.

En ningún caso se activan los desembolsos reconocidos inicialmente como gastos del ejercicio y que posteriormente han cumplido las condiciones mencionadas para su activación.

Los proyectos de investigación y desarrollo que se encargan a otras empresas o instituciones se valoran por su precio de adquisición.

Los proyectos que se realizan con medios propios de la empresa, se valoran por su coste de producción, que comprenden todos los costes directamente atribuibles y que son necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista.

La imputación a resultados de los gastos activados se realiza conforme a los siguientes criterios:

a) Los gastos de investigación que figuran en el activo se amortizan, desde el momento en que se activan, durante su vida útil, en un plazo máximo de cinco años, salvo que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, en cuyo caso se imputan directamente a pérdidas del ejercicio. La amortización con cargo a los resultados del ejercicio ascendió a.....euros.

b) Los gastos de desarrollo que figuran en el activo se amortizan como mucho en cinco años, comenzando la amortización a partir de la fecha de terminación del proyecto. (Si la vida útil es superior a cinco años, justificar)

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

d) Propiedad Industrial

Se contabilizan en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se ha obtenido la correspondiente patente, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial. Son objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro. La vida útil de la propiedad industrial de la Sociedad es de ..... años.

Y se pone la siguiente:

La propiedad industrial se valora por los costes incurridos para la obtención de la propiedad o el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la misma, siempre que, por las condiciones económicas que se derivan del contrato deben inventariarse por la empresa adquirente. Se incluyen, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad, el diseño industrial y las patentes de producción.

Los derechos de la propiedad industrial se valoran por el precio de adquisición o coste de producción, incluyendo el valor en libros de los gastos de desarrollo activados en el momento en que se obtiene la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial.

Son objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro. La vida útil de la propiedad industrial de la Sociedad es de .....años.

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

c) Patentes, licencias, marcas y similares

Las patentes se pueden utilizar durante un periodo de 10 años, por lo que se amortizan linealmente en dicho periodo.

Las licencias para el ---------- se pueden utilizar durante un periodo inicial comprendido entre --------años, dependiendo del tipo de licencia. Este periodo inicial se puede renovar a la elección de la Sociedad sin ningún tipo de coste, siempre que se cumplan las condiciones de la licencia, por lo que se estima que tienen una vida útil indefinida y no se amortizan

Y se pone la siguiente:

c) Patentes, licencias, marcas y similares

La propiedad industrial se valora por los costes incurridos para la obtención de la propiedad o el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la misma, siempre que, por las condiciones económicas que se deriven del contrato deban inventariarse. Se incluyen, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad, el diseño industrial y las patentes de introducción.

Los derechos de la propiedad industrial se valoran por el precio de adquisición o coste de producción. Se contabilizan en este concepto el valor en libros de los gastos de desarrollo activados en el momento en que se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, siempre que se cumplan las condiciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente registro, y sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Los gastos de investigación siguen su ritmo de amortización y no se incorporan al valor contable de la propiedad industrial.

Las patentes se pueden utilizar durante un periodo de 10 años, por lo que se amortizan linealmente en dicho periodo.

Las licencias para el ---------- se pueden utilizar durante un periodo inicial comprendido entre --------años, dependiendo del tipo de licencia. Este periodo inicial se puede renovar a la elección de la Sociedad sin ningún tipo de coste, siempre que se cumplan las condiciones de la licencia, por lo que se estima que tienen una vida útil indefinida y no se amortizan.

Se introduce la siguiente precisión en esta nota (en cursiva):

g) Aplicaciones informáticas

Se valoran al precio de adquisición o coste de producción, incluyéndose en este epígrafe los gastos de desarrollo de las páginas web (siempre que esté prevista su utilización durante varios años). La vida útil de estos elementos se estima en 3 años

Se añade a la nota 4.1. Inmovilizado intangible el siguiente apartado:

i) Propiedad intelectual

La propiedad intelectual está integrada por derechos de carácter personal y patrimonial, que atribuyen al autor la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin más limitaciones que las establecidas en la Ley. Son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro. El título de una obra, cuando sea original, queda protegido como parte de ella.

Corresponden al autor de la propiedad intelectual dos clases de derechos: el derecho moral, de carácter irrenunciable e inalienable y, el derecho de explotación de su obra, que abarca los derechos, entre otros, de reproducción y distribución.

Para los elementos de la propiedad intelectual, con carácter general, se utilizarán los mismos principios y criterios de valoración indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica.

Se añade a la nota 4.1. Inmovilizado intangible el siguiente apartado:

j) Contratos de franquicia

El importe satisfecho en contraprestación del canon de asociación a una franquicia se contabiliza como un inmovilizado intangible cuando sea probable la obtención a partir del mismo de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro y cuando se pueda valorar de manera fiable.

Este derecho se amortiza de forma sistemática durante el periodo en que contribuye a la obtención de ingresos, no excediendo el plazo de duración del contrato de franquicia, teniendo en cuenta, en su caso, las posibles prórrogas que se han acordado. Este plazo es de .....años.

Si a lo largo de la vida del contrato existiesen dudas sobre la recuperación del activo, se deberá registrar la oportuna corrección valorativa por deterioro. (Especificar las circunstancias que han originado esta duda).

Se añade a la nota 4.1. Inmovilizado intangible el siguiente apartado:

k) Derechos de emisión de gases de efecto invernadero

Estos derechos se reconocen por su precio de adquisición. Cuando se tratan de derechos adquiridos sin contraprestación o por un importe sustancialmente inferior a su valor de mercado, se reconoce un ingreso directamente imputado al patrimonio neto al comienzo del ejercicio natural al que corresponden, que es objeto de transferencia a la cuenta de pérdidas y ganan-

cias a medida que se realiza la imputación a gastos por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación.

Los derechos de emisión no se amortizan. Y están sujetos a las correcciones valorativas por deterioro que sean necesarias.

La emisión de gastos de efecto invernadero origina el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y de la correspondiente provisión, dado que a la fecha de cierre es indeterminado en cuanto a su importe exacto. El importe de este gasto en este ejercicio ha sido de .....euros. La provisión se mantendrá hasta el momento en que se cancele la obligación mediante la entrega de los correspondientes derechos.

26. Información sobre derechos de emisión de gases de efecto invernadero

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

- La información sobre contratos de futuro relativos a derechos de emisión de gases de efecto invernadero.
- Contingencias relacionadas con sanciones o medidas de carácter provisional, en los términos previsto en la Ley 1/2005.

Y se introducen la siguiente redacción:

- La información sobre contratos relativos a derechos de emisión de gases de efecto invernadero.
- Contingencias relacionadas con sanciones o medidas de carácter provisional, en los términos previsto en la Ley.

Se añade los siguientes apartados:

- Importe de las "Provisiones por derechos de emisión de gases de efecto invernadero", especificando dentro de la misma, en su caso, la cuantía que proceda por déficits de derechos de emisión.
- En su caso, el hecho de formar parte de una agrupación de instalaciones.

4ª Modificación:

2. Bases de presentación de las cuentas anuales

2.3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

(Hay que tener en cuenta la Resolución de 31 de mayo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas por la que se publica la Norma de Auditoria sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En este sentido, si del análisis de las cuentas anuales pudieran desprenderse dudas sobre la continuidad de la entidad, el auditor debe exigir que se desglose adecuadamente los factores que originan dicha duda y aquellos que la mitigan. Si dicha información no se incluye en la memoria, el auditor tendrá que expresar en el informe una salvedad por falta de información necesaria para una adecuada interpretación y comprensión de las cuentas anuales. Esta Norma Técnica expone posibles Circunstancias que pudieran, entre otras, constituir posibles factores causantes de la duda, así como las mitigantes)

Y se introducen la siguiente redacción:

(Hay que tener en cuenta la Resolución de 19 de julio de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se somete a información pública la modificación de la Norma Técnica de Auditoria sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento publicada por resolución del 31 de mayo de 1993 y la Resolución de 18 de octubre de 2013 sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En este sentido, si del análisis de las cuentas anuales pudieran desprenderse dudas sobre la continuidad de la entidad, el auditor debe exigir que se desglose adecuadamente los factores que originan dicha duda y aquellos que la mitigan. Si dicha información no se incluye en la memoria, el auditor tendrá que expresar en el informe una salvedad por falta de información necesaria para una adecuada interpretación y comprensión de las cuentas anuales. Esta Norma Técnica y la Resolución expone posibles circunstancias que pudieran, entre otras, constituir posibles factores causantes de la duda, así como las mitigantes)

5ª Modificación:

12. Situación fiscal

12.2. Impuestos sobre beneficios

Se añade el siguiente punto en este apartado:

- (En el caso de acogerse, se debe de informar hasta que se cumpla el plazo de mantenimiento) La Sociedad se ha acogido a la deducción por inversión de beneficios (artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades):
- El importe de los beneficios acogidos a la deducción es de.....euros y el ejercicio en que se obtuvieron fue el.....
- La reserva indisponible está dotada por un importe de.....
- Los elementos adquiridos junto con su importe son los siguientes:.....
- Los elementos han sido objeto de adquisición y afectación a la actividad económica en la siguiente/s fecha/s:.....

6ª Modificación:

1. Actividad de la empresa

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

- Se le aplica la Ley de Sociedades de Capital (vigente desde el 1 de septiembre de 2010), cuyo texto refundido se aprobó por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, la Ley de Sociedades Anónimas (vigente hasta el 1 de septiembre de 2010), cuyo texto refundido se aprobó por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (vigente hasta el 1 de septiembre de 2010), Código de Comercio y disposiciones complementarias. (Detalle de otras que sean expresamente aplicables)

Y se introducen la siguiente redacción:

- Se le aplica la Ley de Sociedades de Capital (vigente desde el 1 de septiembre de 2010), cuyo texto refundido se aprobó por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, Código de Comercio y disposiciones complementarias. (Detalle de otras que sean expresamente aplicables)

17.3 RESUMEN DE MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A LA MEMORIA PYME 2013

(Se ha modificado la introducción de la memoria con la modificación de los límites de memoria abreviada y no abreviada, en función de lo mencionado en por el apartado uno del artículo 49 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, que modificaba el artículo 257 de la Ley de Sociedades de Capital)

Desde nuestro punto de vista, una vez revisado toda la legislación junto con las consultas del ICAC publicadas en el año, las modificaciones que podríamos introducir en la memoria son las siguientes (todas ellas por las Resoluciones emitidas por el ICAC en el ejercicio 2013):

- La primera modificación es por la Consulta nº 5 del BOICAC nº 92 de diciembre de 2012. "Actualización de Balances. Ley 16/2012, de 27 de diciembre".
- La segunda modificación es por la Resolución de 1 de marzo de 2013 por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.
- La tercera modificación es por la Resolución de 28 de mayo de 2013 por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.
- La cuarta modificación es por la Resolución de 18 de octubre de 2013 sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
- La quinta modificación es por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, donde se modifica el artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

1ª Modificación:

5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

Se añade el siguiente párrafo al final del apartado 5. "Inmovilizado Material, intangible e inversiones inmobiliarias" para los ejercicios en los que los elementos actualizados del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias mediante la Actualización de Balances de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, se hallen en el patrimonio de la sociedad, se deberá incluir la siguiente información:

a) Criterios empleados en la actualización con indicación de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas anuales afectadas.

b) Importe de la actualización de los distintos elementos actualizados del balance y efecto de la actualización sobre las amortizaciones.

8. Fondos propios

Se añade lo siguiente dentro del apartado 8. Fondos Propios, de la memoria.

Reserva de revalorización de la Ley 16/2012 de 27 de diciembre

Los movimientos durante el ejercicio de la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" y la explicación de la causa justificativa de la variación de la misma, son los siguientes:

-

-

9. Situación fiscal

Impuestos sobre beneficios

Se añade el siguiente punto en este apartado:

- (En el caso de acogerse a la Ley 16/2012 de 27 de diciembre en cuanto a la actualización de balances) El saldo de la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre es indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración Tributaria.

Se elimina el siguiente apartado en relación a la Ley de Actualización de Balances, en el caso de que la empresa se vaya a acoger a la misma:

16. Ley 16/2012, de 27 de diciembre, de actualización de balances.

- La Sociedad ha optado por acogerse a la actualización de balances de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Estimándose que será aprobada por la Junta General Ordinaria de Accionistas el 30 de junio de 2013.

2ª Modificación:

4. Normas de registro y valoración

4.2. Inmovilizado Material.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, en el primer párrafo del apartado 4.2 Inmovilizado Material, lo siguiente:

Así como la mejor estimación del valor actual del importe contingente, no obstante, los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, se contabilizan como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, del apartado 4.2 Inmovilizado Material, en el párrafo siguiente al mencionado antes, lo siguiente:

- Las cantidades entregadas a cuenta de adquisiciones futuras de bienes del inmovilizado material, se registran en el activo y los ajustes que surjan por la actualización del valor del activo asociado al anticipo dan lugar al reconocimiento de ingresos financieros, conforme se devenguen. A tal efecto se utiliza el tipo de interés incremental del proveedor existente en el momento inicial, es decir, el tipo de interés al que el proveedor podría financiarse en condiciones equivalentes a las que resultan del importe recibido, que no será objeto de modificación en posteriores ejercicios. Cuando se trate de anticipos con vencimiento no superior a un año y cuyo efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de actualización.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, después de los costes de desmantelamiento, del apartado 4.2 Inmovilizado Material, lo siguiente:

Después del reconocimiento inicial, se contabiliza la reversión del descuento financiero asociado a la provisión en la cuenta de pérdidas y ganancias y se ajusta el valor del pasivo de acuerdo con el tipo de interés aplicado en el reconocimiento inicial, o en la fecha de la última revisión. Por su parte, la valoración inicial del inmovilizado material podrá verse alterada por cambios en estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión asociada a los costes de desmantelamiento y rehabilitación, una vez reconocida la reversión del descuento, y que podrán venir motivados por:

- Un cambio en el calendario o en el importe de los flujos de efectivo estimados para cancelar la obligación asociada al desmantelamiento o la rehabilitación.

- El tipo de descuento empleado por la Sociedad para la determinación del valor actual de la provisión que, en principio, es el tipo de interés libre de riesgo, salvo que al estimar los flujos de efectivo no se hubiera tenido en cuenta el riesgo asociado al cumplimiento de la obligación.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, en el primer párrafo del apartado 4.3 Inversiones Inmobiliarias, lo siguiente:

Así como aquellos terrenos y edificios cuyos usos futuros no estén determinados en el momento de su incorporación al patrimonio de la Sociedad.

3ª Modificación:

4. Normas de registro y valoración

4.1. Inmovilizado intangible.

Se añade a la nota 4.1. Inmovilizado intangible los siguientes apartados:

- Investigación y desarrollo

Los gastos en investigación se activan desde el momento en que se cumplen las siguientes condiciones (si se optan por activarlos):

a) Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.

b) Se puede establecer una relación estricta entre "proyecto" de investigación y objetivos perseguidos y obtenidos. La apreciación de este requisito se realiza genéricamente para cada conjunto de actividades interrelacionadas por la existencia de un objetivo común.

Los gastos de desarrollo del ejercicio se activan desde el momento en que se cumplen todas las siguientes condiciones:

a) Existencia de un proyecto específico e individualizado que permita valorar de forma fiable el desembolso atribuible a la realización del proyecto.

b) La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto están claramente establecidas.

c) En todo momento existen motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto, tanto para el caso en que la intención sea la de la explotación directa, como para el de la venta a un tercero del resultado del proyecto una vez concluido, si existe mercado.

d) La rentabilidad económico-comercial del proyecto está razonablemente asegurada.

e) La financiación de los distintos proyectos están razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos. Además de estar asegurada la disponibilidad de los adecuados recursos técnicos o de otro tipo para completar el proyecto y para utilizar o vender el activo intangible.

f) Existe una intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.

El cumplimiento de todas las condiciones anteriores se verifica durante todos los ejercicios en los que se realiza el proyecto, siendo el importe a activar el que se produce a partir del momento en que se cumplen dichas condiciones. El importe activado en este ejercicio asciende a.....euros.

En ningún caso se activan los desembolsos reconocidos inicialmente como gastos del ejercicio y que posteriormente han cumplido las condiciones mencionadas para su activación.

Los proyectos de investigación y desarrollo que se encargan a otras empresas o instituciones se valoran por su precio de adquisición.

Los proyectos que se realizan con medios propios de la empresa, se valoran por su coste de producción, que comprenden todos los costes directamente atribuibles y que son necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista.

La imputación a resultados de los gastos activados se realiza conforme a los siguientes criterios:

a) Los gastos de investigación que figuran en el activo se amortizan, desde el momento en que se activan, durante su vida útil, en un plazo máximo de cinco años, salvo que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, en cuyo caso se imputan directamente a pérdidas del ejercicio. La amortización con cargo a los resultados del ejercicio ascendió a.....euros.

b) Los gastos de desarrollo que figuran en el activo se amortizan como mucho en cinco años, comenzando la amortización a partir de la fecha de terminación del proyecto. (Si la vida útil es superior a cinco años, justificar)

· Propiedad Industrial

La propiedad industrial se valora por los costes incurridos para la obtención de la propiedad o el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la misma, siempre que, por las condiciones económicas que se derivan del contrato deben inventariarse por la empresa adquirente. Se incluyen, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad, el diseño industrial y las patentes de producción.

Los derechos de la propiedad industrial se valoran por el precio de adquisición o coste de producción, incluyendo el valor en libros de los gastos de desarrollo activados en el momento en que se obtiene la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial.

Son objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro. La vida útil de la propiedad industrial de la Sociedad es de .....años.

· Patentes, licencias, marcas y similares

La propiedad industrial se valora por los costes incurridos para la obtención de la propiedad o el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la misma, siempre que, por las condiciones económicas que se deriven del contrato deban inventariarse. Se incluyen, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad, el diseño industrial y las patentes de introducción.

Los derechos de la propiedad industrial se valoran por el precio de adquisición o coste de producción. Se contabilizan en este concepto el valor en libros de los gastos de desarrollo activados en el momento en que se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, siempre que se cumplan las condiciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente registro, y sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Los gastos de investigación siguen su ritmo de amortización y no se incorporan al valor contable de la propiedad industrial.

Las patentes se pueden utilizar durante un periodo de 10 años, por lo que se amortizan linealmente en dicho periodo.

Las licencias para el ---------- se pueden utilizar durante un periodo inicial comprendido entre --------años, dependiendo del tipo de licencia. Este periodo inicial se puede renovar a

la elección de la Sociedad sin ningún tipo de coste, siempre que se cumplan las condiciones de la licencia, por lo que se estima que tienen una vida útil indefinida y no se amortizan.

- Aplicaciones informáticas

  Se valoran al precio de adquisición o coste de producción, incluyéndose en este epígrafe los gastos de desarrollo de las páginas web (siempre que esté prevista su utilización durante varios años). La vida útil de estos elementos se estima en 3 años

- Propiedad intelectual

  La propiedad intelectual está integrada por derechos de carácter personal y patrimonial, que atribuyen al autor la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin más limitaciones que las establecidas en la Ley. Son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro. El título de una obra, cuando sea original, queda protegido como parte de ella.

  Corresponden al autor de la propiedad intelectual dos clases de derechos: el derecho moral, de carácter irrenunciable e inalienable y, el derecho de explotación de su obra, que abarca los derechos, entre otros, de reproducción y distribución.

  Para los elementos de la propiedad intelectual, con carácter general, se utilizarán los mismos principios y criterios de valoración indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica.

- Contratos de franquicia

  El importe satisfecho en contraprestación del canon de asociación a una franquicia se contabiliza como un inmovilizado intangible cuando sea probable la obtención a partir del mismo de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro y cuando se pueda valorar de manera fiable.

  Este derecho se amortiza de forma sistemática durante el periodo en que contribuye a la obtención de ingresos, no excediendo el plazo de duración del contrato de franquicia, teniendo en cuenta, en su caso, las posibles prórrogas que se han acordado. Este plazo es de .....años.

  Si a lo largo de la vida del contrato existiesen dudas sobre la recuperación del activo, se deberá registrar la oportuna corrección valorativa por deterioro. (Especificar las circunstancias que han originado esta duda).

- Derechos de emisión de gases de efecto invernadero

  Estos derechos se reconocen por su precio de adquisición. Cuando se tratan de derechos adquiridos sin contraprestación o por un importe sustancialmente inferior a su valor de mercado, se reconoce un ingreso directamente imputado al patrimonio neto al comienzo del ejercicio natural al que corresponden, que es objeto de transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se realiza la imputación a gastos por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación.

  Los derechos de emisión no se amortizan. Y están sujetos a las correcciones valorativas por deterioro que sean necesarias.

  La emisión de gastos de efecto invernadero origina el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y de la correspondiente provisión, dado que a la fecha de cierre es indeterminado en cuanto a su importe exacto. El importe de este gasto en

este ejercicio ha sido de .....euros. La provisión se mantendrá hasta el momento en que se cancele la obligación mediante la entrega de los correspondientes derechos.

14. Información sobre derechos de emisión de gases de efecto invernadero

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

- La información sobre contratos de futuro relativos a derechos de emisión de gases de efecto invernadero.
- Contingencias relacionadas con sanciones o medidas de carácter provisional, en los términos previsto en la Ley 1/2005.

Y se introducen la siguiente redacción:

- La información sobre contratos relativos a derechos de emisión de gases de efecto invernadero.
- Contingencias relacionadas con sanciones o medidas de carácter provisional, en los términos previsto en la Ley.

Se añade los siguientes apartados:

- Importe de las "Provisiones por derechos de emisión de gases de efecto invernadero", especificando dentro de la misma, en su caso, la cuantía que proceda por déficits de derechos de emisión.
- En su caso, el hecho de formar parte de una agrupación de instalaciones.

