



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ECONOMÍA, INDUSTRIA
Y COMPETITIVIDAD

icac

Instituto de Contabilidad y
Auditoría de Cuentas

Boletín

N.º 113/Marzo 2018

SUMARIO

I. Disposiciones generales

Contabilidad

ORDEN EIC/146/2018, de 9 de febrero del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad por la que se dispone el cese y el nombramiento de dos vocales titulares y un vocal suplente del Comité Consultivo de Contabilidad, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas 7

II. Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de las sanciones impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas A1&Gavia Auval Auditores S.L.P.U. y a su socio auditor D. Ángel Varela Pires 11

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Antonio Sancha Casas 11

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Ángel Salvador Escandell Doménech 12

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Audinex S.A. 13

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Bernardo Pinazo Osuna 13

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y

Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Dámaso López de Atalaya y Sáinz de Rozas	14
Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Fernando Alfaro López	15
Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Francisco Casacuberta Frijole	15
Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José Antonio Sánchez de Rojas Panfil	16
Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Juan Antonio Sitjar Casares	17
Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Joaquín Parra Soler	18
Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Pablo José Ivars Peris	18
Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Ramón Fernández-Martos Machado	19
Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Vera Martín Consultores y Auditores S.L.	20
Anuncio por el que se hace pública la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas sociedades de auditoría	21
Anuncio por el que se hace pública la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría	21

Anuncio por el que se hace público el cambio de denominación de sociedades de auditoría	22
---	----

III. Comunicaciones y consultas

Disposiciones publicadas en el BOE relacionadas con materia de auditoría y contabilidad	23
---	----

Consultas

Auditoría

Consulta 1

Sobre aspectos más relevantes de la auditoría a incluir en el informe de auditoría de acuerdo con la NIA-ES 701 «Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente» en el caso de entidades que no son de interés público	24
--	----

Consulta 2

Sobre la actuación del auditor de cuentas en relación con la información no financiera y sobre política de diversidad y otros aspectos que se incluye en determinados casos en el informe de gestión	27
--	----

Consulta 3

Sobre la consideración o no como entidad de interés público (EIP) de una sociedad mercantil que traslada su domicilio social a España y que cotiza en un mercado regulado en un estado miembro de la Unión Europea, así como de las obligaciones de rotación de la sociedad de auditoría que venía auditando las cuentas anuales de dicha sociedad y de las entidades de su red	33
---	----

Consulta 4

Sobre el momento efectivo en que deben producirse las comunicaciones por parte de los auditores de cuentas a las autoridades públicas supervisoras de las entidades auditadas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12 del del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, y la disposición adicional séptima de la ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, en particular en relación con las circunstancias que puedan dar lugar a una amenaza o duda de importancia relativa en relación con la continuidad	36
---	----

Consulta 5

Referente a si en el cómputo para determinar el porcentaje de honorarios entre servicios de auditoría y distintos a los de auditoría de la entidad de interés público auditada, a que se refiere el artículo 4.2 del Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, deben incluirse entre estos últimos los correspondientes a servicios exigidos por la normativa reguladora a la que se encuentra sujeta dicha entidad	38
---	----

Consulta 6

Sobre cómo afecta al régimen de independencia al que los auditores de las cuentas anuales de las entidades que emiten valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores las distintas actuaciones que este debe realizar para la publicación del folleto que dicha entidad debe emitir y que vienen exigidas por la «normativa de folletos» 42

Consulta 7

Sobre cómo afecta al alcance del encargo de auditoría de cuentas el cambio de ubicación de la información sobre la aplicación de resultados y el periodo medio de pago a proveedores en los modelos abreviado y de Pymes, información que se incluye en la hoja de identificación de la empresa, en los términos regulados en la Orden JUS/471/2017, de 19 de mayo, por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación 46

Consulta 8

Sobre cómo afecta al régimen de independencia de los auditores de las cuentas la prestación de servicios de traducción de las cuentas anuales formuladas y auditadas o de conversión de las cuentas anuales para su presentación conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera 51

Contabilidad*Consulta 1*

Sobre la valoración de los residuos que obtiene una empresa en la prestación de un servicio 52

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la cesión de activos y otras actuaciones como consecuencia de la suscripción de un convenio urbanístico entre una sociedad y un Ayuntamiento 53

Consulta 3

Sobre el registro contable de un programa de becas en una fundación 55

Consulta 4

Sobre el tratamiento contable del canon de saneamiento que gestiona una Entidad Regional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales 56

Consulta 5

Sobre el tratamiento contable del canon digital 58

Consulta 6

Sobre el registro contable de la adquisición de un activo por usucapión 60

Consulta 7

Sobre el tratamiento contable de una subvención recibida para financiar la adquisición de suelo y el criterio a seguir para amortizar las inversiones inmobiliarias 61

Consulta 8

Sobre el tratamiento contable de una operación de compra de elementos de inmovilizado en la que se entrega como contraprestación una cantidad monetaria y elementos de inmovilizado totalmente amortizados propiedad de la consultante 64

Consulta 9

Sobre la correcta interpretación de la norma de registro y valoración (NRV) 9ª Instrumentos financieros, apartado 2.8 Intereses y dividendos recibidos de activos financieros del Plan General de Contabilidad, cuando se realizan inversiones sucesivas 66

IV. Ámbito Internacional

REGLAMENTO (UE) 2018/182 DE LA COMISIÓN de 7 de febrero de 2018 que modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la Norma Internacional de Contabilidad 28 y a las Normas Internacionales de Información Financiera 1 y 12 67

REGLAMENTO (UE) 2018/289 DE LA COMISIÓN de 26 de febrero de 2018 que modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008 por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 2 *Pagos basados en acciones* 72

REGLAMENTO (UE) 2018/400 DE LA COMISIÓN de 14 de marzo de 2018 que modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 40 78

REGLAMENTO (UE) 2018/498 DE LA COMISIÓN de 22 de marzo de 2018 que modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la Norma Internacional de Información Financiera 9 81

I. DISPOSICIONES GENERALES

Contabilidad

ORDEN EIC/146/2018, de 9 de febrero del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad por la que se dispone el cese y el nombramiento de dos vocales titulares y un vocal suplente del Comité Consultivo de Contabilidad, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, deroga el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, y regula en su artículo 59 las funciones y composición del Comité Consultivo de Contabilidad en los siguientes términos:

3. El Comité Consultivo de Contabilidad es el órgano de asesoramiento del Consejo de Contabilidad. Dicho Comité estará integrado por expertos contables de reconocido prestigio en relación con la información económica-financiera, en representación tanto de las administraciones públicas como de los distintos sectores implicados en la elaboración, uso y divulgación de dicha información. En cualquier caso, deberán estar representados los Ministerios de Justicia; de Economía y Competitividad y de Hacienda y Administraciones Públicas, a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, del Instituto Nacional de Estadística, de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General de Tributos; el Banco de España; la Comisión Nacional del Mercado de Valores; el Consejo General del Colegio de Economistas; el Consejo Superior de Titulares Mercantiles; un representante de las asociaciones u organizaciones representativas de los emisores de información económica de las empresas y otro de los usuarios de información contable; un representante de las asociaciones emisoras de principios y criterios contables; un profesional de la auditoría a propuesta del Instituto de Censores Jurados de Cuentas y otro de la Universidad.