4ª Modificación:

2. Bases de presentación de las cuentas anuales

2.3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

(Hay que tener en cuenta la Resolución de 31 de mayo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma de Auditoria sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En este sentido, si del análisis de las cuentas anuales pudieran desprenderse dudas sobre la continuidad de la entidad, el auditor debe exigir que se desglose adecuadamente los factores que originan dicha duda y aquellos que la mitigan. Si dicha información no se incluye en la memoria, el auditor tendrá que expresar en el informe una salvedad por falta de información necesaria para una adecuada interpretación y comprensión de las cuentas anuales. Esta Norma Técnica expone posibles Circunstancias que pudieran, entre otras, constituir posibles factores causantes de la duda, así como las mitigantes)

Y se introducen la siguiente redacción:

(Hay que tener en cuenta la Resolución de 19 de julio de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se somete a información pública la modificación de la Norma Técnica de Auditoria sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento publicada por resolución del 31 de mayo de 1993 y la Resolución de 18 de octubre de 2013 sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En este sentido, si del análisis de las cuentas anuales pudieran desprenderse dudas sobre la continuidad de la entidad, el auditor debe exigir que se desglose adecuadamente los factores que originan dicha duda y aquellos que la mitigan.

Si dicha información no se incluye en la memoria, el auditor tendrá que expresar en el informe una salvedad por falta de información necesaria para una adecuada interpretación y comprensión de las cuentas anuales. Esta Norma Técnica y la Resolución expone posibles circunstancias que pudieran, entre otras, constituir posibles factores causantes de la duda, así como las mitigantes)

5ª Modificación:

9. Situación fiscal

Impuestos sobre beneficios

Se añade el siguiente punto en este apartado:

- (En el caso de acogerse, se debe de informar hasta que se cumpla el plazo de mantenimiento) La Sociedad se ha acogido a la deducción por inversión de beneficios (artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades):
- El importe de los beneficios acogidos a la deducción es de.....euros y el ejercicio en que se obtuvieron fue el.....
  - La reserva indisponible está dotada por un importe de.....
  - Los elementos adquiridos junto con su importe son los siguientes:.....
  - Los elementos han sido objeto de adquisición y afectación a la actividad económica en la siguiente/s fecha/s:.....

17.4 RESUMEN DE MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A LA MEMORIA CONSOLIDADA 2013

Desde nuestro punto de vista, una vez revisado toda la legislación junto con las consultas del ICAC publicadas en el año, las modificaciones que podríamos introducir en la memoria son las siguientes (todas ellas por las Resoluciones emitidas por el ICAC en el ejercicio 2013):

- La primera modificación es por la Consulta nº 5 del BOICAC nº 92 de diciembre de 2012. "Actualización de Balances. Ley 16/2012, de 27 de diciembre".
- La segunda modificación es por la Resolución de 1 de marzo de 2013 por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.
- La tercera modificación es por la Resolución de 28 de mayo de 2013 por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.
- La cuarta modificación es por la Resolución de 18 de octubre de 2013 sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
- La quinta modificación es por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, donde se modifica el artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

1ª Modificación:

12. Inmovilizado material

Se añade el siguiente párrafo al final del apartado 12. "Inmovilizado Material" para los ejercicios en los que los elementos actualizados mediante la Actualización de Balances de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, se hallen el patrimonio del grupo, se deberá incluir la siguiente información:

a) Criterios empleados en la actualización con indicación de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas anuales afectadas.

b) Importe de la actualización de los distintos elementos actualizados del balance y efecto de la actualización sobre las amortizaciones.

13. Inversiones Inmobiliarias

Se añade el siguiente párrafo al final del apartado 13. "Inversiones Inmobiliarias" para los ejercicios en los que los elementos actualizados mediante la Actualización de Balances de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, se hallen el patrimonio de la entidad, se deberá incluir la siguiente información:

a) Criterios empleados en la actualización con indicación de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas anuales afectadas.

b) Importe de la actualización de los distintos elementos actualizados del balance y efecto de la actualización sobre las amortizaciones.

16.4 Fondos propios

Se añade lo siguiente dentro del epígrafe 16.4 Fondos Propios, dentro del apartado 16. Instrumentos Financieros, de la memoria.

Reserva de revalorización de la Ley 16/2012 de 27 de diciembre

Los movimientos durante el ejercicio de la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" y la explicación de la causa justificativa de la variación de la misma, son los siguientes:

-

-

19. Situación fiscal

19.1. Impuestos sobre beneficios

Se añade el siguiente punto en este apartado:

- (En el caso de acogerse a la Ley 16/2012 de 27 de diciembre en cuanto a la actualización de balances) El saldo de la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre es indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración Tributaria.

Se elimina en el siguiente apartado el párrafo en relación a la Ley de Actualización de Balances, en el caso de que la empresa se vaya a acoger a la misma:

27. Hechos posteriores al cierre

- Determinadas sociedadzes del Grupo, han propuesto acogerse a la actualización de balances de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Estimándose que será aprobada por la Junta General Ordinaria de Accionistas de dichas sociedades y la correspondiente a la Sociedad Dominante al grupo del 30 de junio de 2013.

2ª Modificación:

4. Normas de registro y valoración

4.5. Inmovilizado Material.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, en el primer párrafo del apartado 4.5 Inmovilizado Material, lo siguiente:

Así como la mejor estimación del valor actual del importe contingente, no obstante, los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, se contabilizan como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, del apartado 4.5 Inmovilizado Material, en el párrafo siguiente al mencionado antes, lo siguiente:

- Las cantidades entregadas a cuenta de adquisiciones futuras de bienes del inmovilizado material, se registran en el activo y los ajustes que surjan por la actualización del valor del activo asociado al anticipo dan lugar al reconocimiento de ingresos financieros, conforme se devenguen. A tal efecto se utiliza el tipo de interés incremental del proveedor existente en el momento inicial, es decir, el tipo de interés al que el proveedor podría financiarse en condiciones equivalentes a las que resultan del importe recibido, que no será objeto de modificación en posteriores ejercicios. Cuando se trate de anticipos con vencimiento no superior a un año y cuyo efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de actualización.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, después de los costes de desmantelamiento, del apartado 4.5 Inmovilizado Material, lo siguiente:

Después del reconocimiento inicial, se contabiliza la reversión del descuento financiero asociado a la provisión en la cuenta de pérdidas y ganancias y se ajusta el valor del pasivo de acuerdo con el tipo de interés aplicado en el reconocimiento inicial, o en la fecha de la última revisión. Por su parte, la valoración inicial del inmovilizado material podrá verse alterada por cambios en estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión asociada a los costes de desmantelamiento y rehabilitación, una vez reconocida la reversión del descuento, y que podrán venir motivados por:

- Un cambio en el calendario o en el importe de los flujos de efectivo estimados para cancelar la obligación asociada al desmantelamiento o la rehabilitación.
- El tipo de descuento empleado por la Sociedad para la determinación del valor actual de la provisión que, en principio, es el tipo de interés libre de riesgo, salvo que al estimar los flujos de efectivo no se hubiera tenido en cuenta el riesgo asociado al cumplimiento de la obligación.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, en el primer párrafo del apartado 4.6 Inversiones Inmobiliarias, lo siguiente:

Así como aquellos terrenos y edificios cuyos usos futuros no estén determinados en el momento de su incorporación al patrimonio de la Sociedad.

3ª Modificación:

4. Normas de registro y valoración

4.4. Inmovilizado intangible.

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

a) Investigación y desarrollo

Y se introducen la siguiente redacción:

Los gastos en investigación se activan desde el momento en que se cumplen las siguientes condiciones (si se optan por activarlos):

a) Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.

b) Se puede establecer una relación estricta entre "proyecto" de investigación y objetivos perseguidos y obtenidos. La apreciación de este requisito se realiza genéricamente para cada conjunto de actividades interrelacionadas por la existencia de un objetivo común.

Los gastos de desarrollo del ejercicio se activan desde el momento en que se cumplen todas las siguientes condiciones:

a) Existencia de un proyecto específico e individualizado que permita valorar de forma fiable el desembolso atribuible a la realización del proyecto.

b) La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto están claramente establecidas.

c) En todo momento existen motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto, tanto para el caso en que la intención sea la de la explotación directa, como para el de la venta a un tercero del resultado del proyecto una vez concluido, si existe mercado.

d) La rentabilidad económico-comercial del proyecto está razonablemente asegurada.

e) La financiación de los distintos proyectos están razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos. Además de estar asegurada la disponibilidad de los adecuados recursos técnicos o de otro tipo para completar el proyecto y para utilizar o vender el activo intangible.

f) Existe una intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.

El cumplimiento de todas las condiciones anteriores se verifica durante todos los ejercicios en los que se realiza el proyecto, siendo el importe a activar el que se produce a partir del momento en que se cumplen dichas condiciones. El importe activado en este ejercicio asciende a.....euros.

En ningún caso se activan los desembolsos reconocidos inicialmente como gastos del ejercicio y que posteriormente han cumplido las condiciones mencionadas para su activación.

Los proyectos de investigación y desarrollo que se encargan a otras empresas o instituciones se valoran por su precio de adquisición.

Los proyectos que se realizan con medios propios del Grupo, se valoran por su coste de producción, que comprenden todos los costes directamente atribuibles y que son necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista.

La imputación a resultados de los gastos activados se realiza conforme a los siguientes criterios:

a) Los gastos de investigación que figuran en el activo se amortizan, desde el momento en que se activan, durante su vida útil, en un plazo máximo de cinco años, salvo que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, en cuyo caso se imputan directamente a pérdidas del ejercicio. La amortización con cargo a los resultados del ejercicio ascendió a.....euros.

b) Los gastos de desarrollo que figuran en el activo se amortizan como mucho en cinco años, comenzando la amortización a partir de la fecha de terminación del proyecto. (Si la vida útil es superior a cinco años, justificar)

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

d) Propiedad Industrial

Se contabilizan en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se ha obtenido la correspondiente patente, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial. Son objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro. La vida útil de la propiedad industrial del Grupo es de ..... años.

Y se pone la siguiente:

La propiedad industrial se valora por los costes incurridos para la obtención de la propiedad o el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la misma, siempre que, por las condiciones económicas que se derivan del contrato deben inventariarse por la empresa adquirente. Se incluyen, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad, el diseño industrial y las patentes de producción.

Los derechos de la propiedad industrial se valoran por el precio de adquisición o coste de producción, incluyendo el valor en libros de los gastos de desarrollo activados en el momento en que se obtiene la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial.

Son objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro. La vida útil de la propiedad industrial del Grupo es de .....años.

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

c) Patentes, licencias, marcas y similares

Las patentes se pueden utilizar durante un periodo de 10 años, por lo que se amortizan linealmente en dicho periodo.

Las licencias para el ---------- se pueden utilizar durante un periodo inicial comprendido entre --------años, dependiendo del tipo de licencia. Este periodo inicial se puede renovar a la elección del Grupo sin ningún tipo de coste, siempre que se cumplan las condiciones de la licencia, por lo que se estima que tienen una vida útil indefinida y no se amortizan

Y se pone la siguiente:

c) Patentes, licencias, marcas y similares

La propiedad industrial se valora por los costes incurridos para la obtención de la propiedad o el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la misma, siempre que, por las condiciones económicas que se deriven del contrato deban inventariarse. Se incluyen, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad, el diseño industrial y las patentes de introducción.

Los derechos de la propiedad industrial se valoran por el precio de adquisición o coste de producción. Se contabilizan en este concepto el valor en libros de los gastos de desarrollo activados en el momento en que se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, siempre que se cumplan las condiciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente registro, y sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Los gastos de investigación siguen su ritmo de amortización y no se incorporan al valor contable de la propiedad industrial.

Las patentes se pueden utilizar durante un periodo de 10 años, por lo que se amortizan linealmente en dicho periodo.

Las licencias para el ---------- se pueden utilizar durante un periodo inicial comprendido entre --------años, dependiendo del tipo de licencia. Este periodo inicial se puede renovar a la elección del Grupo sin ningún tipo de coste, siempre que se cumplan las condiciones de la licencia, por lo que se estima que tienen una vida útil indefinida y no se amortizan.

Se introduce la siguiente precisión en esta nota (en cursiva):

f) Aplicaciones informáticas

Se valoran al precio de adquisición o coste de producción, incluyéndose en este epígrafe los gastos de desarrollo de las páginas web (siempre que esté prevista su utilización durante varios años). La vida útil de estos elementos se estima en 3 años

Se añade a la nota 4.4. Inmovilizado intangible el siguiente apartado:

i) Propiedad intelectual

La propiedad intelectual está integrada por derechos de carácter personal y patrimonial, que atribuyen al autor la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin más limitaciones que las establecidas en la Ley. Son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro. El título de una obra, cuando sea original, queda protegido como parte de ella.

Corresponden al autor de la propiedad intelectual dos clases de derechos: el derecho moral, de carácter irrenunciable e inalienable y, el derecho de explotación de su obra, que abarca los derechos, entre otros, de reproducción y distribución.

Para los elementos de la propiedad intelectual, con carácter general, se utilizarán los mismos principios y criterios de valoración indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica.

Se añade a la nota 4.4. Inmovilizado intangible el siguiente apartado:

j) Contratos de franquicia

El importe satisfecho en contraprestación del canon de asociación a una franquicia se contabiliza como un inmovilizado intangible cuando sea probable la obtención a partir del mismo de beneficios o rendimientos económicos para el grupo en el futuro y cuando se pueda valorar de manera fiable.

Este derecho se amortiza de forma sistemática durante el periodo en que contribuye a la obtención de ingresos, no excediendo el plazo de duración del contrato de franquicia, teniendo en cuenta, en su caso, las posibles prórrogas que se han acordado. Este plazo es de .....años.

Si a lo largo de la vida del contrato existiesen dudas sobre la recuperación del activo, se deberá registrar la oportuna corrección valorativa por deterioro. (Especificar las circunstancias que han originado esta duda).

Se añade a la nota 4.4. Inmovilizado intangible el siguiente apartado:

k) Derechos de emisión de gases de efecto invernadero

Estos derechos se reconocen por su precio de adquisición. Cuando se tratan de derechos adquiridos sin contraprestación o por un importe sustancialmente inferior a su valor de mercado, se reconoce un ingreso directamente imputado al patrimonio neto al comienzo del ejercicio natural al que corresponden, que es objeto de transferencia a la cuenta de pérdidas y ganan-

cias a medida que se realiza la imputación a gastos por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación.

Los derechos de emisión no se amortizan. Y están sujetos a las correcciones valorativas por deterioro que sean necesarias.

La emisión de gastos de efecto invernadero origina el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y de la correspondiente provisión, dado que a la fecha de cierre es indeterminado en cuanto a su importe exacto. El importe de este gasto en este ejercicio ha sido de .....euros. La provisión se mantendrá hasta el momento en que se cancele la obligación mediante la entrega de los correspondientes derechos.

32. Información sobre derechos de emisión de gases de efecto invernadero

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

- La información sobre contratos de futuro relativos a derechos de emisión de gases de efecto invernadero.
- Contingencias relacionadas con sanciones o medidas de carácter provisional, en los términos previsto en la Ley 1/2005.

Y se introducen la siguiente redacción:

- La información sobre contratos relativos a derechos de emisión de gases de efecto invernadero.
- Contingencias relacionadas con sanciones o medidas de carácter provisional, en los términos previsto en la Ley.

Se añade los siguientes apartados:

- Importe de las "Provisiones por derechos de emisión de gases de efecto invernadero", especificando dentro de la misma, en su caso, la cuantía que proceda por déficits de derechos de emisión.
- En su caso, el hecho de formar parte de una agrupación de instalaciones.

4ª Modificación:

3. Bases de presentación de las cuentas anuales consolidadas

3.3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

(Hay que tener en cuenta la Resolución de 31 de mayo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas por la que se publica la Norma de Auditoria sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En este sentido, si del análisis de las cuentas anuales pudieran desprenderse dudas sobre la continuidad de la entidad, el auditor debe exigir que se desglose adecuadamente los factores que originan dicha duda y aquellos que la mitigan. Si dicha información no se incluye en la memoria, el auditor tendrá que expresar en el informe una salvedad por falta de información necesaria para una adecuada interpretación y comprensión de las cuentas anuales. Esta Norma Técnica expone posibles Circunstancias que pudieran, entre otras, constituir posibles factores causantes de la duda, así como las mitigantes)

Y se introducen la siguiente redacción:

(Hay que tener en cuenta la Resolución de 19 de julio de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se somete a información pública la modificación de la Norma Técnica de Auditoria sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento

publicada por resolución del 31 de mayo de 1993 y la Resolución de 18 de octubre de 2013 sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En este sentido, si del análisis de las cuentas anuales pudieran desprenderse dudas sobre la continuidad de la entidad, el auditor debe exigir que se desglose adecuadamente los factores que originan dicha duda y aquellos que la mitigan. Si dicha información no se incluye en la memoria, el auditor tendrá que expresar en el informe una salvedad por falta de información necesaria para una adecuada interpretación y comprensión de las cuentas anuales. Esta Norma Técnica y la Resolución expone posibles circunstancias que pudieran, entre otras, constituir posibles factores causantes de la duda, así como las mitigantes)

5ª Modificación:

19. Situación fiscal

19.1. Impuestos sobre beneficios

Se añade el siguiente punto en este apartado:

- (En el caso de acogerse, se debe de informar hasta que se cumpla el plazo de mantenimiento) La Sociedad se ha acogido a la deducción por inversión de beneficios (artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades):
- El importe de los beneficios acogidos a la deducción es de.....euros y el ejercicio en que se obtuvieron fue el.....
- La reserva indisponible está dotada por un importe de.....
- Los elementos adquiridos junto con su importe son los siguientes:.....
- Los elementos han sido objeto de adquisición y afectación a la actividad económica en la siguiente/s fecha/s:.....

17.5 RESUMEN DE MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A LA MEMORIA DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Desde nuestro punto de vista, una vez revisado toda la legislación junto con las consultas del ICAC publicadas en el año, las modificaciones que podríamos introducir en la memoria de las entidades sin fines lucrativos son las siguientes (todas ellas por las Resoluciones emitidas por el ICAC en el ejercicio 2013):

- La primera modificación es por la Consulta nº 5 del BOICAC nº 92 de diciembre de 2012. "Actualización de Balances. Ley 16/2012, de 27 de diciembre".
- La segunda modificación es por la Resolución de 1 de marzo de 2013 por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.
- La tercera modificación es por la Resolución de 28 de mayo de 2013 por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.
- La cuarta modificación es por la Resolución de 18 de octubre de 2013 sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

- La quinta modificación es por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, donde se modifica el artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
- La sexta modificación es la eliminación de unos párrafos de las bases de presentación que hace referencia a la primera aplicación del plan.

1ª Modificación:

5. Inmovilizado material

Se añade el siguiente párrafo al final del apartado 5. "Inmovilizado Material" para los ejercicios en los que los elementos actualizados mediante la Actualización de Balances de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, se hallen en el patrimonio de la entidad, se deberá incluir la siguiente información:

a) Criterios empleados en la actualización con indicación de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas anuales afectadas.

b) Importe de la actualización de los distintos elementos actualizados del balance y efecto de la actualización sobre las amortizaciones.

7. Inversiones Inmobiliarias

Se añade el siguiente párrafo al final del apartado 7. "Inversiones Inmobiliarias" para los ejercicios en los que los elementos actualizados mediante la Actualización de Balances de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, se hallen el patrimonio de la entidad, se deberá incluir la siguiente información:

a) Criterios empleados en la actualización con indicación de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas anuales afectadas.

b) Importe de la actualización de los distintos elementos actualizados del balance y efecto de la actualización sobre las amortizaciones.

13. Fondos propios

Se añade lo siguiente dentro del apartado 13. Fondos Propios de la memoria.

- Reserva de revalorización de la Ley 16/2012 de 27 de diciembre

  Los movimientos durante el ejercicio de la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" y la explicación de la causa justificativa de la variación de la misma, son los siguientes:

  -

  -

16. Situación fiscal

16.2. Impuestos sobre beneficios

Se añade el siguiente punto en este apartado:

- (En el caso de acogerse a la Ley 16/2012 de 27 de diciembre en cuanto a la actualización de balances) El saldo de la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre es indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración Tributaria.

Se elimina en el siguiente apartado el párrafo en relación a la Ley de Actualización de Balances, en el caso de que la entidad se vaya a acoger a la misma:

26. Hechos posteriores al cierre

- La Entidad ha optado por acogerse a la actualización de balances de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Estimándose que será aprobada por la Junta General Ordinaria de Socios el 30 de junio de 2013.

2ª Modificación:

4. Normas de registro y valoración

4.2. Inmovilizado Material.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, en el primer párrafo del apartado 4.2 Inmovilizado Material, lo siguiente:

Así como la mejor estimación del valor actual del importe contingente, no obstante, los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, se contabilizan como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, del apartado 4.2 Inmovilizado Material, en el párrafo siguiente al mencionado antes, lo siguiente:

- Las cantidades entregadas a cuenta de adquisiciones futuras de bienes del inmovilizado material, se registran en el activo y los ajustes que surjan por la actualización del valor del activo asociado al anticipo dan lugar al reconocimiento de ingresos financieros, conforme se devenguen. A tal efecto se utiliza el tipo de interés incremental del proveedor existente en el momento inicial, es decir, el tipo de interés al que el proveedor podría financiarse en condiciones equivalentes a las que resultan del importe recibido, que no será objeto de modificación en posteriores ejercicios. Cuando se trate de anticipos con vencimiento no superior a un año y cuyo efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de actualización.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, después de los costes de desmantelamiento, del apartado 4.2 Inmovilizado Material, lo siguiente:

Después del reconocimiento inicial, se contabiliza la reversión del descuento financiero asociado a la provisión en la cuenta de pérdidas y ganancias y se ajusta el valor del pasivo de acuerdo con el tipo de interés aplicado en el reconocimiento inicial, o en la fecha de la última revisión. Por su parte, la valoración inicial del inmovilizado material podrá verse alterada por cambios en estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión asociada a los costes de desmantelamiento y rehabilitación, una vez reconocida la reversión del descuento, y que podrán venir motivados por:

- Un cambio en el calendario o en el importe de los flujos de efectivo estimados para cancelar la obligación asociada al desmantelamiento o la rehabilitación.
- El tipo de descuento empleado por la Sociedad para la determinación del valor actual de la provisión que, en principio, es el tipo de interés libre de riesgo, salvo que al estimar los flujos de efectivo no se hubiera tenido en cuenta el riesgo asociado al cumplimiento de la obligación.

Se añade en las Normas de Registro y Valoración, en el primer párrafo del apartado 4.3 Inversiones Inmobiliarias, lo siguiente:

Así como aquellos terrenos y edificios cuyos usos futuros no estén determinados en el momento de su incorporación al patrimonio de la Entidad.

3ª Modificación:

4. Normas de registro y valoración

4.1. Inmovilizado intangible.

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

a) Investigación y desarrollo

Y se introducen la siguiente redacción:

Los gastos en investigación se activan desde el momento en que se cumplen las siguientes condiciones (si se optan por activarlos):

a) Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.

b) Se puede establecer una relación estricta entre "proyecto" de investigación y objetivos perseguidos y obtenidos. La apreciación de este requisito se realiza genéricamente para cada conjunto de actividades interrelacionadas por la existencia de un objetivo común.

Los gastos de desarrollo del ejercicio se activan desde el momento en que se cumplen todas las siguientes condiciones:

a) Existencia de un proyecto específico e individualizado que permita valorar de forma fiable el desembolso atribuible a la realización del proyecto.

b) La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto están claramente establecidas.

c) En todo momento existen motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto, tanto para el caso en que la intención sea la de la explotación directa, como para el de la venta a un tercero del resultado del proyecto una vez concluido, si existe mercado.

d) La rentabilidad económico-comercial del proyecto está razonablemente asegurada.

e) La financiación de los distintos proyectos están razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos. Además de estar asegurada la disponibilidad de los adecuados recursos técnicos o de otro tipo para completar el proyecto y para utilizar o vender el activo intangible.

f) Existe una intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.

El cumplimiento de todas las condiciones anteriores se verifica durante todos los ejercicios en los que se realiza el proyecto, siendo el importe a activar el que se produce a partir del momento en que se cumplen dichas condiciones. El importe activado en este ejercicio asciende a.....euros.

En ningún caso se activan los desembolsos reconocidos inicialmente como gastos del ejercicio y que posteriormente han cumplido las condiciones mencionadas para su activación.

Los proyectos de investigación y desarrollo que se encargan a otras empresas o instituciones se valoran por su precio de adquisición.

Los proyectos que se realizan con medios propios de la entidad, se valoran por su coste de producción, que comprenden todos los costes directamente atribuibles y que son necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista.

La imputación a resultados de los gastos activados se realiza conforme a los siguientes criterios:

a) Los gastos de investigación que figuran en el activo se amortizan, desde el momento en que se activan, durante su vida útil, en un plazo máximo de cinco años, salvo que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, en cuyo caso se imputan directamente a pérdidas del ejercicio. La amortización con cargo a los resultados del ejercicio ascendió a.....euros.

b) Los gastos de desarrollo que figuran en el activo se amortizan como mucho en cinco años, comenzando la amortización a partir de la fecha de terminación del proyecto. (Si la vida útil es superior a cinco años, justificar)

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

d) Propiedad Industrial

Se contabilizan en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se ha obtenido la correspondiente patente, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial. Son objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro. La vida útil de la propiedad industrial de la Entidad es de ..... años.

Y se pone la siguiente:

La propiedad industrial se valora por los costes incurridos para la obtención de la propiedad o el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la misma, siempre que, por las condiciones económicas que se derivan del contrato deben inventariarse por la empresa adquirente. Se incluyen, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad, el diseño industrial y las patentes de producción.

Los derechos de la propiedad industrial se valoran por el precio de adquisición o coste de producción, incluyendo el valor en libros de los gastos de desarrollo activados en el momento en que se obtiene la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial.

Son objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro. La vida útil de la propiedad industrial de la Entidad es de .....años.

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

c) Patentes, licencias, marcas y similares

Las patentes se pueden utilizar durante un periodo de 10 años, por lo que se amortizan linealmente en dicho periodo.

Las licencias para el ---------- se pueden utilizar durante un periodo inicial comprendido entre --------años, dependiendo del tipo de licencia. Este periodo inicial se puede renovar a la elección de la Entidad sin ningún tipo de coste, siempre que se cumplan las condiciones de la licencia, por lo que se estima que tienen una vida útil indefinida y no se amortizan

Y se pone la siguiente:

c) Patentes, licencias, marcas y similares

La propiedad industrial se valora por los costes incurridos para la obtención de la propiedad o el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la misma, siempre que, por las condiciones económicas que se deriven del contrato deban inventariarse. Se incluyen, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad, el diseño industrial y las patentes de introducción.

Los derechos de la propiedad industrial se valoran por el precio de adquisición o coste de producción. Se contabilizan en este concepto el valor en libros de los gastos de desarrollo activados en el momento en que se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, siempre que se cumplan las con-

diciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente registro, y sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Los gastos de investigación siguen su ritmo de amortización y no se incorporan al valor contable de la propiedad industrial.

Las patentes se pueden utilizar durante un periodo de 10 años, por lo que se amortizan linealmente en dicho periodo.

Las licencias para el ---------- se pueden utilizar durante un periodo inicial comprendido entre --------años, dependiendo del tipo de licencia. Este periodo inicial se puede renovar a la elección de la Entidad sin ningún tipo de coste, siempre que se cumplan las condiciones de la licencia, por lo que se estima que tienen una vida útil indefinida y no se amortizan.

Se introduce la siguiente precisión en esta nota (en cursiva):

f) Aplicaciones informáticas

Se valoran al precio de adquisición o coste de producción, incluyéndose en este epígrafe los gastos de desarrollo de las páginas web (siempre que esté prevista su utilización durante varios años). La vida útil de estos elementos se estima en 3 años

Se añade a la nota 4.1. Inmovilizado intangible el siguiente apartado:

i) Propiedad intelectual

La propiedad intelectual está integrada por derechos de carácter personal y patrimonial, que atribuyen al autor la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin más limitaciones que las establecidas en la Ley. Son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro. El título de una obra, cuando sea original, queda protegido como parte de ella.

Corresponden al autor de la propiedad intelectual dos clases de derechos: el derecho moral, de carácter irrenunciable e inalienable y, el derecho de explotación de su obra, que abarca los derechos, entre otros, de reproducción y distribución.

Para los elementos de la propiedad intelectual, con carácter general, se utilizarán los mismos principios y criterios de valoración indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica.

Se añade a la nota 4.1. Inmovilizado intangible el siguiente apartado:

j) Contratos de franquicia

El importe satisfecho en contraprestación del canon de asociación a una franquicia se contabiliza como un inmovilizado intangible cuando sea probable la obtención a partir del mismo de beneficios o rendimientos económicos para la entidad en el futuro y cuando se pueda valorar de manera fiable.

Este derecho se amortiza de forma sistemática durante el periodo en que contribuye a la obtención de ingresos, no excediendo el plazo de duración del contrato de franquicia, teniendo en cuenta, en su caso, las posibles prórrogas que se han acordado. Este plazo es de .....años.

Si a lo largo de la vida del contrato existiesen dudas sobre la recuperación del activo, se deberá registrar la oportuna corrección valorativa por deterioro. (Especificar las circunstancias que han originado esta duda).

Se añade a la nota 4.1. Inmovilizado intangible el siguiente apartado:

k) Derechos de emisión de gases de efecto invernadero

Estos derechos se reconocen por su precio de adquisición. Cuando se tratan de derechos adquiridos sin contraprestación o por un importe sustancialmente inferior a su valor de mercado, se reconoce un ingreso directamente imputado al patrimonio neto al comienzo del ejercicio natural al que corresponden, que es objeto de transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se realiza la imputación a gastos por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación.

Los derechos de emisión no se amortizan. Y están sujetos a las correcciones valorativas por deterioro que sean necesarias.

La emisión de gastos de efecto invernadero origina el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y de la correspondiente provisión, dado que a la fecha de cierre es indeterminado en cuanto a su importe exacto. El importe de este gasto en este ejercicio ha sido de .....euros. La provisión se mantendrá hasta el momento en que se cancele la obligación mediante la entrega de los correspondientes derechos.

32. Información sobre derechos de emisión de gases de efecto invernadero

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

- La información sobre contratos de futuro relativos a derechos de emisión de gases de efecto invernadero.
- Contingencias relacionadas con sanciones o medidas de carácter provisional, en los términos previsto en la Ley 1/2005.

Y se introducen la siguiente redacción:

- La información sobre contratos relativos a derechos de emisión de gases de efecto invernadero.
- Contingencias relacionadas con sanciones o medidas de carácter provisional, en los términos previsto en la Ley.

Se añade los siguientes apartados:

- Importe de las "Provisiones por derechos de emisión de gases de efecto invernadero", especificando dentro de la misma, en su caso, la cuantía que proceda por déficits de derechos de emisión.
- En su caso, el hecho de formar parte de una agrupación de instalaciones.

4ª Modificación:

2. Bases de presentación de las cuentas anuales

2.3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.

Se elimina la redacción dada en la memoria anterior.

(Hay que tener en cuenta la Resolución de 31 de mayo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas por la que se publica la Norma de Auditoria sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En este sentido, si del análisis de las cuentas anuales pudieran desprenderse dudas sobre la continuidad de la entidad, el auditor debe exigir que se desglose adecuadamente los factores que originan dicha duda y aquellos que la mitigan. Si dicha información no se incluye en la memoria, el auditor tendrá que expresar en el informe una salvedad por falta de información necesaria para una adecuada interpretación y

comprensión de las cuentas anuales. Esta Norma Técnica expone posibles Circunstancias que pudieran, entre otras, constituir posibles factores causantes de la duda, así como las mitigantes)

Y se introducen la siguiente redacción:

(Hay que tener en cuenta la Resolución de 19 de julio de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se somete a información pública la modificación de la Norma Técnica de Auditoria sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento publicada por resolución del 31 de mayo de 1993 y la Resolución de 18 de octubre de 2013 sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En este sentido, si del análisis de las cuentas anuales pudieran desprenderse dudas sobre la continuidad de la entidad, el auditor debe exigir que se desglose adecuadamente los factores que originan dicha duda y aquellos que la mitigan. Si dicha información no se incluye en la memoria, el auditor tendrá que expresar en el informe una salvedad por falta de información necesaria para una adecuada interpretación y comprensión de las cuentas anuales. Esta Norma Técnica y la Resolución expone posibles circunstancias que pudieran, entre otras, constituir posibles factores causantes de la duda, así como las mitigantes)

5ª Modificación:

16. Situación fiscal

16.2. Impuestos sobre beneficios

Se añade el siguiente punto en este apartado:

- (En el caso de acogerse, se debe de informar hasta que se cumpla el plazo de mantenimiento) La Entidad se ha acogido a la deducción por inversión de beneficios (artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades):
- El importe de los beneficios acogidos a la deducción es de.....euros y el ejercicio en que se obtuvieron fue el.....
- La reserva indisponible está dotada por un importe de.....
- Los elementos adquiridos junto con su importe son los siguientes:.....
- Los elementos han sido objeto de adquisición y afectación a la actividad económica en la siguiente/s fecha/s:.....

6ª Modificación:

2. Bases de presentación de las cuentas anuales

2.1. Imagen fiel

Se elimina el siguiente punto en este apartado:

- Asimismo, en cumplimiento de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad, de las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, éstas han sido las primeras Cuentas Anuales que se han preparado de acuerdo a las citadas normas.

2.4. Comparación de la información

Se eliminan los siguientes puntos en este apartado:

- La comparabilidad de las cifras de ambos ejercicios no se ve afectada por la aplicación de las nuevas normas sobre de adaptación del Plan General de Contabilidad, de las entida-

des sin fines lucrativos. Las Cuentas Anuales del ejercicio 2012 adjuntas son las primeras que el Patronato de la Fundación formulan aplicando Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. En este sentido, el Patronato presenta a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, y de la memoria, además de las cifras del ejercicio 2012, las correspondientes al ejercicio anterior, que han sido obtenidas mediante la aplicación las nuevas normas, vigentes al 31 de diciembre de 2012. Las cifras correspondientes al ejercicio anterior no difieren de las contenidas en las cuentas anuales aprobadas del ejercicio 2011 que fueron formuladas aplicando la normativa contable y mercantil vigente en dicho ejercicio, salvo en el estado de cambios en el patrimonio neto, que en el ejercicio 2012, se incorpora en la cuenta de resultados, las variaciones originadas en el patrimonio neto de cada ejercicio.

- Los únicos cambios que afectan a las Cuentas Anuales del ejercicio 2012, motivado por el citado Real Decreto, han sido el nuevo formato que figura en la cuenta de resultados y la información que recoge la memoria.
- Las CCAA que se inicien a partir de 1 de enero de 2012, podrán ser presentadas

  a) Se consideran CCAA iníciales, incluyendo información comparativa sin adaptar a los nuevos criterios.

  b) Incluyendo información comparativa adaptada a los nuevos criterios
- En ejercicios posteriores a la primera aplicación de las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos.

La redacción íntegra de estas cinco memoria la tenéis a vuestra disposición en nuestra página web: www.rea-rega.economistas.es en la dirección contabilidad/modeloscuentasanuales/modelosmemorias.Actualizados.febrero2014

18. Información sobre las Normas Técnicas de Auditoría

Norma Técnica de Auditoría	Publicación			
	Provisional		Definitiva	
	Fecha BOE	BOICAC	Fecha BOE	BOICAC
NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA	17/5/90	1	22/4/91	4
- Modificación adicional: aptdos: 1.4.3, 3.2.4.b), 3.9.3.			7/3/95	19
- Modificación adicional: supresión del apto. 1.7.3 de las NTA de 1991			2/3/07	69
- Modificación de la sección 3 de las NTA sobre informes	20/10/10	83	11/02/11	83
HECHOS POSTERIORES	11/3/92	8	13/2/93	11
- Modificación adicional	26/7/02	49	6/6/03	53
RELACIÓN ENTRE AUDITORES	11/3/92	8	13/2/93	11
- Modificación adicional	26/7/02	49	9/6/03	53
- Modificación adicional	7/3/11	84	14/7/11	86
- Nueva NTA (deroga la anterior)	13/11/13	95		
CONTROL DE CALIDAD	17/6/92	8	7/5/93	12
EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO	17/10/92	10	12/7/93	13
- Modificación adicional: corrección de errores, pto. 5.3, párrafo primero			octu-93	14
- Modificac. de la NTA sobre aplicación del principio de Empresa en Funcionamiento	30/7/13	95	23/1/14	96
OBLIGACIÓN DE COMUNICAR LAS DEBILIDADES DE CONTROL INTERNO	7/5/93	12	25/11/94	18
UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE EXPERTOS INDEPENDIENTES POR AUDITORES DE CUENTAS	7/2/96	23	19/5/97	28
IMPORTANCIA RELATIVA	17/12/97	31	7/10/99	38
CARTA MANIFESTACIONES DE LA DIRECCIÓN	8/9/98	34	7/10/99	38
CONTRATO DE AUDITORÍA O CARTA DE ENCARGO	8/9/98	34	7/10/99	38
EFECTO 2000	8/9/98	34	7/10/99	38
ERRORES E IRREGULARIDADES	7/9/99	38	3/8/00	42
CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA APLICABLE A LA ENTIDAD AUDITADA	3/8/00	42	8/11/01	47
ESTIMACIONES CONTABLES	3/8/00	42	8/11/01	47
PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS	4/8/00	42	8/11/01	47
CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO REALIZADO POR AUDITORÍA INTERNA	8/11/01	47	15/11/02	51

	Publicación			
	Provisional		Definitiva	
	Fecha BOE	BOICAC	Fecha BOE	BOICAC
AUDITORÍA DE CUENTAS EN ENTORNOS INFORMATIZADOS	15/11/02	51	2/8/03	54
EVIDENCIA DE AUDITORÍA. CONSIDERACIONES ADICIONALES EN DETERMINADAS ÁREAS CONFIRMACIONES DE TERCEROS	15/11/02 15/11/02	51 51	22/11/03 1/8/03	55 54
SALDOS DE APERTURA EN UNA PRIMERA AUDITORÍA	6/6/03	53	27/5/04	57
ENTIDADES QUE EXTERIORIZAN PROCESOS DE ADMINISTRACIÓN	1/8/03	54	27/5/04	57
UTILIZACIÓN DE TÉCNICAS DE MUESTREO Y DE OTROS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN SELECTIVA	5/3/04	56	26/2/05	60
OTRA INFORMACIÓN INCLUIDA EN DOCUMENTOS QUE ACOMPAÑAN A LAS CUENTAS ANUALES AUDITADAS	5/3/04	56	26/2/05	60
CONTROL DE CALIDAD INTERNO Corrección de errores - Modificación de la Norma de Control de Calidad Interno de los Auditores de Cuentas	7/3/11 30/7/13	84 95	1/12/11 23/1/14	87 88 96
VALOR RAZONABLE	19/3/10	80	20/10/10	83
INFORMACIÓN COMPARATIVA: CIFRAS COMPARATIVAS Y CUENTAS ANUALES COMPARATIVAS	20/10/10	83	11/2/11	83
NUEVAS NTA, RESULTADO DE SU ADAPTACIÓN A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA	12/2/13	92	13/11/13	95
"AUDITORÍA DE UN SÓLO ESTADO FIANACIERO" ADAPTACIÓN NIA-ES 805	13/11/13	95		
N.T. Trabajos Específicos INFORME ESPECIAL SOBRE EXCLUSIÓN DEL DERECHO DE SUSCRIPCIÓN PREFERENTE EN EL SUPUESTO DEL ART. 159 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS - Modificación adicional: apartado 8.a)	9/90 1/8/03	2 54	10/7/91 1/9/94 10/8/04	5 18 58
INFORME ESPECIAL SOBRE EMISIÓN DE OBLIGACIONES CONVERTIBLES EN EL SUPUESTO DEL ART. 292 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS	22/4/91	4	17/12/91	7

	Publicación			
	Provisional		Definitiva	
	Fecha BOE	BOICAC	Fecha BOE	BOICAC
INFORME ESPECIAL SOBRE VALORACIÓN DE ACCIONES EN EL SUPUESTO DE LOS ARTÍCULOS 64,147,149 Y 225 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS	22/4/91	4	17/12/91	7
INFORME ESPECIAL SOBRE UN AUMENTO DE CAPITAL POR COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS, SUPUESTO PREVISTO EN EL ART. 156 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS	10/7/91	5	17/6/92	9
INFORME ESPECIAL SOBRE RESERVAS PARA UNA AMPLIACIÓN DE CAPITAL CONTEMPLADA EN EL ARTÍCULO 157 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS	1/10/91	6	17/10/92	10
INFORME ESPECIAL REQUERIDO POR C.N.M.V EN LA ORDEN MINISTERIAL DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 1992 POR LA QUE SE MODIFICA LA DE 18 DE ENERO DE 1991	13/2/93	11	23/9/94	17
INFORME COMPLEMENTARIO AL DE AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES DE LAS ENTIDADES DE CRÉDITO	8/12/93 21/7/06	14 65	7/3/95 27/6/07	19 69
INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO AL DE AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES DE LAS ENTIDADES DE SEGURO, SOLICITADO POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE SEGUROS	29/12/93	15	7/3/95	19
INFORME COMPLEMENTARIO AL DE LA AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES DE LAS COOPERATIVAS CON SECCIÓN DE CRÉDITO SOLICITADO POR DETERMINADAS ENTIDADES SUPERVISORAS	25/11/94	18	4/5/96	24
INFORME COMPLEMENTARIO AL DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES DE LAS EMPRESAS DE SERVICIOS DE INVERSIÓN Y SUS GRUPOS	17/12/97 5/3/04 11/11/09	31 56 79	28/10/98 26/2/05 17/9/10	34 60 82
INFORME ESPECIAL REQUERIDO POR EL ART. 3.6 DEL RD 1251/1999, DE 16 DE JULIO, SOBRE SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS CONFORME A LA REDACCIÓN DADA POR EL R.D 1412/2001	15/11/02	51	2/8/03	54
INFORME ESPECIAL RELATIVO A DETERMINADA INFORMACIÓN SEMESTRAL DE LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS (ART. 20.5 DEL R.D. 1251/1999)	16/11/02	51	2/8/03	54

19. Nuevas Normas Técnicas de Auditoría adaptadas a las Normas Internacionales de Auditoría

Por su importancia transcribimos a continuación el texto íntegro de la Resolución de 15 de octubre de 2013 del ICAC por la que publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES). Dicha Resolución ha salido publicada en el BOE de 13 de noviembre de 2013 y en el BOICAC 95.

Tanto el texto integro de la Resolución como el glosario de términos por cada una de las Normas Internacionales de Auditoría las tenéis a vuestra disposición en la web del REA+REGA del-CGE, Información técnica/Normas Internacionales de Auditoría.

Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES)

La Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, ha supuesto un importante paso para alcanzar una mayor armonización de los requisitos que se exigen para el ejercicio de la actividad de auditoría en el ámbito de la Unión Europea y de su supervisión pública, así como de los principios que deben regir el ejercicio de dicha actividad.

En este sentido, el artículo 26 de la citada Directiva establece que *"los Estados Miembros exigirán que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión..."*. Por normas internacionales de auditoría (NIA, en adelante) se entienden, de acuerdo con la definición dada en el artículo 2.11) de la citada Directiva, las emitidas por la IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), de la IFAC (International Federation of Accountants).