Asimismo, el Presidente podrá nombrar hasta cinco personas de reconocido prestigio en materia contable.

Adicionalmente, cuando la complejidad de la materia así lo requiera, el Presidente podrá invitar a las reuniones a un experto en dicha materia. A la deliberación del Comité Consultivo de Contabilidad se someterá cualquier proyecto o propuesta normativa o interpretativa en materia contable.

4. Las facultades de propuesta al Comité Consultivo de Contabilidad corresponden, en la forma y condiciones que reglamentariamente se establezcan, con carácter general al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sin perjuicio de las referidas al sector financiero que corresponderán en cada caso al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, de acuerdo con sus respectivas competencias, y sin perjuicio de realizar propuestas conjuntas.

La composición y forma de designación de sus miembros y la forma de actuación del Comité serán las que se determinen reglamentariamente.

La disposición adicional duodécima del Real Decreto 1517/2011, del 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011 de 1 de julio, en vigor, establece la composición del Comité Consultivo en los siguientes términos:

3. El Comité Consultivo de Contabilidad estará presidido por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y compuesto, junto con él, por un máximo de veinte vocales designados por el Ministro de Economía y Hacienda, con la siguiente distribución.

- a) A propuesta del Ministro de Justicia, un representante de dicho departamento.
- b) A propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, un representante de la Intervención General de la Administración del Estado y un representante de la Dirección General de Tributos.
- c) A propuesta del Gobernador del Banco de España, un representante de dicha Institución.
- d) A propuesta del Presidente de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, un representante de dicha comisión, un representante de los usuarios de información contable y un representante de las asociaciones u organizaciones representativas de los emisores de información económica de las empresas.
- e) A propuesta del Presidente del Instituto Nacional de Estadística, un representante de dicho Instituto.
- f) A propuesta del Director General de Seguros y Fondos de Pensiones, un representante de dicha Dirección General.
- g) A propuesta del Presidente del Consejo General de Colegios de Economistas de España, un representante de dicho Consejo.
- h) A propuesta del Presidente del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España, un representante de dicho Consejo.
- i) A propuesta del Presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, un profesional de la auditoría.
- j) A propuesta del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, un representante de dicho Instituto, un representante de la universidad, un representante de las asociaciones emisoras de principios y criterios contables y un máximo de cinco personas de reconocido prestigio en materia contable.

Actuará como secretario del Comité Consultivo de Contabilidad un funcionario del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas, designado por su Presidente.

La Orden EHA/3251/2004, de 29 de septiembre, por la que se nombran los miembros del Comité Consultivo de Contabilidad del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dio cumplimiento a lo previsto en la entonces vigente disposición adicional cuarta del Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, y hoy sustituida por la disposición adicional duodécima del Real Decreto 1517/2011 de 31 de octubre por la que se aprueba el reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011 de 1 de julio.

El Presidente del ICAC ha solicitado, con fecha 5 de febrero de 2018, la sustitución en el Comité Consultivo de Contabilidad del vocal titular y del vocal suplente representante de las asociaciones emisoras de principios y criterios contables, proponiendo como nuevo vocal titular a D. José Antonio Gonzalo Angulo y como nuevo vocal suplente a Javier Pérez García, así como la sustitución de un vocal titular nombrado por su reconocido prestigio en materia contable, proponiendo a D. Constancio Zamora Ramírez.

Considerando lo anterior, resuelvo:

Primero. Cese de dos vocales titulares y un vocal suplente del Comité Consultivo de Contabilidad del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Se dispone el cese de los vocales titulares y del vocal suplente del Comité Consultivo de Contabilidad del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que se relacionan a continuación:

Don Leandro Cañibano Calvo y D. Alejandro Larriba Díaz-Zorita, como vocales titular y suplente, respectivamente, representantes de las asociaciones emisoras de principios y criterios contables, a propuesta del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Don Jorge Tua Pereda como vocal titular, persona de reconocido prestigio en materia Contable, nombrado a propuesta del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Segundo. *Designación de dos vocales titular y un vocal suplente del Comité Consultivo de Contabilidad del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

Se dispone el nombramiento de dos vocales titulares y un vocal suplente del Comité Consultivo de Contabilidad, que se relacionan a continuación:

Don José Antonio Gonzalo Angulo y Don Javier Pérez García, como vocales titular y suplente, respectivamente, del Comité Consultivo de Contabilidad a propuesta del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, como representantes de las asociaciones emisoras de principios y criterios contables.

Don Constanancio Zamora Ramírez, como vocal titular del Comité Consultivo de Contabilidad a propuesta del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, como persona de reconocido prestigio en materia contable.

Tercero. *Efectos.*

La presente Orden producirá efectos desde el día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, a 9 de febrero de 2018

El Ministro de Economía, Industria y Competitividad,
P.D. (Orden ECC/1695/2012, de 27 de julio,
ratificada por la Orden EIC/1828/2016, de 29 de noviembre),
el Subsecretario de Economía, Industria y Competitividad,
Alfredo González-Panizo Tamargo.

II. REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de las sanciones impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas A1&Gavia Auval Auditores S.L.P.U. y a su socio auditor D. Ángel Varela Pires.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de las sanciones impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas A1&Gavia Auval Auditores S.L.P.U. y a su socio auditor D. Ángel Varela Pires, mediante Resolución de 17 de enero de 2017, donde se resolvía:

«PRIMERO.- Declarar a la sociedad de auditoría cuentas A1&GAVIA AUVAL AUDITORES S.L.P.U., y al socio D. ÁNGEL VARELA PIRES responsables de la comisión de una infracción grave tipificada en el artículo 34.b) del TRLAC, que establece que tendrá esa consideración: «El incumplimiento de las normas de auditoría que pudieran tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe».

SEGUNDO.- Imponer a la Sociedad de Auditoría de acuerdo con lo previsto en el artículo 36.6 del TRLAC, una sanción de multa por importe de DOCE MIL EUROS (12.000 euros).

TERCERO.- Imponer al socio firmante de la Sociedad de Auditoría, de acuerdo con lo previsto en el artículo 36.7.b), del TRLAC, una sanción de multa por importe de TRES MIL EUROS (3.000 euros).

CUARTO.- A tenor de lo establecido en el artículo 37.3 del TRLAC, dicha sanción lleva aparejada la prohibición al auditor de cuentas de realizar la auditoría de cuentas de la mencionada entidad correspondiente a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.»

La resolución que impone las sanciones indicadas únicamente es firme en vía administrativa, sin perjuicio de las potestades de revisión jurisdiccional que corresponden a la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, competente para conocer de los recursos que, en su caso, se hayan interpuesto o pudieran interponerse.