A estos efectos, la Comisión Europea solicitó a los Estados Miembros la traducción de las NIA a la lengua oficial de cada Estado Miembro para, en su caso, de acuerdo con el artículo 48 de la citada Directiva, la adopción por aquella y su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea. A este respecto, se constituyó el correspondiente grupo de trabajo para la traducción de las NIA publicadas hasta entonces, mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 31 de octubre de 2008, habiendo finalizado en su momento dicho proceso de traducción.

Hasta la fecha la Comisión Europea no ha adoptado las NIA con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 48 de la citada Directiva, siendo así que desde el ámbito comunitario se está optando, en la práctica, por la alternativa de que las NIA traducidas a la lengua oficial de cada Estado miembro sean adaptadas por cada uno de los Estados a su marco jurídico nacional particular, para su aplicación efectiva en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en el menor plazo posible.

En consecuencia, con el objeto de trasladar las NIA a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, de acuerdo con lo exigido en la citada Directiva y, en particular, para que dichas Normas se integren en el marco jurídico nacional, así como de converger hacia la práctica existente en la mayoría de los Estados miembros que ya las tienen adaptadas, resulta necesario proceder a la adaptación del compendio que forman dichas normas de modo que puedan pasar a formar parte de nuestro cuerpo de normas técnicas de auditoría, en cuanto normas de auditoría que integran la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, y según el procedimiento de elaboración y publicación contenido en el apartado 4 de dicho artículo.

La adaptación de las NIA, que ahora se publican, viene a integrar un nuevo bloque normativo, que converge hacia la práctica internacional, y en el que se incluye la Norma de Control de

Calidad Interno, publicada mediante la Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que supuso una traducción adaptada de la NICC 1 (Norma Internacional de Control de Calidad) emitida por la IAASB. Dicha Norma de control de calidad se encuentra en proceso de modificación, precisamente, con motivo de su adaptación a las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, y a cuyos efectos se ha publicado la Resolución de 19 de julio de 2013 (BOE del 30 de julio de 2013), del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete al trámite de información pública la modificación de esta Norma de Control de Calidad Interno.

En este contexto, se advierte que la adopción de dicho cuerpo normativo, con las adaptaciones correspondientes, a nuestra normativa de auditoría de cuentas, según las particularidades de nuestro marco jurídico nacional, tendrá la naturaleza de normas técnicas de auditoría, conforme a lo establecido en los artículos 6 del texto refundido y 17 del Reglamento, puesto que no se ha producido una adopción de las NIA por parte de la Comisión Europea, debiendo comprender, por tanto, estas nuevas normas técnicas de auditoría todos los principios y requisitos del ejercicio de la actividad de la auditoría de cuentas, de igual forma a como venía sucediendo hasta ahora.

El proceso de adaptación de las NIA como las nuevas normas técnicas de auditoría, partiendo de la traducción realizada por el citado grupo de trabajo para la traducción de las NIA, se ha regido por los siguientes criterios:

- Analizar las NIA a los efectos de detectar aquellos aspectos contrarios a la normativa en vigor en España, no siendo por tanto de aplicación, con la finalidad de suprimirlos, ya que su mantenimiento podría llevar a confusión a los usuarios de las Normas.
- Suprimir las menciones relacionadas con trabajos o normas que quedan fueran del alcance del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo, tales como las referencias a las auditorías en el sector público o a la entrada en vigor de las NIA.
- Incorporar en algunos apartados o párrafos del texto de las nuevas normas unas notas aclaratorias con el fin de precisar y clarificar su adecuada aplicación en España, bien porque algún aspecto de su contenido se recoge en la normativa nacional de forma más específica, bien porque se recoge en la NIA de forma distinta o, simplemente, no se contempla. Con ello se pretende facilitar su adecuada comprensión o evitar las dudas que pudieran existir en su interpretación y aplicación. Estas notas aclaratorias se han incorporado en un recuadro en los distintos apartados en los que se ha considerado oportuno.
- Incorporar los criterios que deben observarse de forma obligada en la aplicación de estas NIA en España.
- Asimismo, en los ejemplos de modelos de informe de auditoría, que acompañan a las NIA, se ha optado por incorporar a doble columna los ejemplos originales de informes de auditoría según las propias NIA y los correspondientes modelos adaptados de acuerdo con la normativa aplicable en España.

Las NIA tienen una estructura determinada, integrada por las secciones: "Introducción", "Objetivo", "Definiciones", "Requerimientos" y "Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas".

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

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

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

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

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

Las nuevas normas técnicas de auditoría mantienen esta estructura, agregando, donde corresponda, las aclaraciones necesarias para su adaptación a la normativa española, de acuerdo con los criterios expuestos.

La Resolución que ahora se presenta recoge, por tanto, la adaptación de las NIA referentes a la auditoría de cuentas, tal como se define en los artículos 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y 2 de su Reglamento de desarrollo; es decir, se incluyen las NIA de las series 200, 300, 400, 500, 600 y 700, así como un glosario de términos con el fin de facilitar su lectura e interpretación. Tanto las diferentes NIA como el glosario de términos incluyen las notas aclaratorias antes mencionadas, con el fin de facilitar su adecuada interpretación y aplicación en España. Con esta misma finalidad y para una mejor lectura las NIA adaptadas para su aplicación en España se identifican como NIA-ES.

En este sentido, se encuentra en proceso de adaptación la NIA 805, correspondiente a trabajos de auditoría de un solo estado financiero, que tendrán la consideración de actividad de auditoría de cuentas, de la modalidad "auditoría de otros estados financieros o documentos contables", siempre que cumplan las condiciones exigidas en el artículo 2.2 del Reglamento. A estos efectos, se ha dictado la Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se somete al trámite de información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre "Auditoría de un solo estado financiero", resultado de la adaptación de la NIA 805 para su aplicación en España (NIA-ES 805), conforme a lo previsto en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En consecuencia, las nuevas normas técnicas de auditoría, que son una adaptación de las NIA para su aplicación en España (NIA-ES), vienen a sustituir a las Normas Técnicas de Auditoría hasta ahora vigentes, las cuales quedan derogadas, si bien se mantendrá vigente únicamente lo dispuesto en estas últimas que no se encuentre regulado en la nueva normativa y no resulte contradictorio con lo dispuesto en ésta, tal como se prevé en el artículo cuarto de esta resolución. Es el caso de la regulación contenida en la Norma Técnica de Auditoría sobre Relación entre auditores, publicada mediante Resolución de 27 de junio de 2011, en los epígrafes correspondientes a la actuación del auditor en los supuestos de "cambio de auditores" o "auditorías conjuntas", que obedecen a situaciones particulares de nuestra normativa nacional no contempladas en las NIA. Si bien, debe tenerse en cuenta a este respecto que se ha dictado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la Resolución de 15 de octubre de 2013 por la que se somete al trámite de información pública una nueva Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores, que viene a sustituir a la anterior, publicada por Resolución de 27 de junio de 2011. También se mantienen vigentes las normas técnicas de auditoría sobre trabajos específicos exigidos conforme a nuestro marco jurídico nacional, como son los informes complementarios a los de auditoría de las cuentas anuales exigidos por determinados entes públicos supervisores, así como aquellas que regulan los trabajos de auditoría específicos previstos en la legislación mercantil que tiene la consideración de auditoría de cuentas conforme a lo establecido en el artículo 2 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y que no se encuentren tratados en las NIA. Adicionalmente, mantendrán su vigencia las Normas Técnicas

que regulan los trabajos de auditoria que, sin tener la naturaleza de auditoría de cuentas, están atribuidos por disposiciones de rango legal a los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, a que se refiere el artículo 3.2 de dicho Reglamento, hasta en tanto entren en vigor las guías que aprueben conjuntamente las Corporaciones mediante publicación por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con la disposición transitoria sexta del citado Reglamento.

No debe olvidarse que este proceso ha de ser dinámico, dado que este bloque normativo de las NIA es sometido por los propios órganos competentes de la IAASB a revisión y modificación periódicamente. De este modo, cuando la IAASB modifique alguna de las NIA ya emitidas y adaptadas a la normativa nacional o cuando incorpore una nueva NIA, dicha modificación o incorporación deberá someterse al mismo proceso de traducción y adaptación para su aplicación en España. A la fecha de la presente Resolución se ha publicado ya la revisión de la NIA 610 (con los correspondientes cambios de concordancia en la NIA 315) y están en proceso de revisión las NIA de la serie 700.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y el Consejo General de Economistas presentaron ante este Instituto las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las NIA para su aplicación en España (NIA-ES), para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. Se consideró conveniente ampliar el periodo de información hasta seis meses, en los términos fijados en el artículo 22.2 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, respecto al mínimo de dos meses fijado reglamentariamente por la importancia de la reforma normativa que se pretende.

Por Resolución de 31 de enero de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas fue sometida a información pública el texto de las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, publicándose en el Boletín de dicho Instituto número 92, de marzo de 2013, y el oportuno anuncio en el Boletín Oficial del Estado de 14 de febrero de 2013. Una vez transcurrido el plazo de seis meses de información pública y habiéndose presentado diferentes alegaciones al texto publicado en dicho trámite, referidas básicamente a aspectos no relevantes de su contenido, se han incorporado algunas correcciones al texto con el objeto de facilitar la comprensión y consistencia del conjunto de las NIA-ES, tras ser sometidas a examen por el Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sin que supongan en ningún caso una modificación sustancial del contenido inicialmente publicado.

Por todo lo anterior, la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, DISPONE lo siguiente:

Primero.- *Publicación.*

Se acuerda la publicación de las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES), resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría correspondientes a las series 200, 300, 400, 500, 600 y 700, acompañadas de un glosario de términos, para su aplicación en España, en el Boletín Oficial y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como la inserción de la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado, de conformidad con lo establecido en el artículo 23 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

Segundo.- *Fecha de entrada en vigor.*

Las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) serán de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014. En todo caso, las nuevas Normas

Técnicas de Auditoría serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Tercero.- *Disposición derogatoria.*

A partir del momento en que resulten de aplicación obligatoria las nuevas Normas Técnicas de Auditoría quedarán derogadas todas las Normas Técnicas de Auditoría publicadas hasta ese momento por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, excepto las siguientes Normas que quedarán vigentes en la parte que a continuación se establece si bien se deben tener presentes para su adecuada aplicación las modificaciones producidas tanto en la legislación mercantil como en la normativa de auditoría de cuentas:

a) Normas Técnicas de Auditoría:
   - Resolución de 27 de junio de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "relación entre auditores". Quedarán vigentes los apartados correspondientes de los epígrafes "Cambio de auditores" y "Auditorías conjuntas".

b) Normas Técnicas sobre trabajos específicos relacionados con la auditoría de cuentas anuales:
   - Resolución de 28 de julio de 1994, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial requerido por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991, sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores.
   - Resolución de 1 de diciembre de 1994, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del informe especial y complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguro, solicitado por la Dirección General de Seguros.
   - Resolución de 5 de diciembre de 1995, del Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del informe complementario, al de auditoría de las cuentas anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito solicitado por determinadas Entidades Supervisoras.
   - Resolución de 25 de junio de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas, por la que se publica la Norma Técnica sobre "el informe especial requerido por el artículo 3.6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, conforme a la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001".
   - Resolución de 26 de junio de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica sobre "el informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas (artículo 20.5 del Real Decreto 1251/1999)".
   - Resolución de 1 de marzo de 2007, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría de elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de Crédito.
   - Resolución de 7 de julio de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría de elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos.

c) Normas Técnicas de auditoría sobre trabajos de auditoría de cuentas específicos exigidos por la legislación mercantil:
   - Resolución de 27 de julio de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre aumento de

capital con cargo a reservas, en el supuesto establecido en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, artículo 303 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

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

- Resolución de 23 de octubre de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial en el supuesto establecido en el artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, artículos 414 y 417 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital).
- Resolución de 23 de octubre de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, artículos 124,125, 346, 350, 353, 354, 355, 461 y 468 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, y artículos 15, 62 y 99 de la Ley 3/2009 de modificaciones estructurales de las sociedades de capital).
- Resolución de 10 de abril de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital por compensación de créditos, supuesto previsto en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, artículo 301 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital).
- Resolución de 16 de junio de 2004, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, artículos 308 y 504 a 506 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital)

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

Cuarto.- *Criterios de interpretación de las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES).*

Los criterios incorporados a continuación constituyen principios y normas, a que se refiere el artículo 6.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que deben observar los auditores en el desempeño de sus trabajos de auditoría de cuentas y en los que debe basarse las actuaciones que resultan necesarias para justificar las conclusiones que se alcancen y la opinión que se emita.

Las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España como Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) deben aplicarse e interpretarse conjuntamente con los criterios que seguidamente se exponen:

1) El ámbito de aplicación de las NIA-ES ha de entenderse referido, exclusivamente, al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas por auditores y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, a que se refiere el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.
2) Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros, realizada por un auditor. En relación con la definición de "estados financieros" se entenderá por tales, con carácter general, "las cuentas anuales", "las cuentas anuales consolidadas" o unos "estados financieros intermedios", y la referencia a las notas explicativas se entenderá realizada a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales. Esta definición es, asimismo, aplicable a la auditoría de un solo estado financiero integrante de los anteriores (con sus

notas explicativas). En este supuesto, los modelos de informe aplicables se adaptarán, en la medida en que sea necesario, en función de las circunstancias.

3) Las menciones a las legislaciones o jurisdicciones nacionales deben entenderse referidas a la normativa correspondiente del marco jurídico español que resulte aplicable en cada caso, ya sea en el ámbito mercantil, en el marco normativo de información financiera aplicable y, en particular, en el de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas establecido en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, su Reglamento de desarrollo y demás normativa de auditoría en vigor.

4) Se han suprimido los apartados y párrafos en las NIA en los que se hace referencia a la actividad de auditoría en el ámbito del sector público, por estar fuera del alcance del Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo

5) La terminología y las definiciones incluidas en estas normas se entenderán e interpretarán conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación y, en particular, en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en su normativa de desarrollo.

   A tal efecto, se han insertado en los apartados o párrafos correspondientes, referencias a la legislación española básica, sin que éstas tengan carácter exhaustivo.

   Asimismo, cuando se ha considerado procedente, se han insertado notas aclaratorias que deben observarse para su adecuada aplicación, bien porque algún aspecto de su contenido se recoge en la normativa nacional de forma más específica, bien porque se recoge en la NIA de forma distinta o, simplemente, porque no se contempla, a los efectos de facilitar su adecuada comprensión o evitar las dudas que pudieran existir en su interpretación y aplicación.

   En las citadas notas aclaratorias se han utilizado las abreviaturas TRLAC y RAC para referirse, respectivamente, al texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y a su Reglamento de desarrollo.

   Por otra parte, en los casos en que se ha considerado necesario, se han suprimido aquellos apartados, párrafos o frases toda vez que son contrarios a la normativa de auditoría aplicable en España, se refieren a cuestiones que exceden del ámbito de aplicación de dicha normativa, o no resultan de aplicación en España, identificándolos con la mención "suprimido".

6) Las referencias a las Normas Internacionales de Auditoría y a otras normas y pronunciamientos internacionales emitidos por la IFAC sólo resultarán de aplicación en España en la medida en que se acuerde su incorporación a nuestra normativa nacional, de acuerdo con el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.

7) Las referencias a las diversas NIA que figuran en el texto de éstas deben entenderse realizadas a las NIA adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES). Las NIA-ES tienen la consideración de Normas Técnicas de Auditoría a las que se refiere el artículo 6.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

8) Las referencias a la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1) que figuran en las diferentes NIA deben entenderse realizadas a la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, y sus criterios de interpretación, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que es adaptación de la NICC 1 para su aplicación en España.

9) Las referencias que en las diferentes NIA-ES figuran sobre el Glosario de términos de la IAASB, deben entenderse referidas al glosario de términos de la IAASB adaptado para su aplicación en España, que figura publicado en la presente Resolución. En dicho glosario adaptado se han suprimido de la versión publicada, con carácter general, definiciones que afectan a normas que quedan fuera del ámbito de aplicación definido en el apartado 1 anterior.

10) Se suprimen todas las referencias en las diferentes NIA a la fecha de su entrada en vigor, ya que la entrada en vigor de las NIA adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES) es única para todo el bloque normativo que ahora se publica y figura en el artículo tercero de la presente Resolución.

11) Las referencias en las NIA-ES a las normas profesionales se entenderán realizadas a las establecidas en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y su normativa de desarrollo.

12) Las referencias realizadas en las diferentes NIA-ES a los requerimientos de ética y al Código de ética de la IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants), de la IFAC, se entenderán realizadas a las normas de ética a que se refiere el artículo 6.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.

13 Las referencias realizadas en las diferentes normas a los requerimientos de independencia se entenderán realizados a las normas a que se refiere la Sección 1ª del Capítulo III del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.

14) Las referencias en las NIA-ES a una opinión modificada se corresponden con los tipos de opinión con salvedades, desfavorable o denegada previstas en el artículo 3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y su normativa de desarrollo. La referencia a una opinión no modificada se corresponde con una opinión favorable.

15) En las normas correspondientes (NIA-ES 600, 700, 705, 706 y 710, fundamentalmente) se presentan como Anexo, además de la traducción de los ejemplos originales que figuran en las mencionadas normas, los modelos de informes de auditoría adaptados a la normativa reguladora de la actividad de auditoría para su aplicación en España. Dichos modelos adaptados son los que los auditores de cuentas seguirán en cuanto a formato y terminología, ya que tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión de dichos informes por los usuarios de cuentas anuales.

No obstante, los citados modelos de informe no recogen todas las circunstancias que pueden darse en un trabajo de auditoría de cuentas anuales y que el auditor habrá de tener en cuenta al emitir su informe. Por otra parte, la terminología de los citados modelos de informe deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte de aplicación a la entidad auditada, así como a la modalidad del trabajo realizado (auditoría de un solo estado financiero, de estados financieros intermedios, etc.).

16) La terminología y definiciones incluidas en las NIA-ES referentes a los responsables del gobierno y a la Dirección de la entidad se interpretarán en cada caso conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación de acuerdo con la naturaleza jurídica de la entidad auditada.

En todo caso, las referencias realizadas en las diferentes NIA-ES a las afirmaciones o manifestaciones de la dirección incluidas en los estados financieros o a las directrices de la dirección sobre las actividades de control interno de la entidad se entenderán sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros, así como de la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno a estos efectos. En este sentido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25.2 del Código de Comercio, la responsabilidad sobre el resultado final de las cuentas anuales, atribuida a los administradores, conlleva la asunción de responsabilidad sobre todo el proceso seguido para su elaboración, quedando excluida cualquier exención de responsabilidad sobre el resultado final basada en la actuación de un tercero que ha intervenido en el proceso con la autorización o aquiescencia del responsable, de conformidad con los principios generales que rigen la responsabilidad civil. En particular, y a estos efectos, ese proceso incluye expresamente la responsabilidad de los administradores sobre el sistema de control interno necesario para permitir la preparación de dichas cuentas anuales libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

Quinto.- *Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES).*

En el Anexo se incluyen las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES), acompañadas de un glosario de términos. (El Anexo se puede consultar en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – calle Huertas, 26 de Madrid; www.icac.meh.es – y en la sede de las Corporaciones representativas de auditores de cuentas, así como en el Boletín Oficial del citado Instituto).

Anexo

Glosario de términos

NIA 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

NIA 210. Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.

NIA 220. Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros.

NIA 230. Documentación de Auditoría.

NIA 240. Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al Fraude.

NIA 250. Consideración de las Disposiciones Legales y Reglamentarias en la Auditoría de Estados Financieros.

NIA 260. Comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad.

NIA 265. Comunicación de las Deficiencias en el Control Interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la Entidad.

NIA 300. Planificación de la Auditoría de Estados Financieros.

NIA 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.

NIA 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría.

NIA 330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados.

NIA 402. Consideraciones de Auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.

NIA 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la Auditoría.

NIA 500. Evidencia de Auditoría.

NIA 501. Evidencia de Auditoría - Consideraciones específicas para determinadas Áreas.

NIA 505. Confirmaciones Externas.

NIA 510. Encargos iniciales de Auditoría - Saldos de Apertura.

NIA 520. Procedimientos Analíticos.

NIA 530. Muestreo de Auditoría.

NIA 540. Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de Valor Razonable y de la información relacionada a revelar.

NIA 550. Partes Vinculadas.

NIA 560. Hechos posteriores al cierre.

NIA 570. Empresa en funcionamiento.

NIA 580. Manifestaciones escritas.

NIA 600. Consideraciones Especiales - Auditorías de Estados Financieros de Grupos (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes).

NIA 610. Utilización del Trabajo de los Auditores Internos.

NIA 620. Utilización del Trabajo de un Experto del Auditor.

NIA 700. Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros.

NIA 705. Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente.

NIA 706. Párrafo de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente.

NIA 710. Información Comparativa - Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.

NIA 720. Responsabilidad del Auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

20. Plan General de Contabilidad. Adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de interés

	Publicación	Nº	Fecha
PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD. Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. (BOE 20-11-07)	BOICAC	71	2007.11
PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. (BOE 21-11-07)	BOICAC	71	2007.11
Normas para la formulación de **CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS.** Real Decreto 1159/2010. de 17 de septiembre.	BOICAC	84	2010.12

ADAPTACIONES SECTORIALES

Los planes sectoriales aprobados por D 530/1973 por RD 1643/1990 de contabilidad, adaptaciones del PGC/73 y del PGC/90, se deben continuar aplicando en todo aquello que no contradigan lo previsto en el Código de Comercio, la LSC y el PGC (RD 1514/2007 disposición transitoria 5ª modificación RD 2003/2009).

Dichos planes sectoriales son:

Actividad	Norma de aprobación
Empresas siderúrgicas y de aceros especiales	OM 8-5-1978
Casinos de juego	OM 23-6-1978
Industria de fabricación de automóviles	OM 14-1-1980
Industria de fabricación de cementos	OM 14-1-1980
Industria de fabricación de calzado	OM 18-3-1981
Industria textil	OM 18-3-1981
Empresas de la minería del carbón	OM 10-2-1984
Industria de fabricación de juguetes	OM 10-2-1984
Empresas de transporte terrestre	OM 2-6-1987
Instituciones de inversión colectiva (13)	CNMV Cir. 3/2008
Empresas constructoras (1)	OM 27-1-1993
Federaciones deportivas (2)	OM 2-2-1994
Empresas inmobiliarias (3)	OM 28-12-1994
Empresas de asistencia sanitaria (4)	OM 23-12-1996
Entidades aseguradoras (5)	RD 1317/2008
Empresas del sector eléctrico (6)	RD 437/1998
Entidades sin fines de lucro (7)	RD 1491/2011
Sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje (8)	OM EHA/3362/2010
Empresas del sector abastecimiento de agua (9)	OM EHA/3362/2010
Sociedades anónimas deportivas (10)	OM 27-6-2000
Empresas del sector vitivinícola (11)	OM 11-5-2001
Empresas del sector del transporte aéreo (12)	OM 18-12-2001
Sociedades cooperativas (14)	OM EHA/3360/2010
Formaciones Políticas (15)	RES. 8/10/13

(1) Adaptación al PGC/90. Su aplicación es obligatoria para todas las empresas que realicen la actividad con independencia de su forma jurídica, individual o societaria. Rige para los ejercicios iniciados a partir del 31-12-1992.

(2) Adaptación al PGC/90. La OM de aprobación entró en vigor el 1-1-1995, siendo aplicable a partir del primer ejercicio económico iniciado a partir del 31-12-1994.

(3) Adaptación al PGC/90. La OM de aprobación entró en vigor el 5-1-1995, siendo aplicable a los ejercicios iniciados a partir del 1-1-1995; posteriormente, fue modificada por la OM 11-5-2001.

(4) Adaptación al PGC/90. La OM entró en vigor el 7-1-1997, siendo aplicable a los ejercicios comenzados con posterioridad al 31-12-1996.

(5) No se trata de una adaptación al PGC, sino de un auténtico Plan de Contabilidad específico para las entidades aseguradoras comprendidas en el Título II del RDLeg 6/2004. El RD 1317/2008 entró en vigor el 31-12-08, derogando el RD 2014/1997, que anteriormente regulaba la materia, si bien la derogación no alcanza las normas para la formulación de cuentas de los grupos consolidables de entidades aseguradoras, que permanecen en vigor en tanto no sean objeto de revisión posterior (RD 1317/2008 disp, trans. 5ª). En relación con las cuentas anuales individuales de los ejercicios iniciados a partir del 1-1-2010 se hay que tener en cuenta las modificaciones introducidas en el RD 1317/2008 por el RD 1736/2010.

(6) Adaptación al PGC/90. La entrada en vigor del RD de aprobación fue el 22-3-1998, siendo aplicable a los ejercicios iniciados después del 31-12-1997. En el ámbito del secor eléctrico, la Circ Comisión Nacional del Sistema Eléctrico 5/2009 establece las normas sobre información de carácter contable y económico-financiero a remitir a la Comisión por las empresas pertenecientes al sector. La OM 28-3-2001 desarrolla las disp. final 1ª del RD 437/1998. Incluimos a continuación el texto íntegro de la consulta de contabilidad publicadas en el BOICAC 96, relacionadas con el tratamiento contable de "un contrato de intercambio de gas" y "contratos de servicios energéticos"; por considerar que están relacionadas y que podrían ser interesantes.

Consulta número 3 del BOICAC número 96

Consulta:

Sobre el tratamiento contable de un contrato de intercambio de gas entre comercializadoras del sector.

Respuesta:

La consulta plantea el tratamiento contable, en una entidad comercializadora de gas, de las transacciones realizadas al amparo de un contrato de "intercambio de gas" firmado con otras empresas comercializadoras del sector. Dicho contrato tiene por objeto garantizar las existencias mínimas de seguridad establecidas por la normativa reguladora del sector y por lo tanto el suministro.

A través del citado acuerdo, que según indica el consultante se instrumenta mediante "*un contrato de compraventa tipo",* la entidad situada por debajo del mínimo permitido acude al "depósito común" para obtener las existencias necesarias de alguna de las comercializadoras que en ese momento tenga superávit. Con posterioridad, la entidad que acudió al depósito común cancelará su compromiso de devolución de gas cuando adquiera las correspondientes existencias de sus proveedores habituales.

La cuestión a dilucidar es si la consultante debe reconocer las existencias adquiridas bajo el citado acuerdo y la posterior venta cuando se produce la devolución, o si por el contrario los

hechos descritos no deberían originar un incremento en el importe neto de la cifra de negocios de la entidad.

El fondo económico y jurídico de las operaciones, o prevalencia del fondo sobre la forma siempre debe guiar cualquier interpretación de las norma de registro y valoración del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, de manera que la contabilización de las operaciones responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas.

A la vista de la descripción que realiza el consultante, el contrato de intercambio de gas parece constituir un instrumento que permite cumplir a la entidad con la obligación de mantener, en todo momento, un volumen de existencias mínimas o inventario de seguridad, y al mismo tiempo poder atender los compromisos de entrega a sus clientes, asumiendo la obligación de reponer el volumen de existencias recibido.

Pues bien, desde un punto de vista económico, este acuerdo en el que una parte recibe un activo no monetario asumiendo la obligación de entregar, en el futuro, otro activo de la misma naturaleza y función no encierra un verdadero intercambio económico entre una empresa y sus clientes, sino un simple mecanismo de colaboración entre las empresas comercializadoras para optimizar la gestión de sus inventarios.

En este sentido, para otorgar un adecuado tratamiento contable a la operación cabría traer a colación por analogía la norma de registro y valoración 14ª "Ingresos por ventas y prestación de servicios" del PGC, en cuya virtud *"no se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor"*, de lo que cabe concluir que la devolución de gas no debería reconocerse como un ingreso ni por lo tanto lucir como importe neto de la cifra de negocios de la consultante, sin perjuicio de la obligación de reconocer la correspondiente variación de existencias, y el compromiso de devolución formando parte de los acreedores comerciales, que se dará de baja aplicando este mismo criterio cuando se proceda a la devolución del gas con abono a una cuenta de variación de existencias.

Hasta ese momento, el compromiso que asume la empresa se valorará por su valor razonable contabilizando las variaciones de valor en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza.

Consulta número 4 del BOICAC número 96

Consulta:

Sobre el tratamiento contable de los contratos de "servicios energéticos".

Respuesta:

Las Empresas de Servicios Energéticos (ESE) se definen en el artículo 19 del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, según el cual:

> *"1. Se entiende por empresa de servicios energéticos a los efectos de este real decreto-ley aquella persona física o jurídica que pueda proporcionar servicios energéticos, en la forma definida en el párrafo siguiente, en las instalaciones o locales de un usuario y afronte cierto grado de riesgo económico al hacerlo. Todo ello, siempre que el pago de los servicios prestados se base, ya sea en parte o totalmente, en la obtención de ahorros de energía por introducción de mejoras de la eficiencia energética y en el cumplimiento de los demás requisitos de rendimiento convenidos.*

2. El servicio energético prestado por la empresa de servicios energéticos consistirá en un conjunto de prestaciones incluyendo la realización de inversiones inmateriales, de obras o de suministros necesarios para optimizar la calidad y la reducción de los costes energéticos. Esta actuación podrá comprender además de la construcción, instalación o transformación de obras, equipos y sistemas, su mantenimiento, actualización o renovación, su explotación o su gestión derivados de la incorporación de tecnologías eficientes. El servicio energético así definido deberá prestarse basándose en un contrato que deberá llevar asociado un ahorro de energía verificable, medible o estimable (...)"

A la vista de esta descripción se pregunta sobre el adecuado tratamiento contable de la operación en la ESE y sus clientes y, en particular, si cabe concluir que:

i) Los "servicios energéticos" constituyen en sentido estricto un acuerdo de prestación de servicios, o

ii) De conformidad con el fondo económico de estas operaciones, los citados contratos contienen, además de una prestación de servicios, varios acuerdos de arrendamiento de elementos del inmovilizado, en los que la ESE actúa como arrendador y el cliente como arrendatario, cuya adecuada calificación (financieros u operativos), debería analizarse a la luz de los términos regulados en la norma de registro y valoración (NRV) 8ª "Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar" del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

El fondo económico y jurídico de las operaciones, o prevalencia del fondo sobre la forma siempre debe guiar la interpretación de las normas de registro y valoración del PGC, de manera que la contabilización de las operaciones responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas. A tal efecto, es necesario un análisis de todos los antecedentes y circunstancias de cada caso concreto, sin que en la presente contestación se pueda dar respuesta al régimen contable que corresponde aplicar a "todos" los contratos de "servicios energéticos".

Sin perjuicio de lo anterior, sí que es posible formular una serie de observaciones, desde una perspectiva general, sobre el adecuado tratamiento contable de estos contratos.

Cuando en un mismo acuerdo se recogen un conjunto de prestaciones, como sucede en el caso que nos ocupa, como paso previo, es necesario analizar las obligaciones que asume la ESE con sus clientes. Por ejemplo, cabría considerar que existen dos o más "objetos contractuales" (obligaciones de cumplimiento), los activos cedidos y un servicio de explotación en sentido estricto, en cuyo caso habría que asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados, o servicios prestados, y reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables al arrendamiento de activos y a la prestación de servicios, respectivamente.

En este sentido se pronuncia la NRV 14ª "Ingresos por ventas y prestación de servicio" del PGC, cuando expresa que: *"(...) Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta".*

En este contexto, y en respuesta a la duda planteada, la cuestión debería reconducirse a determinar si dichos contratos contienen, o no, uno o varios acuerdos de arrendamiento implícito para posteriormente, en caso de que la respuesta fuese afirmativa, proceder a calificarlos en sintonía con la NRV 8ª.

La NRV 8ª del PGC define las operaciones de arrendamiento como sigue:

> *"Se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo (...)*
>
> *1. Arrendamiento financiero*
>
> *Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, (...)*
>
> *2. Arrendamiento operativo*
>
> *Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado, (...)"*

Conforme a lo anterior, el PGC establece dos elementos esenciales a la hora de identificar un arrendamiento.

En primer lugar, el contrato de arrendamiento tiene que tener por objeto *"un activo"* determinado o identificable, por lo que no podrá hablarse de contrato de arrendamiento de cualquier activo, sino de un activo explícitamente identificado en el contrato. En consecuencia, desde una perspectiva contable, no existe acuerdo de arrendamiento si el cumplimiento del mismo es independiente del uso de ese activo.

Por ejemplo, si el proveedor estuviese obligado a entregar una cantidad determinada de bienes o servicios, y tiene el derecho y la posibilidad de suministrar estos bienes o servicios utilizando otros activos no especificados en el acuerdo, entonces el cumplimiento del contrato sería independiente del activo especificado y por lo tanto no contendría un arrendamiento.

Sin embargo, un activo habrá sido especificado implícitamente si, por ejemplo, el proveedor tiene o arrienda un único activo, con el cual cumple la obligación y, para este proveedor, no resulta factible o posible, desde un punto de vista económico, cumplir su obligación utilizando activos alternativos. Del mismo modo, una obligación de garantía o renovación que requiera la sustitución por un activo igual o similar, cuando el activo específico no funcione adecuadamente, o a partir de una determinada fecha, no impide el tratamiento del acuerdo como un arrendamiento.

En segundo lugar, se establece que para que haya un arrendamiento el acuerdo implica la *"cesión del derecho de uso del activo durante un periodo de tiempo determinado"*, lo que solo sucede si efectivamente se transfiere al cliente el derecho a controlar el uso del activo porque se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

1. El cliente tiene la capacidad o el derecho de explotar el activo, o dirigir a otros para que lo exploten en la forma que determine, con el fin de obtener o controlar un importe, que no sea insignificante, de la producción u otros servicios provenientes del activo.
2. El cliente tiene la capacidad o el derecho de controlar el acceso físico al activo, mientras, simultáneamente obtiene o controla una cantidad, que no sea insignificante, de la producción u otros servicios provenientes del activo.

3. Los hechos y circunstancias indican que es remota la posibilidad de que un tercero obtengan más que un importe insignificante de la producción u otros servicios que el activo genere durante el periodo del acuerdo, y que el precio que el cliente pagará por la producción no está fijado contractualmente por unidad de producto ni es equivalente al precio de mercado corriente, por unidad de producto, en la fecha de entrega de dicho producto.

A la vista de estos antecedentes, en función de las estipulaciones acordadas en cada supuesto, los contratos de "servicios energéticos" se contabilizarán como contratos de servicios en sentido estricto, o por el contrario, además de un contrato de servicios podrán incluir uno o varios acuerdos de arrendamiento implícitos que será preciso calificar para otorgarles el adecuado tratamiento contable.

(7) Adaptación al PGC. El RD entró en vigor el 1-1-2012, siendo de aplicación para los ejercicios económicos que se inicien a partir de dicha fecha; BOICAC 88. En el año 2013 se han aprobado dos resoluciones del ICAC en las que se refunden las normas de adaptación en el PGC y en el PGC PYMEs:

- Resolución 26 de marzo de 2013, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad de PYMEs sin fines lucrativos (BOE 9/4/13).
- Resolución 26 de marzo de 2013, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (BOE 10/4/13).

El **Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos** pueden aplicarlo de forma voluntaria aquellas entidades sin fines lucrativos que, cualquiera que sea su forma jurídica, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre cada uno de ellos, al menos dos de las circustancias siguientes, en los términos y condiciones recogidos en la Resol ICAC 26-3-13 Norma 2ª:

- Que el total de las partidas del activo no supere los 2.850.000 euros.
- Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los 5.700.000 euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Cuando una entidad que aplique el Plan de Contabilidad de las pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos realice una operación cuyo tratamiento contable no esté contemplado en dicho texto ha de remitirse a las correspondientes normas y apartados contenidos en el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos, con la excepción de los relativos a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, que en ningún caso resultan aplicables.

Adicionalmente, si una entidad cumple durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias en los términos recogidos en la Resol ICAC 26-3-13 Norma 3ª, puede acogerse a los criterios específicos aplicables por **microentidades sin fines lucrativos.**

- Que el total de las partidas del activo no supere los 150.000 euros.
- Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los 150.000 euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cinco.

En definitiva, los nuevos Planes de contabilidad aprobados para las entidades sin fines lucrativos en el año 2013 no incluyen novedades, en comparación con las normas aprobadas en el año 2011 (RD 1149/2011). Con su aprobación el ICAC solo ha buscado facilitar la aplicación de las normas de adaptación refundiendo en un solo texto estas últimas con el PGC y PGC PYMEs. Por ello, en la segunda parte de ambos textos la "NRV especiales" se insertan en las "NRV generales"

y lo mismo sucede con la información a incluir en la memoria, salvo el modelo simplificado que ya se incluía íntegro en el RD 1149/2011.

Debido a que las entidades sin fines lucrativos pueden realizar, junto con sus actividades propias, **operaciones mercantiles,** las normas de adaptación del PGC constituyen un texto integro que, en algunos aspectos, reiteran el contenido de dicho Plan. En todo lo no modificado expresamente son de aplicación las normas y criterios de valoración contenidos en el PGC, sus adaptaciones sectoriales, en la medida en que las entidades realicen actividades correspondientes a un sector determinado, el Código de Comercio y las Resoluciones del ICAC.

PRECISIONES

1) **Los libros de contabilidad** que han de llevar las **fundaciones** son el libro diario y el libro de inventarios y cuentas anuales, así como aquellos que el patronato considere convenientes para el desarrollo y control de sus actividades (RD 1337/2005 art. 27).

2) Cuando una fundación este obligada a someter sus cuentas a **auditoría externa,** o cuando así lo decida voluntariamente, corresponde su designación al patronato (RD 1337/2005 art. 31).

3) La OM EHA/733/2010, por la que se aprueban **aspectos contables de empresas públicas** que operan en determinadas circunstancias, establece la obligación de que las normas cuarta y quinta sobre activos no generadores de flujos de efectivo sean de aplicación obligatoria para las entidades integrantes del sector público empresarial estatal, autonómico o local, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, que deben aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en el CCom y en el PGC y que, atendiendo a las características de la actividad que desarrollan, entregan bienes o prestan servicios sin contraprestación, a cambio de una tasa de precio político fijado por la Administración Pública.

La Orden regula con detalle los criterios que deben seguirse para calificar una **actividad** como **de interés público o general** a los exclusivos efectos de PGC NRV 18º "Subvenciones, donaciones y legados recibidos", estableciéndose, en concreto, en la OM EHA/733/2010 disp.adic.única, los criterios para calificar una subvención como no reintegrable, como un mero desarrollo del PGC, resultando de aplicación tanto a las empresas públicas como a las privadas.

Como **obligaciones generales documentales y contables,** las asociaciones han de disponer de una relación actualizada de sus asociados, llevar una contabilidad que permita obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de su situación financiera así como de las actividades realizadas, efectuar un inventario de sus bienes y recoger en un libro las actas de las reuniones de sus órganos de gobierno y representación. Habrán de llevar su contabilidad conforme a las normas especificas que les resulten de aplicación (LO 1/2002 art. 14).

En particular, las **asociaciones declaradas de utilidad pública** están sometidas alas obligaciones genéricas de legalización de libros y deposito de cuentas anuales, en las que se incluirá un presupuesto y la liquidación del mismo, con explicación de las actividades realizadas. Además, dichas asociaciones declaradas de utilidad publica han de rendir las cuentas anuales del ejercicio anterior en el plazo de los seis meses siguientes a su finalización y presentar una memoria descriptiva de las actividades realizadas durante el mismo, ante el organismo encargado de verificar su constitución y de efectuar su inscripción en el Registro correspondiente, en el que quedaran depositadas. Dichas cuentas anuales deben expresar la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera, así como el origen, cuantía, destino y aplicación de los ingresos públicos percibidos (LO 1/2002 art. 34).

Las disposiciones contables aplicables a todas estas entidades están contenidas en las Normas de **adaptación del Plan General de Contabilidad** a las entidades sin fines lucrativos, aprobadas con efectos para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 1-1-2012 (RD 1491/2011)

(PGCESFL). Al igual que su antecedente inmediato (RD 776/1998), son obligatorias para las fundaciones de competencia estatal y a las asociaciones declaradas de utilidad publica.

Se incluye una nueva definición de los elementos que integran las cuentas anuales y de los criterios de reconocimiento y valoración, considerando el potencial de servicios que estos elementos incorporan para los usuarios o beneficiarios de la entidad, aunque no generen flujos de efectivo. En los criterios de valoración y, a los efectos de calcualr el deterioro de los citados bienes, se define el **coste de reposición** como el importe actual que debería pagarse si se adquiriese un activo con la misma capacidad o potencial de servicios, menos, en su caso, la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el funcionamiento, uso y disfute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle. En los activos sometidos a amortización este coste se desprecia con el fin de reflejar el activo es sus condiciones actuales y considerar, de este modo, el potencial de servicio ya consumido del activo. En su cálculo no debe incluirse excesos de capacidad o ineficiencias con respecto al potencial de servicios requeridos para el activo, sin perjucio de que se mantenga cierta capacidad de servicio adicional por motivos de seguridad, adecuada a las circunstancias de la actividad de la entidad. Un activo puede reemplazarse mediante su reproducción o mediante la sustitución de su potencial de servicio. Al determinar el coste de reposición se ha de considerar el importe más bajo que resulte de los anteriores menos, en su caso, la amortización acumulada que correspondería a dicho coste.

Las **cuentas anuales** de una entidad no lucrativa comprenden, únicamente, el balance, la cuenta de resultados, y la memoria. Estos documentos forman una unidad. Estas entidades no deben formular ni el Estado de cambios en el patrimonio neto ni el Estado de flujos de efectivo, como documentos independientes, aunque la memoria ha de incluir información sobre el patrimonio y los flujos de efectivo. La **memoria** completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados. En particular, contiene una detallada descripción sobre los flujos de efectivo y el grado de cumplimiento de las actividades de la entidad, de acuerdo con lo indicado en el PGCESFL parte 3ª.

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, para que la información suministrada sea **imagen fiel** del patrimonio, de la situación financiera y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio, así como de la actividad desarrollada, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se ha de atender a su realidad económica y no sñolo a su firma jurídica y las cuentas anuales deben incluir información relevante y fiable sobre los siguientes aspectos:

- El grado de realización en el ejercicio de las actividades previstas para cumplir con los objetivos de la entidad.
- La naturaleza de los activos, pasivos y patrimonio neto de la entidad. En particular, se ha de informar sobre las restricciones a las que, en su caso, estén sometidos los activos.
- El excedente del ejercicio como fruto de las actividades realizadas y medida de la capacidad de autofinanciación de la entidad, poniendo de manifiesto la variación de patrimonio neto originada en el periodo por este concepto.
- La variación total del patrimonio neto de la entidad, como expresión de su viabilidad futura y de la capacidad para cumplir con los fines de interés general que se le hayan encomendados.

Cuando se considere que el cumplimiento de los requitos, principios y criterios contables incluidos en este Plan no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, en la memoria se han de suministrar las **informaciones complementarias** precisas para alcanzar este objetivo. En aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se ha de considerar improcedente dicha aplicación. En tales casos en la memoria se ha de motivar suficientemente esta circustancia y se ha de explicar su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

El sujeto contable que informa como **persona jurídica individual**, en el marco de este Plan, lo hará con independencia del grupo de entidades al que pueda pertenecer, sin perjuicio de los desgloses informativos que deban incorporarse en las cuentas anuales.