Madrid, 22 de marzo de 2018

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Antonio Sancha Casas.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Antonio Sancha Casas, mediante Resolución de 17 de enero de 2017, donde se resolvía:

res de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Antonio Sancha Casas, mediante Resolución de 16 de octubre de 2017, donde se resolvía:

«PRIMERO.- Declarar al auditor de cuentas a título individual D. Antonio Sancha Casas, con nº de ROAC 12267, responsable de la comisión de dos infracciones graves, una de ellas tipificada en la letra d) del artículo 34 del TRLAC, y otra tipificada en la letra d) del artículo 73 de la LAC, («la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta»), cometidas por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 02) relativa a la actividad de auditoría de cuentas en los meses de octubre de 2015 y noviembre de 2016, correspondiente a los periodos comprendidos entre 1 de octubre de 2014 y 30 de septiembre de 2015 y entre 1 de octubre de 2015 y 30 de septiembre de 2016, respectivamente.

SEGUNDO.- Imponer al auditor de cuentas a título individual D. Antonio Sancha Casas, con nº de ROAC 12267, dos sanciones de suspensión de la autorización y baja temporal del Registro Oficial de Auditores de Cuentas por plazo de seis meses cada una, una de ellas de conformidad con lo establecido en el artículo 36.2 del TRLAC y la otra de conformidad con lo establecido en el artículo 75.2 de la LAC, vigentes en el momento de producirse los respectivos hechos. Dichas sanciones se cumplirán de forma sucesiva.»

Madrid, 22 de marzo de 2018

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Ángel Salvador Escandell Doménech.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Ángel Salvador Escandell Doménech, mediante Resolución de 4 de octubre de 2017, donde se resolvía:

«PRIMERO.- Declarar al auditor de cuentas a título individual D. Angel Salvador Escandell Doménech, con nº de ROAC 16549, responsable de la comisión de dos infracciones graves, una de ellas de las tipificadas en la letra d) del artículo 34 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, (en adelante, TRLAC) y la otra. de las tipificadas en la letra d) del artículo 73 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, (en adelante, LAC), («la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta»), cometidas por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 02) relativa a la actividad de auditoría de cuentas en los meses de octubre de 2015 y noviembre de 2016, correspondiente a los periodos comprendidos entre 1 de octubre de 2014 y 30 de septiembre de 2015 y entre 1 de octubre de 2015 y 30 de septiembre de 2016, respectivamente.

SEGUNDO.- Imponer al auditor de cuentas a título individual D. Angel Salvador Escandell Doménech, con nº de ROAC 16549, dos sanciones de multa por importe de 6.001 euros cada una, una de ellas de conformidad con lo

establecido en el artículo 36.2 del TRLAC y la otra de conformidad con lo establecido en el artículo 75.2 de la LAC, vigentes en el momento de producirse los respectivos hechos.»

Madrid, 22 de marzo de 2018

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Audinex S.A.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Audinex S.A., mediante Resolución de 12 de septiembre de 2016, donde se resolvía:

«PRIMERO.- Declarar a la sociedad de auditoría de cuentas AUDINEX, S.A., responsable de la comisión de una infracción muy grave tipificada en el artículo 33.c) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por «La negativa o resistencia por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría al ejercicio de las competencias de control o disciplina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o la falta de remisión a dicho Organismo de cuanta información o documentos sean requeridos en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo establecido en el artículo 28.»

SEGUNDO.- Imponer a la sociedad de auditoría de cuentas AUDINEX, S.A., de acuerdo con el artículo 36.4 del TRLAC, una sanción de multa por importe del 5,25 por ciento de los honorarios facturados por la sociedad por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, multa que no puede ser inferior a 24.000 euros. Al resultar la sanción de multa inferior esta cantidad, debe imponerse la multa de veinticuatro mil euros (24.000 euros).

TERCERO.- Transmitir y exigir a los socios de la sociedad de auditoría D. Fernando Bigeriego Porras y D. Fernando Bigeriego Reynolds el pago de la multa de 24.000 euros impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas AUDINEX, S.A., ya extinguida, de forma solidaria y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les correspondió, de conformidad con lo estipulado en la disposición adicional cuarta del TRLAC.»

Madrid, 22 de marzo de 2018

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Bernardo Pinazo Osuna.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Bernardo Pinazo Osuna, mediante Resolución de 12 de septiembre de 2016, donde se resolvía:

res de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Bernardo Pinazo Osuna, mediante Resolución de 21 de noviembre de 2017, donde se resolvía:

«PRIMERO.- Declarar al auditor de cuentas a título individual D. Bernardo Pinazo Osuna, con nº de ROAC 17357, responsable de la comisión de dos infracciones graves, de las tipificadas en la letra d) del artículo 34 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio («la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta»), cometidas por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 02) relativa a la actividad de auditoría de cuentas en los meses de octubre de 2014 y octubre de 2015, correspondiente a los periodos comprendidos entre 1 de octubre de 2013 y 30 de septiembre de 2014 y entre 1 de octubre de 2014 y 30 de septiembre de 2015, respectivamente.

SEGUNDO.- Imponer al auditor de cuentas a título individual D. Bernardo Pinazo Osuna, con nº de ROAC 17357, dos sanciones multa por importe de 3.600,60 euros, cada una de ellas de conformidad con las reducciones aplicables y con lo establecido en el artículo 36.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, vigente en el momento de producirse los respectivos hechos.

TERCERO.- Dado que el auditor ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de las sanciones reducidas de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se declara terminado este procedimiento.»

Madrid, 22 de marzo de 2018

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Dámaso López de Atalaya y Sáinz de Rozas.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Dámaso López de Atalaya y Sáinz de Rozas, mediante Resolución de 4 de octubre de 2017, donde se resolvía:

«PRIMERO.- Declarar al auditor de cuentas a título individual D. Dámaso López de Atalaya y Sáinz de Rozas, con nº de ROAC 13202, responsable de la comisión de dos infracciones graves, una de ellas de las tipificadas en la letra d) del artículo 34 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (en adelante, TRLAC) y la otra, de las tipificadas en la letra d) del artículo 73 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC), («la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta»), cometidas por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 02) relativa a la actividad de auditoría de cuentas en los meses de octubre de 2015 y noviem-

bre de 2016, correspondiente a los periodos comprendidos entre 1 de octubre de 2014 y 30 de septiembre de 2015 y entre 1 de octubre de 2015 y 30 de septiembre de 2016, respectivamente.

SEGUNDO.- Imponer al auditor de cuentas a título individual D. Dámaso López de Atalaya y Sáinz de Rozas, con nº de ROAC 13202, dos sanciones de multa por importe de 6.001 euros cada una, una de ellas de conformidad con lo establecido en el artículo 36.2 del TRLAC y la otra de conformidad con lo establecido en el artículo 75.2 de la LAC, vigentes en el momento de producirse los respectivos hechos.»

Madrid, 22 de marzo de 2018

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Fernando Alfaro López.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Fernando Alfaro López, mediante Resolución de 7 de diciembre de 2016, donde se resolvía:

«PRIMERO.- Declarar al auditor de cuentas D. Fernando Alfaro López responsable de la comisión de una infracción grave tipificada en el artículo 34.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (TRLAC), por «el incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe», en relación con el trabajo de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2012 de la entidad «TRANSFUSANG S.L.».