Las entidades a las que van dirigidas estas normas, junto a la actividad no lucrativa, pueden realizar **actividades lucrativas de carácter mercantil** con el objetivo de contribuir a la viabilidad financiera de aquellas siempre que el régimen jurídico que le sea de aplicación no lo prohiba. El presente Plan tiene por objeto regular el tratamiento contable de todas las actividades realizadas por la entidad, tanto las desarrolladas en el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación, como las actividades mercantiles que pueda realizar.

Por otro lado las reglas de aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos en el primer ejercicio que se inicie **a partir del 1-1-2012** son las siguientes:

a) **Balance de apertura.** En el ejercicio en que se apliquen por primera vez las presentes normas de adaptación, este balance se debe elaborar según las siguientes reglas:
   1. Se reclasificarán los elementos patrimoniales en sintonía con lo dispuesto en estas normas.
   2. Se valorarán estos elementos patrimoniales por su valor en libros.
   3. Se comprobará su deterioro de valor en esa fecha.

Sin perjuicio de lo anterior, los elementos patrimoniales contemplados en el nº 1 anterior se pueden valorar por el importe que corresponda de la aplicación retroactiva de estas normas.

Como contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación de estas normas debe utilizarse una partida de reservas.

b) **Cuentas anuales** correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir del 1-1-2012. Pueden ser presentadas:
   1. Incluyendo información comparativa sin adaptar a los nuevos criterios. En este caso, las cuentas anuales e calificarán como iniciales a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad.
   2. Incluyendo información comparativa adaptada a los nuevos criterios. En este caso la fecha de la primera aplicación es la fecha de comienzo del ejercicio anterior al que se inicie a partir del 1-1-2012.

c) **Información en la memoria.** En las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir del 1-1-2012, debe crearse un apartado en la memoria con la denominación de "Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables". En este apartado debe incluirse la siguiente información:
   - Una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y en el presente;
   - Cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la entidad.

PRECISIONES

Si bien las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de 1-1-12, primer ejercicio de aplicación de las nuevas normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos, deben ser presentadas incluyendo información comparativa, en el caso de la cuenta de resultados, en la medida que las cuentas anuales del ejercicio 2011 fueron presentadas conforme al modelo exigido en su disposición específica, es decir, sin incluir información sobre los ingresos y gastos que en su caso hubieran sido imputados al patrimonio neto, la cuenta de resultados del ejercicio 2012 no presentará información comparativa. Aplicando el mismo ra-

zonamiento, la Nota 16 Estado de flujos de efectivo de la memoria anual no debería incluir de forma obligatoria la información del ejercicio 2011 por no resultar una información exigida durante el citado ejercicio. (ICAC consulta núm 9, BOICAC núm 94). A continuación adjuntamos el texto íntegro de la consulta.

Consulta número 9 del BOICAC número 94

Contenido:

Normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos. Información comparativa en el primer ejercicio.

Consulta:

Sobre la interpretación de la Disposición transitoria única del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

Respuesta:

La Disposición transitoria única. Reglas de aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2012, del citado real decreto, establece en su apartado segundo:

"2. Las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2012, podrán ser presentadas:

a) Incluyendo información comparativa sin adaptar a los nuevos criterios, en cuyo caso, las cuentas anuales se calificarán como iniciales a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad.

b) Incluyendo información comparativa adaptada a los nuevos criterios. En este caso la fecha de primera aplicación es la fecha de comienzo del ejercicio anterior al que se inicie a partir de 1 de enero de 2012".

La consulta versa sobre la interpretación de la opción a) recogida en la citada Disposición transitoria única. En concreto, el consultante pregunta sobre el modo de registrar, en las cuentas anuales del ejercicio 2012, la información de la cuenta de resultados del ejercicio 2011 con objeto de poder realizar la información comparativa.

En primer lugar es necesario indicar que, tras la aprobación del Plan General de Contabilidad (PGC) mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES) por el Real Decreto 1515/2007, de la misma fecha, las entidades sin fines lucrativos pudieron seguir aplicando las Normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos de 1998, en virtud del régimen transitorio previsto en los reales decretos que aprobaron el PGC y el PGC-PYMES.

No obstante, en la práctica, estas entidades se vieron afectadas por los nuevos contenidos del PGC o, en su caso, del PGC-PYMES, en la medida en que de acuerdo con sus respectivas normas de derecho transitorio, todos aquellos aspectos de la adaptación que se oponían a los citados textos habían quedado derogados.

En este contexto, el ICAC publicó en el BOICAC nº 73 su interpretación sobre los criterios a seguir por parte de una entidad no lucrativa, sujeta hasta el momento a las normas de adaptación de 1998.

En aplicación de la citada doctrina administrativa, hasta la entrada en vigor del real decreto 1491/2011 las cuentas anuales de una fundación estaban integradas exclusivamente por el balance, cuenta de resultados y memoria. El contenido de esta cuenta de resultados, a partir del 1 de enero de 2012, cambia y pasa a reflejar un estado que muestra los aumentos y disminuciones del patrimonio neto originados en el ejercicio, por diferencia entre las aportaciones y disminuciones de la dotación fundacional o fondo social, y de los ingresos y gastos, tanto de los contabilizados formando parte del excedente del ejercicio como de los incluidos directamente en el patrimonio neto a la espera de su posterior reclasificación al excedente del ejercicio.

En consecuencia, si bien las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2012 (primer ejercicio de aplicación de las nuevas normas) deberán ser presentadas incluyendo información comparativa, en el caso de la cuenta de resultados, en la medida que las cuentas anuales del ejercicio 2011 fueron presentadas conforme al modelo exigido en su disposición específica, es decir, sin incluir información sobre los ingresos y gastos que en su caso hubieran sido imputados al patrimonio neto, la cuenta de resultados del ejercicio 2012 no presentará información comparativa en el epígrafe B) Ingresos y gastos imputados al patrimonio neto.

Aplicando el mismo razonamiento, la nota 16 Estado de flujos de efectivo de la memoria normal no debería incluir de forma obligatoria la información del ejercicio 2011 por no resultar una información exigida durante el citado ejercicio.

PRECISIONES

1) En la medida en que los Estatutos de Autonomía de todas las Comunidades Autónomas mencionan como competencia propia reguladora de las fundaciones, deben revisarse también las normas autonómicas existentes sobra la materia.

2) En relación con la aplicación del PGCESFL a las **otras entidades lucrativa**s diferentes a las fundaciones de competencia estatal y a las asociaciones declaradas de utilidad pública –para las cuales resulta obligatoria la aplicación de estas normas de adaptación–, en la medida en que están obligadas a presentar contablemente la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, así como dado su carácter no lucrativo parece lógico, aunque no obligado, que apliquen las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos. En este caso, una vez aplicadas, deben respetar los principios y criterios de valoración contenidas en ellas (ICAC consulta núm 4, BOICAC núm 94). A continuación adjuntamos el texto íntegro de la consulta.

Consulta número 4 del BOICAC número 94

Contenido:

Ámbito de aplicación de las Normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos.

Consulta:

Sobre el carácter obligatorio de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos.

Respuesta:

El artículo 3.1 del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos dispone:

> *"1.Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, serán de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública."*

Adicionalmente, en el apartado I de la exposición de motivos del Real Decreto 1491/2011 se señala:

> *"(...) Las normas de adaptación que ahora se aprueban son aplicables con carácter general a las entidades sin fines lucrativos, si bien la obligatoriedad de las mismas vendrá impuesta por las disposiciones específicas que se dicten al efecto (...)"*

De lo anterior se infiere que las mencionadas normas son de aplicación obligatoria a todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública. Por lo que se refiere a las restantes entidades no lucrativas, aunque formalmente no se encuentren obligadas a seguir estas normas, la obligación que tienen de presentar contablemente la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, así como su carácter no lucrativo llevan a considerar que parece lógico, aunque no obligado, que apliquen igualmente las mencionadas normas de adaptación.

En este sentido, debe resaltarse que en la medida en que una entidad no lucrativa aplique voluntariamente dichas normas, deberá hacerlo de acuerdo con los principios y criterios de valoración contenidos en ellas, como un todo coherente, sin que la falta de obligación habilite la excepción o incumplimiento parcial de las mismas.

Por otro lado, la disposición final primera, apartado 2 del Real Decreto 1491/2011 expresa lo siguiente:

> *"2. Con objeto de facilitar la aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas aprobará, mediante Resolución, un texto que de forma refundida presente el Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos y el Plan de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos".*

En ejecución de este mandato se han publicado en el BOE de 9 y 10 de abril de 2013, la Resolución de 26 de marzo de 2013, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos y la Resolución de 26 de marzo de 2013, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos.

En relación con el ámbito de aplicación de este último texto, la norma segunda de la Resolución indica:

> *"1. Podrán aplicar el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos todas las entidades sin fines lucrativos, cualquiera que sea su forma jurídica, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:*
>
> *a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.*
>
> *b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los cinco millones setecientos mil euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de*

ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia» y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta".

Cuando una entidad que aplique el Plan de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos realice una operación cuyo tratamiento contable no esté contemplado en dicho texto habrá de remitirse a las correspondientes normas y apartados contenidos en el Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos con la excepción de los relativos a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, que en ningún caso serán aplicables.

Del mismo modo, en la norma tercera de la citada Resolución se fijan los requisitos para poder aplicar los criterios específicos de microentidades en los siguientes términos:

"1. Los criterios señalados en los apartados siguientes de esta norma, podrán ser aplicados por todas las entidades que habiendo optado por aplicar el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

a) Que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros.

b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los 150.000 euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia» y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cinco".

Debido a que las entidades sin fines lucrativos pueden realizar, junto con sus actividades propias, **operaciones mercantiles,** las normas de adaptación del PGC constituyen un texto integro que, en algunos aspectos, reiteran el contenido de dicho Plan. En todo lo no modificado expresamente son de aplicación las normas y criterios de valoración contenidos en el PGC, sus adaptaciones sectoriales, en la medida en que las entidades realicen actividades correspondientes a un sector determinado, el Código de Comercio y las Resoluciones del ICAC.

(8) y (9) Adaptación al PGC. La OM resulta de aplicación para los ejercicios iniciados a partir del 1-1-2011.

Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas **(PGCECIP)** son de aplicación obligatoria para todas las empresas concesionarias que formalicen acuerdos de concesión con una entidad concedente, para los ejercicios económicos iniciados a partir del 1-1-2011. En todo lo no regulado específicamente en ellas es de aplicación el el PGC o, en su caso PGC PYMES así como sus correspondientes disposiciones de desarrollo (OM EHA/33362/2010 art. 2).

Ámbito de aplicación. Tradicionalmente la construcción, la explotación y el mantenimiento de las infraestructuras de servicios públicos –como carreteras, puentes, túneles, establecimientos penitenciarios, hospitales, aeropuertos, redes de distribución de agua, redes de suministro energético y de telecomunicaciones, etc– ha estado a cargo del sector público, y su financiación se ha realizado con cargo a los presupuestos públicos. Sin embargo, cada vez es más frecuente la ce-

lebración **de acuerdos contactuales de servicios** entre dos empresas –una de ellas generalmente perteneciente al sector público– denominados acuerdos de concesión, a fin de incentivar la participación del sector privado en el desarrollo, la financiación, la explotación y el mantenimiento de esas infraestructuras.

Por lo que se refiere al **acuerdo de concesión**, es aquel en cuya virtud la entidad concedente encomienda a una empresa concesionaria la construcción, incluida la mejora, y explotación o solamente la explotación, de infraestructura que están destinadas a la prestación de **servicios públicos de naturaleza económica** durante el período de tiempo previsto en el acuerdo, obteniendo a cambio el derecho a percibir una retribución, siempre y cuando cumplan los siguientes **requisitos:**

a) La entidad concedente ha de **controlar o regular** qué servicios públicos debe prestar la empresa concesionaria con la infraestructura, a quién debe prestarlos y a qué precio.
b) La entidad concedente ha de controlar –a través del derecho de propiedad, del de usufructo o de otra manera– cualquier participación residual significativa en la infraestructura, al final del plazo del acuerdo.

Por tanto, los acuerdos de concesión siempre resulta necesaria, para la prestación del servicio público de naturaleza económica, la existencia de una infraestructura, la cual es controlada por la Administración pública.

En consecuencia y, considerando la tipología de contratos del sector público regulada en (RDLeg 3/2011), pese a que la norma no delimita el ámbito de aplicación a partir de una enumeración exhaustiva de **modalidades contractuales,** parece que la normativa contable está refiriendo a los acuerdos que formalicen bajo la modalidad de contrato de concesión de obra pública, determinados contratos de gestión de servicio público, así como el contrato de colaboración entre el sector público y sector privado. Por tanto, si bien las habituales serán las descritas, también podrían quedar incluidas en su alcance otros acuerdos entre el sector público y el sector privado o, en su caso el sector público empresarial, tales como la autorización o concesión del uso del dominio público, la cesión del usufructo o la constitución de un derecho de superficie sobre bienes patrimoniales, siempre que cumplan los citados requisitos.

PRECISIONES

Los **acuerdos sobre infraestructuras** utilizadas a lo largo de toda su vida económica también quedan dentro de la definición de acuerdo de concesión siempre que se cumpla el requisito incluido en la letra a).

Sin embargo, quedan **excluidas,** por quedar fuera de la definición de acuerdo de concesión:

- otros acuerdos habituales entre el sector público y el sector privado, tales como la autorización o concesión del uso de dominio público y la cesión del usufructo por la constitución de un derecho de superficie sobre bienes patrimoniales, salvo que reúna los requisitos establecidos anteriormente;
- las obras e instalaciones, cuyo uso ceda la entidad concedente a la empresa concesionaria, con o sin contraprestación, y que no se destine a la prestación del servicio público objeto del acuerdo, salvo que se destine a la prestación de servicios accesorios o complementarios recogidos en el acuerdo de concesión.

En estos casos, el tratamiento contable de estos acuerdos tiene cabida en las normas recogidas en el PGC; en particular en el PGC NVR 8ª "Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar" y, en su caso, en el PGC NRV 18ª "Subvenciones, donaciones y legados". Así si se establece el pago periódico de un canon durante dos años de uso, el tratamiento contable sería el de un arrendamiento operativo.

PRECISIONES

Para contabilizar unos activos y las obras de adecuación a realizar en el futuro, bajo la hipótesis de que el **acuerdo de concesión** que se ha descrito queda **fuera del alcance del PGCECIP,** las inversiones realizadas en el momento inicial se deben contabilizar de acuerdo con la naturaleza y función que cumplan en el proceso productivo de la empresa, de conformidad con lo dispuesto en el PGC, generalmente la concesión de uso y dominio de bienes públicos, se contabiliza como un inmovilizado intangible, concesión administrativas, y la obra civil a realizar se reconocerá por separado como como un inmovilizado material. Estos activos se contabilizan, en el momento inicial, por su precio de adquisición y con posterioridad por dicho valor menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas (ICAC consulta núm 2, BOICAC núm 90).

El PGCECIP establece a estos efectos el significado de los siguientes términos:

a) **Empresa concesionaria**. Toda entidad, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, pública o privada, que formaliza con una entidad concedente un acuerdo de concesión.

b) **Entidad concedente.** Cualquier Administración Pública, estatal, autonómica o local, o cualquier entidad del sector público que formalice el acuerdo con la empresa concesionaria.

c) **Infraestructura.** Obras e instalaciones construidas por la empresa concesionaria, adquiridas a terceros o cedidas por la entidad concedente para prestar el servicio público objeto del acuerdo. A estos efectos, las obras e instalaciones cuyo uso ceda la entidad concedente a la empresa concesionaria, con o sin contraprestación, que no sean destinadas a la prestación del servicio público objeto del acuerdo, quedan fuera del ámbito de aplicación de esta norma, salvo que se destinen a la prestación de servicios accesorios o complementarios recogidos en el acuerdo de concesión.

   En este concepto quedan incluidas tanto las obras e instalaciones construidas por la empresa como las adquiridas a un tercero -cuando la empresa no construya con sus propios medios-, así como aquellas cedidas por la Administración a la empresa concesionaria, siempre y cuando se destinen a la prestación del servicio público bajo las condiciones del acuerdo. Asimismo se incluyen las obras singulares de ingeniería civil (puentes, túneles, puertos, etc.), construcción de autopistas, actuaciones de modernización o mejoras sobre autovías, instalaciones de abastecimiento y saneamiento de aguas, plantas de tratamiento de residuos, edificios destinados a la prestación del servicio público, etc.

   Se incluyen dentro de la definición de infraestructura la **maquinaria,** los **elementos de transporte** y cualquier otro elemento patrimonial necesario para prestar el servicio público en aquellos casos en que así se recojan en el acuerdo de concesión. Por el contrario, estos elementos no quedan incluidos dentro del concepto infraestructura, a pesar de que sean necesarios para prestar el servicio público, sin su construcción mejora o adquisición no está recogida expresamente en el citado acuerdo (Consulta 4 BOICAC 88).

   Las obras o instalaciones que no sean explotadas bajo los estrictos términos del acuerdo, seguirán el tratamiento contable general recogido en el PGC.

d) **Servicio público** aquel servicio de naturaleza económica que se presta de forma regular y constante y cuya titularidad pertenece a una Administración pública, bajo un régimen jurídico especial. En este sentido, la empresa concesionaria presta el servicio público en nombre de la entidad concedente. La naturaleza económica del servicio público se configura como un elemento necesario de la definición de acuerdo de concesión, dado que, tal y como se ha indicado, la esencia del acuerdo consiste en la construcción o adquisición de una infraestructura obteniendo como retribución el acceso a la misma y, en consecuencia, la posibilidad de

proceder a su explotación a cambio de un precio que la Administración fija en un importe determinado o determinante.

e) **Precio regulado.** Es el fijado por la entidad concedente y que la empresa concesionaria puede exigir por la prestación del servicio público.

Además de las consultas a las que ya hemos hecho referencia, merece la pena mencionar también otras dos publicadas por el ICAC en el BOICAC 88, consultas 5 y 6; y la publicada en 2013 en el BOICAC 94 consulta 7 que transcribimos a continuación.

Consulta número 7 del BOICAC número 94

Contenido:

Normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias. Tratamiento contable de la infraestructura por la entidad concedente.

Consulta:

Sobre el tratamiento contable que la entidad concedente de una concesión administrativa tiene que dar a las infraestructuras construidas por la empresa concesionaria, cuando la entidad concedente es una empresa pública que aplica el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Respuesta:

El caso se refiere a una empresa pública (en adelante, entidad concedente) que ha adjudicado varios contratos de obras para la realización de un determinado proyecto que consiste en la construcción de una infraestructura y el otorgamiento de la concesión administrativa para su explotación.

Es preciso tener en cuenta que la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueba las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas (en adelante, la Orden) es aplicable a las empresas concesionarias que formalicen acuerdos de concesión con una entidad concedente, sin que se incluya el criterio contable aplicable por esta última.

La consulta versa sobre el tratamiento contable de la operación desde la perspectiva de la entidad concedente.

La Orden en el Anexo de Normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria sobre los acuerdos de concesión de infraestructuras públicas, en la Norma Primera define los acuerdos de concesión como sigue:

"Se entiende por acuerdo de concesión aquel en cuya virtud la entidad concedente encomienda a una empresa concesionaria la construcción, incluida la mejora, y explotación, o solamente la explotación de infraestructuras que están destinadas a la prestación de servicios públicos de naturaleza económica durante el período de tiempo previsto en el acuerdo, obteniendo a cambio el derecho a percibir una retribución.

Todo acuerdo de concesión deberá cumplir los siguientes requisitos:

a) La entidad concedente controla o regula qué servicios públicos debe prestar la empresa concesionaria con la infraestructura, a quién debe prestarlos y a qué precio; y

b) La entidad concedente controla a través del derecho de propiedad, del de usufructo o de otra manera cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.

No obstante los acuerdos sobre infraestructuras utilizadas a lo largo de toda su vida económica también quedan dentro de la definición de acuerdo de concesión siempre que se cumpla el requisito incluido en la letra a)".

En esta misma norma Primera se definen las Infraestructuras en los siguientes términos:

"Obras e instalaciones construidas por la empresa concesionaria, adquiridas a terceros o cedidas por la entidad concedente para prestar el servicio público objeto del acuerdo.

Las obras e instalaciones, cuyo uso ceda la entidad concedente a la empresa concesionaria, con o sin contraprestación, y que no se destinen a la prestación del servicio público objeto del acuerdo, quedan fuera del alcance de esta norma, salvo que se destinen a la prestación de servicios accesorios o complementarios recogidos en el acuerdo de concesión, en cuyo caso, y exclusivamente para estos activos, se excepciona el cumplimiento del requisito enumerado en la letra a) de la definición de acuerdo de concesión"

Por otro lado, el punto 7 de la introducción del anexo de la Orden dice:

"El hecho de que la entidad concedente controle el uso físico que se debe dar a la infraestructura, en la medida en que es ella quien decide a qué servicio público debe quedar afecta, a quién se debe prestar el servicio y a qué precio, conlleva que la empresa concesionaria no registre la infraestructura como un inmovilizado material sino como un inmovilizado intangible dado que lo que ésta realmente controla, es el derecho a explotar un servicio y a cobrar por ello (una licencia). Este aspecto resulta esencial, en la medida en que el tratamiento contable posterior del citado activo (en particular, su amortización) deberá ser coherente con la citada calificación contable, prescindiendo del activo subyacente objeto del acuerdo, esto es, las obras e instalaciones construidas o adquiridas."

El PGC en el apartado 4º de elementos de las cuentas anuales del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), define el concepto de activo como los: *"bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro."*

A su vez el apartado 5º de Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales del MCC indica que: *"El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad."*

Para añadir a continuación y en particular para los activos que: *"deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto."*

Pues bien, en el supuesto planteado en la consulta existe un acuerdo de concesión entre la entidad concedente y la empresa concesionaria incluido en la definición de la Orden, así como una infraestructura construida por la empresa concesionaria para prestar el servicio público.