SEGUNDO.- Imponer al auditor de cuentas D. Fernando Alfaro López, por la infracción grave cometida, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36.2 del TRLAC, una sanción de multa por un importe de dos veces y media la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, sin que pueda, en ningún caso, ser inferior a 6.001 euros ni superior a 12.000 euros. La multa ascendería a la cantidad de OCHO MIL CIEN-TO VEINTITRES EUROS CON SETENTA Y CINCO CÉNTIMOS (8.123,75 €)

TERCERO.- A tenor de lo establecido en el artículo 37.3 del TRLAC, dicha sanción lleva aparejada la prohibición al auditor de cuentas de realizar la auditoría de cuentas de la mencionada entidad correspondiente a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.»

Madrid, 22 de marzo de 2018

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Francisco Casacuberta Frijole.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Francisco Casacuberta Frijole, mediante Resolución de 7 de diciembre de 2016, donde se resolvía:

res de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Francisco Casacuberta Frijole, mediante Resolución de 18 de octubre de 2017, donde se resolvía:

«PRIMERO.- Declarar al auditor de cuentas a título individual D. Francisco Casacuberta Frijole, con nº de ROAC 2299, responsable de la comisión de dos infracciones graves, una de ellas de las tipificadas en la letra d) del artículo 34 del TRLAC y, la otra de las tipificadas en la letra d) del artículo 73 de la LAC, («la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta»), cometidas por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 02) relativa a la actividad de auditoría de cuentas en los meses de octubre de 2015 y noviembre de 2016, correspondiente a los periodos comprendidos entre 1 de octubre de 2014 y 30 de septiembre de 2015 y entre 1 de octubre de 2015 y 30 de septiembre de 2016, respectivamente.

SEGUNDO.- Imponer al auditor de cuentas a título individual D. Francisco Casacuberta Frijole, con nº de ROAC 2299, dos sanciones multa por importe de 5.050 euros, una de ellas de conformidad con las reducciones aplicables y con lo establecido en el artículo 36.2 del TRLAC y la otra de conformidad con lo establecido en el artículo 75.2 de la LAC, vigentes en el momento de producirse los respectivos hechos.

TERCERO.- Dado que el auditor ha reconocido voluntariamente su responsabilidad con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el artículo 85 LPACAP, se declara terminado este procedimiento.»

Madrid, 22 de marzo de 2018

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José Antonio Sánchez de Rojas Panfil.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José Antonio Sánchez de Rojas Panfil, mediante Resolución de 16 de octubre de 2017, donde se resolvía:

«PRIMERO.- Declarar al auditor de cuentas a título individual D. José Antonio Sánchez de Rojas Panfil, con nº de ROAC 20471, responsable de la comisión de dos infracciones graves, una de ellas de las tipificadas en la letra d) del artículo 34 del TRLAC y, la otra de las tipificadas en la letra d) del artículo 73 de la LAC, («la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta»), cometidas por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 02) relativa a la actividad de auditoría de cuentas en los meses de octubre de 2015 y noviembre de 2016, correspondiente a los periodos

comprendidos entre 1 de octubre de 2014 y 30 de septiembre de 2015 y entre 1 de octubre de 2015 y 30 de septiembre de 2016, respectivamente.

SEGUNDO.- Imponer al auditor de cuentas a título individual D. José Antonio Sánchez de Rojas Panfil, con nº de ROAC 20471, dos sanciones de suspensión de la autorización y baja temporal del Registro Oficial de Auditores de Cuentas por plazo de seis meses cada una, una de ellas de conformidad con lo establecido en el artículo 36.2 del TRLAC y la otra de conformidad con lo establecido en el artículo 75.2 de la LAC, vigentes en el momento de producirse los respectivos hechos. Dichas sanciones se cumplirán de forma sucesiva.»

Madrid, 22 de marzo de 2018

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Juan Antonio Sitjar Casares.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Juan Antonio Sitjar Casares, mediante Resolución de 17 de octubre de 2017, donde se resolvía:

«PRIMERO.- Declarar al auditor de cuentas a título individual D. Juan Antonio Sitjar Casares, con nº de ROAC 16950, responsable de la comisión de dos infracciones graves, una de ellas de las tipificadas en la letra d) del artículo 34 del TRLAC y, la otra de las tipificadas en la letra d) del artículo 73 de la LAC, («la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta»), cometidas por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 02) relativa a la actividad de auditoría de cuentas en los meses de octubre de 2015 y noviembre de 2016, correspondiente a los periodos comprendidos entre 1 de octubre de 2014 y 30 de septiembre de 2015 y entre 1 de octubre de 2015 y 30 de septiembre de 2016, respectivamente.

SEGUNDO.- Imponer al auditor de cuentas a título individual D. Juan Antonio Sitjar Casares, con nº de ROAC 16950, dos sanciones multa por importe de 3.780 euros, cada una de ellas de conformidad con las reducciones aplicables y con lo establecido en el artículo 36.2 del TRLAC y la otra de conformidad con lo establecido en el artículo 75.2 de la LAC, vigentes en el momento de producirse los respectivos hechos.

TERCERO.- Dado que el auditor ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el artículo 85 LPACAP, se declara terminado este procedimiento.»

Madrid, 22 de marzo de 2018

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Joaquín Parra Soler.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Joaquín Parra Soler, mediante Resolución de 28 de septiembre de 2016, donde se resolvía:

«PRIMERO.- Declarar al auditor de cuentas a título individual D. JOAQUÍN PARRA SOLER, responsable de la comisión de una infracción muy grave tipificada en el artículo 33.c) del TRLAC, que establece que tendrá esa consideración: «La negativa o resistencia por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría al ejercicio de las competencias de control o disciplina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o la falta de remisión a dicho Organismo de cuanta información o documentos sean requeridos en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo establecido en el artículo 28.»

SEGUNDO.- Imponer al auditor de cuentas a título individual D. JOAQUÍN PARRA SOLER, de acuerdo con el artículo 36.1 del TRLAC, una sanción de multa por importe de treinta y seis mil euros (36.000 euros)».

Madrid, 22 de marzo de 2018

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Pablo José Ivars Peris.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Pablo José Ivars Peris, mediante Resolución de 21 de noviembre de 2017, donde se resolvía:

«PRIMERO.- Declarar al auditor de cuentas a título individual D. Pablo José Ivars Peris, con nº de ROAC 10736, responsable de la comisión de dos infracciones graves, una de ellas de las tipificadas en la letra d) del artículo 34 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, y otra de las tipificadas en la letra d) del artículo 73 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas («la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta»), cometidas por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 02) relativa a la actividad de auditoría de cuentas en los meses de octubre de 2015 y noviembre de 2016, correspondiente a los periodos comprendidos entre 1 de octubre de 2014 y 30 de septiembre de 2015 y entre 1 de octubre de 2015 y 30 de septiembre de 2016, respectivamente.

SEGUNDO.- Imponer al auditor de cuentas a título individual D. Pablo José Ivars Peris, con nº de ROAC 10736, dos sanciones multa por importe de 3.780 euros, cada una de ellas, 7.560 euros en total, de conformidad con las reducciones aplicables y con lo establecido en el artículo 36.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y la otra de conformidad con lo establecido en el artículo 75.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas, vigentes en el momento de producirse los respectivos hechos.