Aunque la Orden regula el tratamiento contable de la empresa concesionaria y no el de la entidad concedente, se puede realizar una aplicación analógica de lo recogido en la Orden a la entidad concedente. Por tanto, si se considera que la entidad concedente es la que controla o regula los servicios públicos que debe prestar la empresa concesionaria con la infraestructura, a quién debe prestarlos y a qué precio y controla cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo y que lo que la empresa concesionaria con-

trola es el derecho a explotar un servicio y a cobrar por ello, será la entidad concedente la que registre, como inmovilizado material, las infraestructuras construidas por la empresa concesionaria, al cumplir la definición de activo del PGC y al darse los requisitos de reconocimiento, siempre que sean necesarios para la prestación del servicio público y así se desprenda del contenido del acuerdo.

Por lo que afecta a la contraprestación recibida por la empresa concesionaria, de acuerdo con lo regulado en la Orden, tiene diversa naturaleza contable, en función de los términos del acuerdo de concesión, articulándose dos modelos de registro y valoración distintos: el modelo del activo financiero y el modelo del inmovilizado intangible, regulándose también la posibilidad de que exista un modelo mixto.

a Modelo del activo financiero.

La contraprestación recibida por la empresa concesionaria, de acuerdo con la Orden, dará lugar al reconocimiento de un activo financiero, cuando ésta tenga un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero, o bien porque la entidad concedente garantiza la recuperación del déficit, entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los citados importes y la entidad concedente no tiene capacidad de evitar el pago de dicha retribución.

El reconocimiento de los ingresos por la prestación de servicios de construcción o mejora que preste la empresa concesionaria seguirá los criterios incluidos en la norma de registro y valoración (NRV) 14ª Ingresos por ventas y prestación de servicios del PGC y se reconocerán por el valor razonable del servicio prestado.

En este modelo del activo financiero, realizando una aplicación analógica de lo regulado en la Orden a la entidad concedente, ésta registrará la infraestructura construida por la empresa concesionaria por el valor razonable del activo, reconociendo simultáneamente un pasivo financiero por dicho importe, aplicando la NRV 9ª en materia de instrumentos financieros del PGC.

b) Modelo del inmovilizado intangible.

Si la contraprestación recibida por la empresa concesionaria consiste en el derecho a cobrar las correspondientes tarifas en función del grado de utilización del servicio público, de acuerdo con lo regulado en la Orden, la empresa concesionaria reconocerá un inmovilizado intangible.

El reconocimiento de los ingresos por la prestación de servicios de construcción o mejora seguirá los criterios incluidos en la NRV 14ª Ingresos por ventas y prestación de servicios del PGC y se reconocerán por el valor razonable del servicio prestado.

En este modelo del activo intangible, realizando una aplicación analógica de lo regulado en la Orden a la entidad concedente, ésta registrará la infraestructura construida por la empresa concesionaria por el valor razonable del activo en el momento en el que se cumplan los criterios para el registro o reconocimiento contable del activo y, simultáneamente registrará un ingreso diferido pudiendo emplear para ello la cuenta "181 Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo". Este importe se dará de baja a medida que la empresa concesionaria reconozca el correspondiente ingreso durante el período establecido en el acuerdo de concesión, en función del principio de devengo, de acuerdo con los criterios incluidos en la NRV 14ª ingresos por ventas y prestación de servicios del PGC.

c) Modelo mixto.

Si la contraprestación recibida por la empresa concesionaria consiste parte en un activo financiero y parte en un inmovilizado intangible, la entidad concedente registrará la operación en términos de proporción de acuerdo con lo previsto en las letras a) y b) anteriores.

(10) Adaptación al PGC/90. La OM entró en vigor el 30-6-2000, siendo de aplicación obligatoria para todas las sociedades anónimas deportivas y clubes a que se refiere el RD 1251/1999 disp. adic 4ª respecto a aquellos ejercicios iniciados con posterioridad a tal fecha.

(11) Adaptación al PGC/90. La OM de aprobación entró en vigor el 31-5-2001, siendo de aplicación obligatoria para los ejercicios iniciados a partir de dicha fecha.

(12) Adaptación parcial al PGC/90, en lo relativo al tratamiento de la moneda distinta al euro.

(13) La Circ CNMV 3/2008 establece unas normas y criterios de contabilidad para las IIC que, aunque se enmarcan en los principios y directrices del PGC, adaptan este a las características propias de estas entidades, tanto financieras como inmobiliarias. Asimismo hay que tener en cuenta la circ CNMV 1/2006, sobre IIC de inversiones libre.

(14) Adaptación al PGC/90. Las normas sobre aspectos contables de las sociedades cooperativas son de aplicación para los ejercicios económicos iniciados a partir del 1-1-2011. **Contablemente,** hasta el 31-12-2010, la OM ECO/3612/2003 regulaba las **"Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas"** (en adelante, **NCC**).

La NCC tiene por objeto la adaptación de las normas de valoración y de elaboración de las cuentas anuales a las peculiaridades de las sociedades cooperativas, siendo de **aplicación obligatoria,** con independencia de dónde desarrollen su actividad principal y de la normativa autonómica a que estén sometidas. Con la entrada en vigor del PGC, seguirán aplicando sus respectivas normas de adaptación, sin perjuicio de la obligación de aplicar los contenidos del PGC o, en su caso, del PGC PYMEs en todos aquellos aspectos que han sido modificados (ICAC consulta núm 9, BOICAC 77). Las sociedades cooperativas que realizan **actividades financieras,** fundamentalmente las cooperativas de créditos y las cooperativas de seguros, deben aplicar la normativa contable específica establecida para este tipo de entidades, de forma que las NCC sólo les son de aplicación en lo no regulado expresamente en aquellas.

Por otra parte, se establece expresamente que los criterios de limitación entre patrimonio neto y fondos ajemos en las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, aprobadas po OM ECO/3614/2003, pueden seguir aplicándose hasta el 31-12-2010 (RD 1514/2007 disp. trans 5ª.4 redacc RD 2003/2009).

Para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 1-1-2011, son aplicables las **"nuevas Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas"** (en adelante, **NNCC**), aprobadas por OM EHA/3360/2010, cuyo cambio fundamental en comparación con las NCC es el reconocimiento como pasivo del capital cuyo reembolso no pueda ser rehusado por el Consejo Rector o que incorpore una remuneración o retorno obligatorio.

Mercantilmente, las cooperativas están reguladas, a nivel estatal por la Ley General de Cooperativas (L 27/1999) y el Reglamento de Sociedades Cooperativas (RD 136/2002).

La Ley estatal se aplica a las cooperativas que desarrollen su actividad en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolla con carácter principal y a aquellas que realicen principalmente su actividad en las ciudades de Ceuta y Melilla. Además las Comunidades Autónomas con competencia exclusiva en la materia han promulgado su propia legislación reguladora.

Desde su promulgación el ICAC ha ido publicando diferentes consultas en los BOICAC. A continuación transcribimos la última y única publicación en el 2013, la consulta 6 del BOICAC 94.

Consulta número 6 del BOICAC número 94

Contenido:

Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas. Clasificación del capital social como pasivo cuando el reembolso de un porcentaje del capital está condicionado al acuerdo favorable del Consejo Rector.

Consulta:

Sobre la consideración de patrimonio neto o pasivo financiero de determinadas aportaciones al capital social de una cooperativa.

Respuesta:

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de las aportaciones al capital social de una sociedad cooperativa, en cuyos estatutos se dispone que cuando el importe de la devolución de las aportaciones, supere el cinco por ciento del capital social que hubiere el primer día del ejercicio económico, los nuevos reembolsos estarán condicionados al acuerdo favorable del Consejo Rector.

Las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, aprobadas por la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, en su norma segunda, analiza la calificación del capital social cooperativo como patrimonio neto o pasivo financiero, en los siguientes términos:

"Segunda. Capital social.

(...) 1.1.2 Calificación. El capital social de las cooperativas se calificará como patrimonio neto, en particular, como fondos propios, como un instrumento financiero compuesto, o como pasivo, en función de las características de las aportaciones de los socios o partícipes.

1.1.2.1 Fondos propios. Tendrán la consideración de fondos propios las aportaciones al capital social cuyo reembolso en caso de baja pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector o la Asamblea General, según establezcan la ley aplicable y los estatutos sociales de la cooperativa, siempre que no obliguen a la sociedad cooperativa a pagar una remuneración obligatoria al socio o partícipe y el retorno sea discrecional.

En particular, las aportaciones anteriores se clasifican como fondos propios a pesar de que los estatutos sociales prevean:

a) Que las aportaciones obligatorias iniciales de las nuevas personas socias deban efectuarse mediante la adquisición de las aportaciones cuyo reembolso hubiese sido rehusado por la cooperativa.

b) L imitaciones sobre la distribución del resultado en tanto en cuanto existan aportaciones cuyo reembolso ha sido rehusado.

c) Que cuando en un ejercicio el importe de la devolución de las aportaciones supere un determinado porcentaje del capital social, los nuevos reembolsos estarán condicionados al acuerdo favorable del

Consejo Rector o de la Asamblea General. En estos casos, se calificará como fondos propios el importe del capital social que supere el citado porcentaje."

De acuerdo con esta regulación y en sintonía con las definiciones de patrimonio neto y pasivo incluidas en el artículo 36 del Código de Comercio, y la previsión recogida en el artículo 34.2 del mismo texto (en el sentido de que en la contabilización de las operaciones se atenderá a la realidad económica y no solo a la forma jurídica), un instrumento financiero se contabilizará en el patrimonio neto cuando la empresa no tenga una obligación de entrega de flujos de efectivo.

En aplicación de este criterio, el capital social de las sociedades cooperativas tendrá la calificación de fondos propios cuando se cumplan las tres condiciones siguientes:

1. Que el reembolso de las aportaciones, en caso de baja del cooperativista, pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector.
2. Que no conlleve una remuneración obligatoria.
3. Que el retorno también sea discrecional.

Por el contrario, si en los estatutos se condiciona el reembolso de las aportaciones al acuerdo favorable del Consejo Rector, cuando se haya superado un determinado porcentaje del capital social existente el primer día de cada ejercicio económico, cada año, en todo caso, puede llegar a reembolsarse ese porcentaje, lo que tendencialmente originará que transcurrido un determinado número de ejercicios la práctica totalidad de las aportaciones al capital social se pueden haber reembolsado por la mera previsión estatutaria en tal sentido.

Es decir, la simple referencia al capital social existente al inicio del ejercicio pondría de manifiesto que todas las aportaciones son exigibles de forma diferida en el tiempo y, en consecuencia, que la totalidad del capital social debe contabilizarse como un pasivo.

Por ello, solo cuando el porcentaje se vincule a una cifra fija del capital social o al capital social máximo que haya tenido la cooperativa a lo largo de su historia, el importe que supere dicho porcentaje se mostrará en los fondos propios siempre y cuando, a su vez, la remuneración y el retorno sean discrecionales.

(15) Resolución de 8 de octubre de 2013, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 26 de septiembre de 2013, de aprobación del **Plan de Contabilidad Adaptado a las Formaciones Políticas**. (BOE 21.10.2013).

Obligatoriedad del Plan.

1. El Plan de Contabilidad Adaptado a las Formaciones Políticas será de aplicación obligatoria para los partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de electores incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley Orgánica 8/2007 sobre financiación de los partidos políticos.
2. No obstante, no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte del Plan de Contabilidad y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incorporados en la cuarta parte, excepto aquellos que contengan criterios de registro o valoración.

Disposición transitoria primera. Reglas de aplicación en el primer ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor del Plan.

El balance de apertura correspondiente al primer ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor de este Plan se elaborará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Se reclasificarán los elementos patrimoniales en sintonía con lo dispuesto en estas normas.

b Se valorarán estos elementos patrimoniales por su valor en libros.

c) Se comprobará su deterioro de valor en esa fecha.

Sin perjuicio de lo anterior, la formación política aplicará con carácter retroactivo las normas contenidas en esta adaptación a las operaciones producidas en el ámbito de las materias que se señalan a continuación, a fin de reflejar contablemente los correspondientes saldos en el balance

de situación y permitir su posterior imputación a resultados de acuerdo con los criterios contenidos en la segunda parte de este Plan:

- Subvenciones de carácter finalista destinadas a la adquisición de activos y a la financiación de gastos específicos.
- Donaciones y legados de carácter no monetario.
- Bienes y derechos de contenido patrimonial y naturaleza no monetaria restituidos a la formación política al amparo de lo previsto en la Ley 43/1998.
- Operaciones de endeudamiento.

Los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a todo lo anterior tendrán como contrapartida una cuenta de excedentes de ejercicios anteriores.

Las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor de este Plan se considerarán cuentas anuales iniciales, por lo que no se reflejarán cifras comparativas en las mismas.

Sin perjuicio de lo anterior, en la Memoria de las cuentas anuales iniciales se reflejarán el balance y la cuenta de resultados correspondientes a las cuentas anuales del ejercicio anterior.

Asimismo, en la Memoria de las cuentas anuales iniciales, se creará un apartado con la denominación de «Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la formación política. En particular, se incluirá una conciliación referida a la fecha del balance de apertura.

No obstante, la formación política podrá presentar información comparativa del ejercicio anterior adaptada al presente Plan de Contabilidad, para lo cual preparará un balance de apertura de dicho ejercicio precedente con arreglo a los nuevos criterios.

Disposición transitoria segunda. Reglas en relación con las cuentas anuales consolidadas.

Las formaciones políticas procederán a integrar en sus cuentas anuales correspondientes a 2016, mediante consolidación, en los términos previstos en el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, la información relativa a las sociedades controladas por los partidos políticos.

Asimismo, las formaciones políticas procederán a integrar en sus cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2016, mediante agregación, la información relativa a las fundaciones vinculadas. La decisión final para la entrada en vigor de la obligación de consolidación será adoptada por el Pleno del Tribunal de Cuentas a la vista del estado de avance del desarrollo de las normas de consolidación correspondientes a las fundaciones.

Hasta que entre en vigor la obligación de consolidación o agregación prevista en los puntos anteriores, las formaciones políticas deberán informar sobre la actividad de las sociedades controladas por las mismas y de las fundaciones vinculadas en el apartado de la memoria relativo a «Otra información», indicando en particular el volumen de ingresos recibidos, así como las aportaciones efectuadas por cualquier concepto a las formaciones políticas de las que dependan o a las que se encuentren vinculadas, respectivamente.

Disposición final única. Entrada en vigor.

El presente Plan entrará en vigor el 1 de enero del año 2014 y será de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha.

OTRAS DISPOSICIONES DE INTERÉS

	Publicación	Fecha
Ley 31/2011 de **INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA**	BOE	5-10-2011
Ley 32/2011 de **MERCADOS DE VALORES**	BOE	5-10-2011
Ley 38/2011 **CONCURSAL**	BOE	11-10-2011
Real Decreto 1490/2011 **MEDIACIÓN DE SEGUROS Y REASEGUROS PRIVADOS**	BOE	25-10-2011
Real Decreto 1491/2011 **ADAPTACIÓN DEL PGC A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y EL MODELO DE PLAN DE ACTUACIÓN DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS**	BOE	24-11-2011
Circular 5/2011 del Banco de España	BOE	15-12-2011
Circular 5/2011 de la Comisión Nacional de Valores	BOE	15-12-2011
Circular 6/2011 de la Comisión Nacional de Valores	BOE	23-12-2011
Resolución de 28 de diciembre de 2011 de la Comisión Nacional de Valores	BOE	31-12-2011
Resolución de 28 de diciembre de 2011 de la Comisión Nacional de Valores	BOE	04-01-2012
Resolución de 29 de febrero de la Dirección General de los Registros y del Notario **MODELOS PARA LA PRESENTACIÓN EN EL REGISTRO MERCANTIL**	BOE	06-03-2012
Circular 2/2012 del Banco de España Corrección de errores	BOE	06-03-2012 14 de marzo
Real Decreto-Ley 9/2012 **INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN DE FUSIONES Y ESCISIONES DE SOCIEDADES DE CAPITAL**	BOE	17-03-2012
Resolución de 6 de julio de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones **TABLAS DE SUPERVIVENCIA**	BOE	21-07-2012
Circular 1/2012 de la Comisión Nacional de Valores	BOE	04-08-2012
Orden ECC/461/2013	BOE	23-03-2013
Circular 2/2013 de la CNMV Corrección de errores	BOE BOE	25-05-2013 05-06-2013
Circular 1/2013, de 24 de mayo, del Banco de España Corrección de errores	BOE BOE	31-05-2013 07-06-2013
Ley 16/2013, por la que se establecen determinadas medidas en materia de **FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL Y SE ADOPTAN OTRAS MEDIDAS TRIBUTARIAS Y FINANCIERAS.**	BOE	30-10-2013

	Publicación	Fecha
Contabilidad Pública: Instrucciones operativa contable en la ejecución del gasto del Estado,documentos contables AGE e Instrucciones de Contabilidad AGE.	BOE	23-05-2013
Orden HAP/1357/2013, de 11 de julio	BOE	16-07-2013
Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio	BOE	05-08-2013
Orden HAP/1633/2013, de 9 de septiembre	BOE	11-09-2013
Resolución 12 de septiembre de 2013, IGAE	BOE	18-09-2013
Resolución 12 de septiembre de2013, IGAE	BOE	19-09-2013
Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre	BOE	03-10-2013
Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre	BOE	03-10-2013
Orden HAP/2161/2013, de 20 de septiembre	BOE	21-11-2013

21. Consultas publicadas en el BOICAC en el ejercicio 2013

A continuación relacionamos un resumen de las consultas publicadas por el ICAC, en el ejercicio 2013.

	BOICAC	Cons.	Tipo
Sobre el cómputo a aplicar y los efectos de los nuevos parámetros incorporados por la ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, a los artículos 257 y 263 de texto refundido de la ley de sociedades de capital, en relación con la formulación de cuentas anuales abreviadas y a la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales de las sociedades mercantiles respectivamente.	96/DIC. 13	1	Auditoría
RICAC Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias. Definición de inversión inmobiliaria. Costes de urbanización de un terreno. Derecho de superficie.	96/DIC. 13	1	Contabilidad
Importe recibido por una sociedad dominante de una sociedad dependiente. Tratamiento como ingreso o como recuperación de la inversión. NRV 9ª.	96/DIC. 13	2	Contabilidad
Contrato de intercambio de gas entre comercializadoras del sector. NRV 14ª.	96/DIC. 13	3	Contabilidad
Contratos de "servicios energéticos". NRV 8ª.	96/DIC.13	4	Contabilidad

	BOICAC	Cons.	Tipo
"Régimen especial del criterio de caja" en el IVA. NRV 12ª.	96/DIC.13	5	Contabilidad
Devoluciones de ventas. NRV 14ª.	96/DIC. 13	6	Contabilidad
Sobre la obligatoriedad de presentar informe de gestión. Art. 257 LSC.	96/DICI. 13	7	Contabilidad
Constitución de una servidumbre de paso. NRV 8ª. Contabilidad	96/DIC. 13	8	Contabilidad
Procedimiento de despido colectivo. NRV 15ª.	96/DIC. 13	9	Contabilidad
Importe recibido de la sociedad dominante para el pago de las indemnizaciones al personal en la sociedad dependiente. NRV 15ª.	96/DIC. 13	10	Contabilidad
Contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con "rentas escalonadas". NRV 8ª.	96/DIC. 13	11	Contabilidad
Ejecución de una garantía hipotecaria constituida a favor de una sociedad dependiente. NRV 21ª.	96/DIC. 13	12	Contabilidad
Sobre la no emisión del informe de auditoría o la renuncia al contrato cuando el auditor no pudiese realizar el trabajo de auditoría por causas no imputables a éste.	95/SEP. 13	1	Auditoría
Obligación de realizar la auditoría de cuentas anuales cuando el auditor recibe una comunicación de la entidad referente a que no le van a ser satisfechos sus honorarios.	95/SEP. 13	2	Auditoría
Sobre el alcance y efectos de la manifestación en el informe de auditoría de no poder expresar una opinión sobre las cuentas anuales auditadas.	95/SEP. 13	3	Auditoría
Sobre la contabilidad y auditoría de una comunidad de vecinos.	94/JUN. 13	1	Auditoría
Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. NRV 12ª y NECA 11ª.	94/JUN. 13	1	Contabilidad
Venta de activos para cancelar deudas. RICAC Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.	94/JUN. 13	2	Contabilidad
Impuesto sobre beneficios. NRV 13ª. Compensación de bases imponibles negativas.	94/JUN. 13	3	Contabilidad
Ámbito de aplicación de las Normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos.	94/JUN. 13	4	Contabilidad
Bonificaciones en las cuotas a la Seguridad Social por la realización de cursos de formación. NRV 18ª.	94/JUN. 13	5	Contabilidad
Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas. Clasificación del capital social como pasivo cuando el reembolso de un porcentaje del capital está condicionado al acuerdo favorable del Consejo Rector.	94/JUN. 13	6	Contabilidad

	BOICAC	Cons.	Tipo
Normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias. Tratamiento contable de la infraestructura por la entidad concedente.	94/JUN. 13	7	Contabilidad
Regularización tributaria especial aprobada por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo. NRV 13ª y NRV 22ª.	94/JUN. 13	8	Contabilidad
Normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos. Información comparativa en el primer ejercicio.	94/JUN. 13	9	Contabilidad
Sobre el régimen de acceso a los papeles de trabajo del auditor predecesor por parte del auditor sucesor en determinados supuestos de cambio de auditores que se plantean.	93/MAR. 13	1	Auditoría

Consultas de formación continuada publicadas en el BOICAC nº 95

En el BOICAC nº 95 se han publicado 17 consultas sobre formación continuada relacionadas con la obligación de formación continuada, el cómputo de horas de formación por autoestudio, docencia y publicaciones y el reconocimiento como centro organizador, entre otra:

Consulta nº 1: Quién está **obligado** a realizar **formación continuada.**

Consulta nº 2: **Cambio de situación de auditor** no ejerciente desde el 1 de octubre de 2012 hasta el 1 de octubre de 2015. ¿Qué formación continuada deberán acreditar?