TERCERO.- Dado que el auditor ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se declara terminado este procedimiento.»

Madrid, 22 de marzo de 2018

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Ramón Fernández-Martos Machado.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Ramón Fernández-Martos Machado, mediante Resolución de 16 de octubre de 2017, donde se resolvía:

«PRIMERO.- Declarar al auditor de cuentas a título individual D. Ramón Fernández-Martos Machado, con nº de ROAC 16574, responsable de la comisión de dos infracciones graves, una de ellas de las tipificadas en la letra d) del artículo 34 del TRLAC y, la otra de las tipificadas en la letra d) del artículo 73 de la LAC, («la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta»), cometidas por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 02) relativa a la actividad de auditoría de cuentas en los meses de octubre de 2015 y noviembre de 2016, correspondiente a los periodos comprendidos entre 1 de octubre de 2014 y 30 de septiembre de 2015 y entre 1 de octubre de 2015 y 30 de septiembre de 2016, respectivamente.

SEGUNDO.- Imponer al auditor de cuentas a título individual D. Ramón Fernández-Martos Machado, con nº de ROAC 16574, dos sanciones de suspensión de la autorización y baja temporal del Registro Oficial de Auditores de Cuentas por plazo de seis meses cada una, una de ellas de conformidad con lo establecido en el artículo 36.2 del TRLAC y la otra de conformidad con lo establecido en el artículo 75.2 de la LAC, vigentes en el momento de producirse los respectivos hechos. Dichas sanciones se cumplirán de forma sucesiva.»

Madrid, 22 de marzo de 2018

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 22 de marzo de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Vera Martín Consultores y Auditores S.L.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Vera Martín Consultores y Auditores S.L., mediante Resolución de 4 de diciembre de 2017, donde se resolvía:

«PRIMERO.- En relación con el Expediente NTAU 1/2017 incoado a la sociedad «VERA MARTÍN CONSULTORES Y AUDITORES, S.L.», DECLARAR la prescripción de la infracción GRAVE prevista en el artículo 34.d) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, (en adelante TRLAC), por la «posible omisión de información sustancial o envío de información incorrecta, en los modelos de información periódica (modelo 03) remitidos al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre la actividad de auditoría de cuentas, correspondiente al periodo comprendido entre 1 de octubre de 2013 y 30 de septiembre de 2014», al haberse superado, en el momento de dictarse y notificarse el Acuerdo de incoación, el 27 de enero de 2017, el plazo de prescripción de dos años previsto en el artículo 39 del TRLAC para la comisión de infracciones graves, resultante de la interpretación derivada de la literalidad de la redacción de la infracción contenida en dicho artículo, al haberse presentado la información incompleta con fecha 31 de octubre de 2014.

SEGUNDO.- En relación con el Expediente NTAU 2/2017 incoado a la sociedad «VERA MARTÍN CONSULTORES Y AUDITORES, S.L.», DECLARAR a la sociedad responsable de una infracción GRAVE prevista en el artículo 34.d) del TRLAC por «la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta», en relación con la información facilitada en el modelo 03 relativo al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2014 y el 30 de septiembre de 2015 y la falta de declaración de la red a la que pertenece la sociedad de auditoría.

TERCERO.- En relación con el Expediente NTAU 3/2017 incoado a la sociedad «VERA MARTÍN CONSULTORES Y AUDITORES, S.L.», DECLARAR la prescripción de la infracción LEVE prevista en el artículo 35.a) del TRLAC, por «cualesquiera acciones u omisiones que supongan el incumplimiento de las normas de auditoría y que no estén incluidas en los apartados anteriores» en relación al hecho de no haber informado sobre la red en el informe de transparencia, al haberse superado, en el momento de dictarse y notificarse el Acuerdo de incoación, el plazo de prescripción previsto en el artículo 39 del TRLAC para la comisión de infracciones leves.

CUARTO.- Imponer a la sociedad «VERA MARTÍN CONSULTORES Y AUDITORES, S.L.», de acuerdo con lo establecido en el artículo 36.6 del TRLAC, una sanción de multa del 0,3% de los honorarios facturados. La sanción así calculada no alcanza el mínimo de 12.000 euros, por tanto procede la imposición de una sanción en el importe de DOCE MIL EUROS (12.000 euros).

QUINTO.- Dado que la sociedad inculpada ha reconocido voluntariamente su responsabilidad, en relación con el incumplimiento imputado por la falta de información sobre la red de la sociedad de auditoría en el modelo 03 relativo al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2014 y el 30 de septiembre de 2015, considerada información sustancial a declarar en el mencionado modelo, y al haber efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción, reducida de conformidad con lo establecido en el artículo 85 LPACAP, habiendo sido ésta fijada en una cuantía de 7.200 euros y habiéndose producido su pago con fecha 11 de julio de 2017, se declara terminado este procedimiento.»

Madrid, 22 de marzo de 2018

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Anuncio por el que se hace pública la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas sociedades de auditoría.

Entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2018 se ha procedido a la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de las sociedades que se relacionan en el Anexo I, con el número definitivo de inscripción que se les ha otorgado.

ANEXO I

Relación de sociedades de auditoría
inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Nº ROAC	RAZON SOCIAL	NIF
S2458	ALPAEV AUDITORES Y CONSULTORES, S.L.P.	B87964425
S2456	AUDICONTROL AUDITORES Y ABOGADOS, S.L.P.	B27822691
S2452	AUDITORS RESOL ASOCIADOS, S.L.P.	B98962319
S2462	BEL AUDITORES, S.L.	B87821385
S2461	GARIJO LANGA AUDITORES ASESORES, S.L.P.	B93590073
S2455	GEAUDIT AUDITORES, S.L.P.	B42503227
S2463	GRUPO AUDITOR NEGOCIADOR, S.L.P.	B01516798
S2464	LUMAR AUDITORES, S.L.	B74436544
S2459	MORISON ACPM AUDITORES, S.L.P.	B87948402
S2460	ONESEVEN AUDITORÍA CONSULTORÍA, S.L.	B67103473
S2457	PRISMA 360 AUDITORES, S.L.P.	B45882545
S2454	RS AUDITORES Y CONSULTORES, S.L.	B94111390
S2453	ZAYAS VALDIF, S.L.	B87954152

Anuncio por el que se hace pública la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría.

Entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2018 se ha procedido a dar de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas a las personas físicas y sociedades que se relacionan en los Anexos I y II.