Consulta nº 3: Auditores de **nuevo acceso al ROAC.**

Consulta nº 4: **Cursos de autoestudio.** Si se superan las pruebas de evaluación, ¿se puede computar el 150% de las horas asignadas al curso de autoestudio?

Consulta nº 5: Cómputo de **horas de formación** por la actividad de "publicaciones". Justificación de dicha actividad.

Consulta nº 6: Realización de **actividades docentes** en cursos conducentes a la obtención de un Título de Grado, Post-Grado o Especialización en una universidad. ¿Son computables las horas de docencia a efectos de la formación continuada de auditores?

Consulta nº 7: Realización de **cursos, jornadas y demás actividades** relacionadas por los auditores de cuentas **en relación al sector público.**

Consulta nº 8: **Realización de cursos que den lugar** a Títulos de Grado, Post-Grado o Especialización organizados por la universidad. ¿Deben estar reconocidas las Universidades para que las horas de formación sean computables a efectos de formación continuada de auditores?

Consulta nº 9: **Plazo de presentación de la solicitud** para el reconocimiento como centro organizador. Programa provisional de actividades a realizar.

Consulta nº 10: Quién puede optar al **reconocimiento como centro organizador** a efectos de la formación continuada de auditores.

Consulta nº 11: Colaboración y coorganización para realizar actividades conjuntas.

Consulta nº 12: Cómo pueden **agruparse las sociedades de auditoría y los auditores** para solicitar su **reconocimiento como Centro Organizador.**

Consulta nº 13: **Porcentaje de docentes** que han de **ser auditores de cuentas** en las actividades de formación continuada de auditores.

Consulta nº 14: Contenido de la **solicitud para la homologación** de las actividades reguladas en el art. 23ª de la Resolución.

Consulta nº 15: Organización de **eventos no realizados por centros organizadores reconocidos.**

Consulta nº 16: **Justificación de actividades ante las corporaciones** y **obligaciones de éstas** en relación con los auditores de cuentas a ella adscritos.

Consulta nº 17: ¿Debe un auditor adscrito a una corporación realizar la **declaración anual complementaria?** En caso de tener que enviarla, ¿cuál es el **plazo y el modelo?**

Cabe destacar la **consulta nº 7** según la cual de control de la gestión económico- financiera de la Administración Pública en el ejercicio de sus competencias, se rigen por su legislación específica y no les aplica la LAC.

Tampoco podrán calificarse de auditorías de cuentas aquellas realizadas en virtud de un contrato celebrado por los organismos públicos de control y en ejecución del plan de auditorías de dichos órganos, **salvo que** sean auditorías realizadas:

- Por razones de índole sectorial, mercantil o financiero, tales como concurrir a licitaciones internacionales, o para obtener recursos en mercados financieros, en cuyo caso los informes de auditoría de cuentas que se emitan junto a la colaboración con la auditoría pública, sí se someten a la LAC.
- Por la obligación legal de someter a auditoría las cuentas anuales u otros documentos de entidades que forman parte del sector público estatal, autonómico o local, en particular las **sociedades mercantiles pertenecientes al sector púbico,** en cuyo caso **sí estarán sujetos a la normativa reguladora de la actividad de auditoría.**

22. Documentación Técnica disponible en la página web: www.rea-rega.economistas.es

En la página web del REA+REGA del CGE, en su apartado de CNYP, Información Técnica y Contabilidad esta disponible la siguiente documentación de utilidad:

Circulares Técnicas

- **Circular Técnica Nº 1:** Emisión del Informe de Auditoría de las Cuentas Anuales de una Entidad correspondientes al primer ejercicio en que resultan de aplicación las NIC. *Julio de 2006*
- **Circular Técnica nº 2:** Actuación del auditor en relación a la modificación del régimen fiscal de las operaciones vinculadas. Precios de transferencia. *Noviembre 2007*
- **Circular Técnica nº 3**: Aplicación de la Normativa de Prevención de Blanqueo de Capitales a las Personas Físicas o Jurídicas que actúen como Auditores. *Julio 2008*
- **Circular Técnica nº 4:** Emisión del informe de Auditoría de las cuentas anuales de una entidad formuladas por primera vez conforme al nuevo marco contable. *Marzo 2009*
- **Circular Técnica nº 5:** Los Riesgos de Auditoría en tiempo de crisis. *Abril 2009*
- **Circular Técnica nº 6:** Carta de Manifestaciones de la Dirección. *Junio 2009*
- **Circular Técnica nº 7:** Informe de Auditoría de las cuentas anuales de una entidad correspondientes a ejercicios posteriores al de primera aplicación del nuevo marco contable. *Febrero 2010.*
- **Anexo Circular Técnica nº 7:** Modelos de Informes de Auditoría de la CCAA de una entidad correspondientes a ejercicios posteriores al de primera a de primera aplicación del nuevo marco contable. *Mayo 2010.*
- **Circular Técnica nº 8:** Pautas de actuación en la emisión del informe de Auditoría en relación con la subsanación de errores de ejercicios anteriores y en relación con cambios en criterios contables. *Febrero 2010.*

Circulares y Notas Informativas del Comité de Normas y Procedimientos

- **Circular Informativa Nº 1:** Preparación de Cuentas Anuales Consolidadas. *Abril 2009*
- **Circular Informativa Nº 2:** Informe Complementario al de Auditoría de Cuentas Anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos. *Mayo 2009*
- **Circular Informativa Nº 3:** Modelos de Informes de Auditoría correspondientes al primer ejercicio en que resulta de aplicación el nuevo marco contable. *Julio 2009*
- **Circular Informativa Nº 4:** Control interno sobre la información financiera en las entidades cotizadas. *Febrero 2010*
- **Circular Informativa Nº 5:** Obligación de emitir Informe de gestión verificado por auditor de cuentas en los casos de su nombramiento por el Registrador Mercantil a solicitud de socios minoritarios. *Marzo 2010*
- **Nota Informativa Nº 6:** Confirmaciones externas por fax o medios electrónicos. *Abril 2010*
- **Nota Informativa Nº 7:** Nueva nota nº 26 de Información sobre los derechos de emisión de gases de efectos invernadero, en los nuevos modelos de cuentas anuales para la presentación en el Registro Mercantil. *Abril 2010*
- **Nota Informativa nº 8:** Imposibilidad de emisión de informe de auditoría por el auditor al que no se le facilitan las cuentas anuales por la empresa. *Junio 2010*
- **Nota informativa nº 9:** Procedimiento acordado para la verificación del cumplimiento de indicadores de transparencia y buen gobierno en las ONGD. *Septiembre 2010*
- **Actualización de la nota º 10:** Contratación y rotación y procedimiento para que el contrato de auditoría quede tácitamente prorrogado. *Diciembre 2010*
- **Nota informativa nº 11:** Borrador del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (NOVEDAD). *Diciembre 2010*
- **Nota informativa nº 12:** Actuación de los auditores relativa a las situaciones de conflicto de intereses a que se refiere el art. 229.1 de la Ley de Sociedades de Capital 1/2010. *Diciembre 2010*
- **Nota informativa nº 13:** Información a revelar por las empresas en sus cuentas anuales relativa a aplazamientos de pagos a proveedores en operaciones comerciales. *Enero 2011*
- **Nota informativa nº 14:** Situaciones de conflicto de interés art. 229 de la LSC 1/2010. *Enero 2011*
- **Nota informativa nº 15:** Carta de Manifestaciones de la Dirección. *Marzo 2011*
- **Nota Informativa nº 16:** Prevención del Banqueo de Capitales. *Noviembre 2011*
- **Nota informativa nº 17:** Prórroga tácita del contrato de Auditoría. *Noviembre 2011*

- **Nota informativa nº 18:** Fecha informe de Auditoría y entrega a la empresa auditada. *Diciembre 2011*
- **Nota Informativa nº 19:** sobre procedimiento acordado para la verificación del cumplimiento de Indicadores de Transparencia y Buen Gobierno de las ONGD. *Enero 2012*
- **Nota Informativa nº 20:** Procedimientos a realizar ante la obligación de emitir el informe y a la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría por causa no imputable al auditor. *Enero 2012*
- **Nota Informativa nº 21:** Informe Especial sobre Aumento de Capital por compensación de créditos en Sociedades Anónimas. *Marzo 2012.*
- **Nota Informativa nº 22:** Normas Internacionales de Auditoría. *Enero 2013*
- **Nota Informativa nº 23:** Modelo de Informe de Procedimientos acordados sobre el cumplimiento presupuestario y de legalidad. *Enero 2013*
- **Nota Informativa nº 24:** Modelo orientativo de Informe de Procedimientos acordados sobre revisión de Estados Financieros no Auditados. *Mayo 2013*

Recomendaciones Técnicas

- **Recomendación Técnica nº 1:** Asistencia del Auditor de Cuentas a la Realización del Inventario Físico de las Existencias. *Julio 1999*
- **Recomendación Técnica nº 2:** Incidencia de los cambios contables en el Informe de Auditoría. *Abril 2009*
- **Recomendación Técnica nº 3:** Servicios Relacionados con la Auditoría. *Febrero 2002*
- **Recomendación Técnica nº 4:** Auditoría de la Valoración del Producto en Curso y Terminado. *Noviembre 2002*
- **Recomendación Técnica nº 5:** Revisión de Información Técnica Prospectiva. *Mayo 2005*
- **Recomendación Técnica nº 6:** Auditoría de Gastos y Pasivos con Organismos de la Seguridad Social. *Mayo 2005*
- **Recomendación Técnica nº 7:** Procedimientos analíticos. *Diciembre 2005*

Guías Orientativas

- **Guía Orientativa nº 1:** Naturaleza de los Trabajos de Auditoría de Cuentas y Tasa por Emisión de Informes de Auditoría. Julio de 2006
- **Guía Orientativa nº 2:** Revisión de justificación de Ayudas Públicas. *Marzo 2006*
- **Guía Orientativa nº 3:** La Extrapolación de Errores y la Evaluación de los Resultados de una Prueba Sustantiva. *Abril de 2008*
- **Guía Orientativa nº 4:** Pautas de adaptación a la Reforma Contable. *Abril de 2008*
- **Guía Orientativa nº 5:** Aplicación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la evidencia en la ejecución del trabajo considerando el enfoque de las Normas Internacionales de Auditoría. *Abril de 2009*
- **Blanqueo de Capitales.** *Enero de 2006*
- **Guía Orientativa nº 6:** Auditoría en entornos informatizados. *Febrero 2010*
- **Guía Orientativa nº 7 Borrador:** Modelos de Informes de Auditoría. *Enero 2011*
- **Guía Orientativa nº 8**: Actuación del Auditor en casos de nombramiento por Registrador Mercantil. *Marzo 2011. Actualización Dciembre 2012*
- **Guía Orientativa nº 9** Manual de Calidad. *Marzo 2011*
- **Guía Orientativa nº 10** Modelo Orientativo de Informe Anual de Transparencia. *Marzo 2011*
- **Guía Orientativa nº 11** Recomendación técnica para la emisión de informes de procedimientos acordados sobre los indicadores de transparencia y buen gobierno de las ONG de desarrollo. *Marzo 2012*

Documentos Técnicos

- Comunicación del Departamento técnico nº 46: Nueva prórroga de la moratoria en el cómputo de las pérdidas en el patrimonio a efectos mercantiles.
- Comunicación del Departamento técnico nº 45: Nueva resolución NDGR: No obligación de informe de gestión en auditorías de socios minoritarios.
- Comunicación del Departamento técnico nº 44: Publicación del BOICAC 95.
- Comunicación del Departamento técnico nº 43: Resumen: Informe sobre la supervisión de los informes financieros anuales por la CNMV.
- Comunicación del Departamento técnico nº 42:Prescripción de la moratoria en el cómputo de las pérdidas en el patrimonio a efectos mercantiles.
- Comunicación del Departamento técnico nº 41: Trabajos que pueden requerirse del auditor en procesos de admisión a cotización y oferta pública de valores realizados conforme a la Directiva y Reglamento europeo de Folletos e informes del auditor incorporados en dichos folletos.

- Comunicación del Departamento técnico nº 40: Marco Internacional de elaboración de Informes Integrados.
- Comunicación del Departamento técnico nº 39: Catálogo de operaciones de riesgos en los sectores profesionales
- Comunicación del Departamento técnico nº 38: Resoluciones del ICAC: Normas internacionales de auditoría.
- Comunicación del Departamento técnico nº 37: Guía de Ayuda y Referencia en Entornos Informatizados
- Comunicación del Departamento técnico nº 35: Publicación del BOICAC Nº 94
- Comunicación del Departamento técnico nº 34: Guía para la elaboración del informe de gestión de las entidades cotizadas
- Comunicación del Departamento técnico nº 33: Resoluciones del ICAC, modificaciones a: NTA empresa en funcionamiento. Norma de Control de Calidad interno
- Comunicación del Departamento técnico nº 32: Proyecto de Resolución sobre el deterioro del valor de los activos.
- Comunicación del Departamento técnico nº 31: Proyecto de Resolución sobre cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
- Comunicación del Departamento técnico nº 30: Guía de actuación y modelo de informe del auditor referidos a la información relativa al sistema de control interno sobre la información financiera (SCIIF) de las entidades cotizadas.
- Comunicación del Departamento técnico nº 29: Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresa
- Comunicación del Departamento técnico nº 28: Actuación del auditor (REA+REGA) en los trabajos de revisión limitada.
- Comunicación del Departamento técnico nº 27: Nuevas Directivas de Contabilidad y de Transparencia e información sobre los asuntos de trabajo de la EFAA
- Comunicación Departamento técnico nº 26: Resolución del ICAC sobre Normas de Valoración de Inmovilizado Intangible
- Comunicación departamento técnico nº 25: Reformar los servicios de auditoría de la UE para volver a ganar la confianza de los inversores
- Comunicación del Departamento Técnico nº 24: Prórroga anual para computar pérdidas de valor
- Comunicación del Departamento Técnico nº 23: Consulta al ICAC sobre actualización de balances
- Comunicación del Departamento Técnico nº 22: Tasa sobre informes 2013
- Comunicación del Departamento Técnico nº 21: Actualización de balances
- Comunicación del Departamento Técnico nº 20: Modelos 02/03 - Incidencias

- Comunicación del Departamento Técnico nº 19: Orientación para la justificación ante el ICAC de la implementación de los requerimientos de mejora formulados en los informes correspondientes a las actuaciones de control de calidad
- Comunicación del Departamento Técnico nº 18: Tasa por emisión de informes de auditoría - Nuevos importes fijados por la Ley de Presupuestos de 2012
- Comunicación del Departamento Técnico nº 17: Resolución de 29 de junio de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban los modelos 02 y 03, de información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría
- Comunicación del Departamento Técnico nº 16: Control de la actividad de Auditoría de Cuentas
- Comunicación del Departamento Técnico nº 15: Consideraciones en Auditorías de Cuentas y Auditorías de Sistemas de Información para los trabajos realizados en clientes sujetos a la normativa de Prevención del Blanqueo de Capitales y Financiación del Terrorismo
- Comunicación del Departamento Técnico nº 14: Obligación de los auditores de cuentas, de emitir informe de transparencia
- Comunicación del Departamento Técnico nº 13: Control de Calidad de Auditores de Cuentas y Sociedades de Auditoría. Comunicación 2012
- Borrador de Guía de Actuación y Modelo de Informe del Auditor referidos a la información relativa al Sistema de Control Interno sobre la Información Financiera de las Entidades Cotizadas
- Actuación del Auditor en relación con la Sentencia del Tribunal Supremo sobre las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades:
  - Borrador Circular REA-I.S.
  - Borrador Circular REA-Ayudas Imcompatibles CEE
- Comunicación del Departamento Técnico nº 12: Sistema de control interno sobre la información financiera (SCIIF)
- Comunicación del Departamento Técnico nº11 relativa a la NTA de Control de Calidad Interno
- Comunicación del Departamento Técnico Nº 10: Obligación de los Auditores de Cuentas de emitir Informe de Transparencia
- Comunicación del Departamento Técnico nº 9: Convenio para el Control de Calidad
- Comunicación Departamento Técnico nº 8 relativa a las NTA sobre Informes y sobre Información Comparativa
- Comunicación Departamento Técnico nº 7: Informe elaborado por un experto independiente debidamente inscrito en el ROAC en los EAFI
- Comunicación Departamento Técnico nº 6: Informe de procedimientos acordados ECOEMBES
- Comunicación del Dpto. Técnico nº 5: Resoluciones del ICAC sobre NTA relativas a Informes e Información comparativa
- Comunicación del Departamento Técnico nº4: Información acerca de la Resolución por la que se publica el borrador de la NTA de Informes y sobre Información Comparativa

- Comunicación del Departamento Técnico nº3: Trabajos de Auditoría en Entidades sin Ánimo de Lucro
- Convenio de Control de Calidad ICAC y el REA-CGCEE
- Comunicación Nº 2 de Departamento Técnico: Impacto de la Ley de Morosidad en las Cuentas Anuales
- Comunicación Nº 1 del Departamento Técnico: Informes de auditoria. *1 de julio de 2010*
- Información de última hora: Reforma de la LAC. Principales modificaciones
- Nota informativa de Blanqueo de Capitales (13 de junio de 2008)

Documentación de Interés

- Plan de Auditoría
- Modelos de cartas de circularización abogados, clientes, proveedores etc.
- Modelos de cartas de circularización en inglés
- Modelos de cartas de encargo y manifestaciones

Documentación de Utilidad

- Normas Técnicas
- Relación de preguntas más recurrentes
- Recopilación BOE. Donde se van colgando diariamente la documentación relativa a nuestra profesión publicada en el BOE.
- Cuestionario aplicable al cierre del Trabajo de Auditoría.
- Modelo de autoliquidación y pago de la Tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Ejercicio 2013
- Borrador orientativo de Estatutos de Sociedad Profesional de Economistas. *(5 de junio de 2008)*
- IPC Sector Servicios. *Año 2013*
- Informe de auditoría solicitado por las Ayudas Miner 2009.
- Audinotas.
- NewsRea

- Modelo Memoria Abreviada. *Febrero 2014*
  - Resumen de modificaciones a la Memoria Abreviada
- Modelo Memoria No Abreviada. *Febrero 2014*
  - Resumen de modificaciones a la Memoria No Abreviada
- Modelo Memoria Consolidada. *Febrero 2014*
  - Resumen de modificaciones a la Memoria Consolidada
- Modelo Memoria PYMES. *Febrero 2014*
  - Resumen de modificaciones a la Memoria PYMES
- Modelo Memoria Entidades sin fines lucrativos. *Febrero 2014*
- Información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales
- Modelos de Cuentas Anuales para su depósito en Registro Mercantil
- DGRN. Traducción a las lenguas cooficiales del modelo de CCAA Consolidadas
- Documentos NIA´s Nº1:
  - NIA 200: Los objetivos del auditor de cuentas cuando realiza su trabajo bajo Normas Internacionales de Auditoría (NIA´s)
- Documentos NIA´s Nº2:
  - NIA 300: Planificación de la Auditoría de Estados Financieros
- Plan General de Contabilidad. *Versión en inglés*
- Resolución 1 enero 2013, del ICAC por la que se dictan normas de registro y valoración del Inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.
- Proyecto de Resolución del ICAC, por la que dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.

En esta edición en papel no se incluye el apartado número 23.

Dicho apartado se encuentra publicado en su totalidad
en el anexo Audinotas 13 en nuestra web
(publicaciones y servicios/publicaciones/Audinotas)

REA+REGA
Corporación de
Auditores
Consejo General de Economistas

El Sello de la Corporación de Auditores

CAMPAÑA 2014

DE CARÁCTER VOLUNTARIO
PARA TODOS LOS MIEMBROS

En 2009 se puso en marcha el "Sello REA" como parte del Programa de Mejora Continua de Calidad.

Desde entonces, el "Sello REA" ha sido utilizado en más de 5.500 informes por auditores que, de forma voluntaria, se han adherido a este programa como muestra de su compromiso con la calidad de sus trabajos.

Durante el año natural de adquisición, una parte de su coste de 30 euros revierte al usuario del Sello en forma de servicios del REA. Asimismo, una parte del coste también revertirá al Colegio de Economistas que haya tramitado su pedido.

Solicitudes: ninesmoya@rea.es
Importe: 30 euros

REA+REGA
Corporación de
Auditores
Consejo General de Economistas

Ante los nuevos retos, te ayudamos con respuestas eficientes

SERVICIOS DE APOYO ESTRATÉGICO PARA AUDITORES

apoyo técnico para el trabajo diario

Comité de Normas y Procedimientos, referente en Auditoría de Cuentas desde 1982

Implantación del Control de Calidad Interno en las firmas de auditoría

Servicio de Formación Práctica Profesional (SFPP)

Nueva herramienta informática ZIFRA

formación de auditores

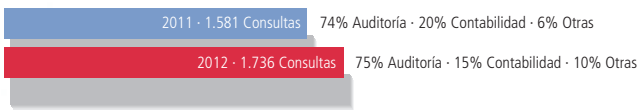
Curso de Acceso al ROAC

Examen de Aptitud Profesional (EAP)

Formación Presencial y a Distancia

Escuela de Conocimiento Eficiente (ECe)

consultas de auditoría y contabilidad



publicaciones

participación activa

Colegios de Economistas · ICAC · EFAA · CNMV · DGSyFP
Respuestas Legislativas

otros servicios de valor añadido

Web · Asesoramiento Jurídico · Sello Auditores · Seguro SRC

Claudio Coello, 18 - 1º · 28001 Madrid
Tel: 91 431 03 11 · Fax: 91 575 06 98
www.rea-rega.economistas.es