ANEXO I

Relación de personas físicas que han causado baja
en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Nº ROAC	AUDITOR
15401	ARIAS ASÚA, AGUSTÍN IGNACIO
01992	BERTOMÉU NAVARRO, ÁNGELA LUISA
06562	CEREZO MEJÍA, VICENTE
16962	TOMÁS CASTELLÁ, JOSÉ
17660	YSBERT GÓMEZ, EDUARDO

ANEXO II

Relación de sociedades de auditoría que han causado baja
en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Nº ROAC	RAZON SOCIAL
S0192	AGUADO, ANTONIJUAN Y SÁRRAGA, S.L.
S1448	AUDICANLANZ, S.L.
S0800	AUREN AUDITORES CYL, S.L.
S1328	CALDERÓN & DÍAZ ASESORES, S.L.
S1895	CONOCIMIENTO Y HABILIDADES, S.L.
S1321	DRIP AUDITORS ASSOCIATS, S.L.
S0204	GÓMEZ-BILBAO AUDITORES C.J.C., S.L.
S1587	GUASCH-LÓPEZ AUDITORS, S.L.P.
S1212	MORISON AC, S.L.P.

Anuncio por el que se hace público el cambio de denominación de sociedades de auditoría.

En el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, y previa notificación cursada al efecto por las sociedades interesadas, se ha procedido a efectuar los cambios de denominación de las mismas en los términos que a continuación se expresan.

ANEXO

Cambio de denominación de sociedades de auditoría

Nº ROAC	Nombre sociedad anterior	Nombre sociedad actual	CIF
S1026	IBERAUDIT KRESTON I.B.,S.L.	KRESTON IBERAUDIT ILLES BALEARNS, S.L.	B07750243
S1162	AUCONTOR AUDITORES, S.L.P.	AUCONTOR AUDITORES, S.L.	B33530791
S1493	CONTRERAS, BORDERAS Y ASOCIADOS, AUDITORES DE CUENTAS, S.L.P.	CBYA, AUDITORES DE CUENTAS, S.L.P.	B47505029
S2106	BAKER TILLY FMAC, S.L.P.	BAKER TILLY AUDITORES, S.L.P.	B86300811
S2230	IBERAUDIT KRESTON BPA, S.L.	KRESTON IBERAUDIT BPA, S.L.	B15266844
S2315	AUDITORÍA MARCÉN, S.L.P.	GIVE AUDITORES CONSULTORES, S.L.P.	B99425324
S2415	ETL GLOBAL AUDITORES DE CUENTAS DEL NORTE, S.L.	ETL BUREAU AUDITORES, S.L.	B01551373

III. COMUNICACIONES Y CONSULTAS

DISPOSICIONES PUBLICADAS EN EL B.O.E RELACIONADAS CON MATERIA DE CONTABILIDAD

- Orden EIC/146/2018, de 9 de febrero, por la que se dispone el cese y el nombramiento de vocales titulares y vocal suplente del Comité Consultivo de Contabilidad, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOE 22-2-18).
- Orden JUS/318/2018, de 21 de marzo, por la que se aprueba el nuevo modelo para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales consolidadas de los sujetos obligados a su publicación (BOE 27-3-18).
- Orden JUS/319/2018, de 21 de marzo, por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación (BOE 27-3-18).

CONSULTAS

Auditoría

Consulta 1

Sobre aspectos más relevantes de la auditoría a incluir en el informe de auditoría de acuerdo con la NIA-ES 701 «Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente» en el caso de entidades que no son de interés público.

Situación planteada:

Si en entidades que no tienen la condición de entidades de interés público podría darse el supuesto de que el informe de auditoría no incluyese ningún aspecto más relevante en la auditoría en la sección correspondiente, cuando el auditor determinase que no ha habido ninguna cuestión de mayor significatividad en la realización de la auditoría que hubiese requerido una atención significativa.

Consideraciones generales:

1.- En primer lugar debe señalarse que la finalidad de la sección Cuestiones Clave de la Auditoría en el informe de auditoría es la señalada en el apartado 2 de la NIA-ES 701 «Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente», que determina que:

«2. El propósito de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros con el fin de facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría también puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos»

En este sentido, se definen las cuestiones clave de la auditoría, según el apartado 8 de la citada norma de la siguiente manera:

«Cuestiones clave de la auditoría: aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.»

Según los apartados 9 y 10 de la norma se establece lo siguiente:

«9. El auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente:

(a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada).

(b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación.

(c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.

10. El auditor determinará entre las cuestiones identificadas de conformidad con el apartado 9 las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría.»

Respecto al alcance de la NIA-ES 701 en el caso de auditorías de entidades que no tengan la consideración de entidad de interés público y como consecuencia de la exigencia incorporada en el artículo 5.1.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC), en la nota que acompaña al apartado 5 de la norma, se incorpora lo siguiente:

«En la auditoría de las entidades que no tienen la consideración de interés público únicamente será obligatorio lo establecido en el apartado 9.a) y demás apartados concordantes aplicables. No obstante, de forma voluntaria podrán tenerse en cuenta también las circunstancias previstas en las letras b) y c) de dicho apartado 9, en cuyo caso los requerimientos de la NIA deben aplicarse en su totalidad. De acuerdo con ello, las referencias en la Norma a «Cuestiones claves de auditoría» deben entenderse realizadas a «Aspectos más relevantes de la auditoría», por lo que debe sustituirse una expresión por la otra en el informe a emitir y aplicar el mismo tratamiento establecido en los distintos apartados de la norma, salvo en el caso de que se aplicara de forma voluntaria lo establecido en las letras b) o c) del citado apartado.»

Como se señala en el criterio de interpretación 5, del apartado 4º de la Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013, conviene aclarar que estas notas *«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.»*

Por otra parte, el apartado 16 de la citada NIA-ES prevé la posibilidad de que el auditor concluya que no existe ninguna cuestión clave de auditoría, estableciendo que lo indicará así en el informe de auditoría emitido. De esta manera, dicho apartado establece lo siguiente:

«Si el auditor determina, según los hechos y las circunstancias de la entidad y de la auditoría, que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar o que las únicas cuestiones clave de la auditoría comunicadas son las que se tratan en el apartado 15, el auditor incluirá una afirmación en este sentido en una sección separada del informe de auditoría titulada «Cuestiones clave de la auditoría».

En el apartado anterior reproducido, se hace referencia al apartado A59 de la NIA-ES, que a efectos de facilitar su comprensión y, consiguientemente, su adecuada y efectiva aplicación, establece lo siguiente:

«A59. La determinación de cuestiones clave de la auditoría implica emitir un juicio sobre la importancia relativa de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor. En consecuencia, puede resultar poco frecuente que el auditor de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de una entidad cotizada no considere que por lo menos una de las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad sea una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. Sin embargo, en algunas circunstancias concretas (por ejemplo, en el caso de una entidad cotizada con un número muy reducido de operaciones), es posible que el auditor determine que no existen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10 porque no existen cuestiones que hayan requerido atención significativa del auditor.»

2.- Es decir, la propia norma internacional prevé para el caso de entidades cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial que pueda producirse en algún caso, aunque sea poco frecuente, que se emita un informe en el que no se identifique ninguna cuestión clave de la auditoría, si bien tal circunstancia deberá informarse en la sección correspondiente.

En este sentido y según la nota incluida en el apartado 5 de la NIA-ES, lo anterior sería igualmente aplicable en el caso de auditorías de entidades que no tengan la consideración de entidad de interés público, debiendo señalarse además que en el caso de estas entidades podrá ser aún más frecuente, porque en estas entidades, en las que no concurren las mismas notas de complejidad, dimensión, trascendencia o relevancia pública que sí se dan en aquellas que tienen la consideración de enti-

dad de interés público, la aplicación de la NIA 701 en principio es más limitada (con carácter obligatorio para las circunstancias contempladas en el apartado 9.a). No obstante, si bien se exige la inclusión de la sección «aspectos más relevantes de la auditoría» en todos los informes de auditoría incluso en aquellos con opinión denegada, al igual que ocurre con la sección «cuestiones clave de la auditoría» para las entidades de interés público, la nota incluida en el apartado 5 establece la obligatoriedad de informar únicamente respecto a aquellas cuestiones que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual, teniendo en cuenta las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA-ES 315 «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno».

Esta condición de limitar las cuestiones relevantes para su selección e inclusión en el informe tan sólo al apartado 9.a) supone que los casos en los que el auditor puede plantearse la existencia de estas cuestiones son menores que en el caso de las entidades de interés público, al no tener que aplicar los supuestos contemplados en el apartado 9, letras b) y c) (sin perjuicio de que, de acuerdo con su juicio profesional, opte por su aplicación voluntaria).

3.- No debe olvidarse la finalidad a la que responde el nuevo modelo de informe, que, como señala el preámbulo de la Resolución del ICAC de 23 de diciembre de 2016, *«pretende responder a la demanda de los usuarios de tener información relevante que le sirva para la toma de decisiones. Con ello se pretende hacer frente a uno de los fallos que se detecta en el sistema, que es la diferencia de expectativas entre lo que los usuarios esperan de un trabajo de auditoría y del informe y lo que realmente recibe. Para ello, se exige un informe más explicativo que contenga información más relevante y específica que ayude, de un lado, a comprender la situación de la entidad auditada e incluso, si procede, las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y complejos, y los riesgos significativos específicos con los que se ha enfrentado el trabajo de auditoría; y de otro lado, a aclarar determinados conceptos que los usuarios pueden no comprender. Con ello se persigue reforzar el valor añadido que proporciona el informe de auditoría tanto a la entidad auditada como a los usuarios, en consonancia con la función de interés público que se atribuye y que justifica la regulación de esta actividad.»*

4.- De la lectura en conjunto de la norma y de la finalidad a la que responde la nueva normativa, se deduce que pueden darse situaciones, en las que, de acuerdo con su juicio profesional, en la realización de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad que no es de interés público, el auditor no identifique áreas o aspectos para las que hubiese evaluado la existencia de mayor riesgo de incorrección material o de riesgos significativos que hubiesen requerido una atención significativa por parte del auditor y hubieran sido de la mayor significatividad en el desarrollo del trabajo de auditoría (en los términos de la NIA-ES 701), que requirieran su comunicación en el informe de auditoría, sin que ello menoscabe la función comunicativa atribuida a éste. En estos casos, en la sección de «aspectos más relevantes de la auditoría», el auditor de cuentas tendrá que indicar que no hay aspectos más relevantes de la auditoría que se deban comunicar.

Al respecto, deben hacerse dos precisiones: una, que la aplicación del juicio profesional, la decisión que tome el auditor y su motivación deberán estar, en todo caso, adecuadamente documentadas, tal como resulta de los artículos 13.3 y 30 de la LAC y del apartado 18 de la NIA-ES 701.

La otra, que la función comunicativa de transparencia y valor añadido que esta sección aporta al informe, no solo a la entidad auditada, sino también a terceros, quedaría menoscabada si se incluye en el informe de auditoría una cuestión como aspecto más relevante de la auditoría o cuestión clave de auditoría cuando no tenga tal categoría, al no haber requerido de una atención significativa del auditor ni haber sido de la mayor significatividad en el trabajo de auditoría.

Igualmente se produciría el mismo efecto, en aquellos casos en los que no se incluyan en dicha sección aquellas cuestiones que hubieran requerido una atención significativa y sido de la mayor significatividad en el trabajo del auditor de conformidad con lo exigido en los requerimientos de la NIA-ES 701.

Conclusiones:

5.- En relación con la cuestión planteada respecto a si en entidades que no tienen la condición de entidades de interés público podría darse el supuesto de que el informe de auditoría no incluyese ningún aspecto más relevante en la audi-

toría en la sección correspondiente, debe señalarse que de la NIA-ES 701 se desprende que pueden darse situaciones en las que en la realización de un trabajo de auditoría de las cuentas anuales de una entidad el auditor no haya identificado áreas o aspectos para las que hubiese evaluado la existencia de mayor riesgo de incorrección material o de riesgos significativos que hubiesen requerido una atención significativa por parte del auditor en el desarrollo del trabajo de auditoría y sido de la mayor significatividad a juicio del auditor. Si bien la norma obliga a la existencia de esta sección de «cuestiones clave de la auditoría o «aspectos más relevantes de la auditoría» que recoja la identificación de algunas cuestiones clave o aspectos más relevantes de la auditoría, nada en la norma obliga a que se tengan que incluir necesariamente alguna o algunas cuestiones o aspectos más relevantes, estando previsto en la propia norma el que el auditor pueda determinar que, de conformidad con los requerimientos de la NIA-ES, no haya cuestiones clave de la auditoría o aspectos más relevantes de la auditoría que se deban comunicar, en cuyo caso deberá indicarse tal circunstancia en la sección correspondiente.

6.- Conforme a lo establecido en la Disposición adicional novena 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, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.

Madrid, 21 de marzo de 2018

El PRESIDENTE,
Fdo.: Enrique Rubio Herrera

Consulta 2

Sobre la actuación del auditor de cuentas en relación con la información no financiera y sobre política de diversidad y otros aspectos que se incluye en determinados casos en el informe de gestión.

Situación planteada:

Sobre la actuación del auditor de cuentas en la verificación del informe de gestión en la auditoría de las cuentas anuales de las entidades afectadas por lo establecido en el artículo 35.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), según la redacción incorporada por lo dispuesto en el artículo tercero del Real Decreto-ley 18/2017, de 24 de noviembre, por el que se modifican el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad, y su impacto en el informe de auditoría a emitir. En particular, se plantea cuál es la responsabilidad del auditor, de un lado, en relación con la información no financiera que se incluye en el informe de gestión (o en su caso, en el informe separado) y, de otro lado, sobre política de diversidad y otros aspectos que se incluyen en el informe anual de gobierno corporativo contenido en el informe de gestión, exigido en ambos casos para ciertas entidades.

Consideraciones generales:

1.- Con fecha 25 de noviembre de 2017 ha sido publicado en el BOE el Real Decreto-Ley 18/2017, de 24 de noviembre, por el que se modifican el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y sobre política de diversidad y otros aspectos.

El artículo tercero de dicho Real Decreto-Ley ha modificado el contenido del artículo 35 de la Ley 22/2015, de 20 de noviembre, de Auditoría de Cuentas (LAC), añadiendo un nuevo apartado 2. La redacción de este artículo es la siguiente:

«Artículo tercero. Modificación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

El artículo 35 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, queda redactado de la forma siguiente:

«Artículo 35. Informe de auditoría de cuentas anuales.

1. El informe de auditoría de las cuentas anuales de una entidad de interés público se elaborará y presentará de acuerdo con lo establecido en esta ley y en el artículo 10 del Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril.

2. No obstante, lo dispuesto en el artículo 5.1.f) sobre el informe de gestión no será de aplicación en los siguientes supuestos:

a) En el caso de auditorías de cuentas consolidadas de sociedades a que se refiere el artículo 49.5 del Código de Comercio y de cuentas anuales individuales de sociedades referidas en el artículo 262.5 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en relación con el estado de información no financiera mencionado en los citados artículos, o, en su caso, con el informe separado correspondiente al mismo ejercicio al que se haga referencia en el informe de gestión, que incluya la información que se exige para dicho estado en el artículo 49.6 del Código de Comercio, conforme a lo previsto en el artículo 49.7 del Código de Comercio.

En ambos supuestos, el auditor deberá comprobar únicamente que el citado estado de información no financiera se encuentre incluido en el informe de gestión o, en su caso, se haya incorporado en éste la referencia correspondiente al informe separado en la forma prevista en los artículos mencionados en el párrafo anterior. En el caso de que no fuera así, lo indicará en el informe de auditoría.

b) En el caso de auditorías de cuentas de entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, en relación con la información contenida en el artículo 540.4, apartado a), 3º, apartado c), 2º y 4º a 6º, y apartados d), e), f) y g) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

En este supuesto, el auditor deberá comprobar únicamente que esta información se ha facilitado en el informe anual de gobierno corporativo incorporado al informe de gestión. En el caso de que no fuera así, lo indicará en el informe de auditoría.»

En la disposición final cuarta del citado Real Decreto-ley se regula la entrada en vigor y aplicación de dicha norma.

«Disposición final cuarta. Entrada en vigor y aplicación.

Este real decreto-ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Las modificaciones introducidas por este real decreto-ley serán de aplicación para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2017. Los dos ejercicios computables, a efectos de lo dispuesto en los artículos 49.5.b) del Código de Comercio y 262.5.b) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital serán el citado ejercicio 2017 y el inmediato anterior.»

2.- A este respecto, debe tenerse en cuenta que el artículo 5.1.f) de la LAC establece la información que debe incluirse en el informe de auditoría de las cuentas anuales referente al informe de gestión, de la siguiente forma:

«Artículo 5. Informe de auditoría de cuentas anuales.

1. El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que deberá incluir, como mínimo, el siguiente contenido:

a)

(..)

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

opinión sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, y se indicarán, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto.»

En relación con la revisión por el auditor de la información contenida en el informe de gestión y el dictamen o información a incluir a este respecto en el informe de auditoría, el Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril, no establece ninguna mención especial, remitiéndose a lo dispuesto a este respecto en la Directiva, que se encuentra traspuesta en la LAC.

3.- Por su parte, en la NIA-ES 720 (revisada) «Responsabilidades del auditor con respecto a otra información», publicada por Resolución de este Instituto de 23 de diciembre de 2016, se regula la actuación a seguir por el auditor en relación con la verificación de esa «otra información» y su tratamiento en el informe de auditoría de las cuentas anuales. Hay que precisar que dicha otra información, según la adaptación realizada (tal como se señala en la nota aclaratoria que acompaña al alcance de esta norma), se refiere a estados o documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas y siempre que sean requeridos por una disposición legal o reglamentaria, encontrándose entre dicha información, en particular, el informe de gestión.

Como se señala en el criterio de interpretación 5, del apartado cuarto de la Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013, 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 (al que se remite el apartado cuarto de la Resolución de 23 de diciembre de 2016), estas notas *«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»*.

La NIA-ES establece como objetivos del auditor a estos efectos (apartado 11):

«11. Una vez que ha leído y considerado la otra información, los objetivos del auditor son:

- a) tener en cuenta si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros;*
- b) tener en cuenta si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría;*
- c) responder de manera adecuada cuando el auditor detecta que parece que existan dichas incongruencias materiales o cuando llegue a su conocimiento, de cualquier otro modo, que parece que la otra información contiene una incorrección material y*
- d) informar de conformidad con esta NIA.»*

No obstante, en la adaptación de esta NIA-ES 720 para su aplicación en España, siguiendo el procedimiento habitual de adaptación de todas las NIAs, se han incluidos las notas aclaratorias oportunas en los distintos apartados de la Norma a efectos de indicar que en relación con la información contenida en el informe de gestión deben cumplirse los requerimientos adicionales exigidos por el artículo 5.1.f) de la LAC.

En este sentido, debe significarse que dichas notas deben seguirse obligatoriamente en la realización de los trabajos de auditoría, tal como señala el citado apartado cuarto de las Resoluciones del ICAC antes citadas.

Así, se establece en dichas notas a este respecto: *«Adicionalmente a lo establecido en este apartado, en lo que respecta al informe de gestión, deben tenerse en consideración los requerimientos del artículo 5.1.f) de la LAC a los que se refiere la nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma, párrafo tercero»*. Y el citado párrafo tercero de la nota aclaratoria primera de la NIA-ES establece lo que sigue:

«En relación con el informe de gestión, deberán tenerse en consideración los requerimientos adicionales a los previstos en esta norma exigidos por el artículo 5.1.f) de la LAC, según el cual, cuando las cuentas anuales vayan

acompañadas del informe de gestión, el informe de auditoría deberá incluir en todo caso una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas anuales. Asimismo, se incluirá una opinión sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, y se indicarán, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto. A efectos de dar cumplimiento a estos requerimientos se aplicarán los procedimientos previstos en esta NIA-ES que permitan, a partir del conocimiento de la entidad y su entorno y de la evidencia obtenidos durante la auditoría, emitir los pronunciamientos exigidos o previstos legalmente.»

Asimismo, en la citada NIA-ES 720 revisada se establece el contenido de los párrafos a incluir en los modelos de informe de auditoría de cuentas anuales sobre la revisión de la otra información realizada, los cuales deben figurar en una sección específica a estos efectos titulada «otra información». Así, de acuerdo con el apartado 22 de la Norma, se requiere que en el informe de auditoría haya una sección titulada «otra información», en la que debe incluirse:

- La identificación de los estados o documentos que integran la «otra información».
- Una declaración de que la responsabilidad de la formulación de los citados estados o documentos contables integrantes de la «otra información» corresponde a los administradores de la sociedad.
- Una declaración de que la opinión de auditoría de las cuentas anuales no cubre la «otra información», y una descripción de las responsabilidades del auditor respecto a dicha «otra información».
- Una declaración informando de los resultados de trabajo realizado a este respecto (si hay o no que informar de alguna incorrección material detectada).

No obstante, en relación con el informe de gestión, y al objeto de que las responsabilidades del auditor a este respecto deban adaptarse para dar cumplimiento a los requerimientos exigidos por el artículo 5.1.f) de la LAC, en los ejemplos de informes que se incorpora en el Anexo-2 de la NIA-ES, se especifica la responsabilidad del auditor en cuanto a la verificación del informe de gestión y el dictamen a emitir al respecto, distinguiéndose del tratamiento a seguir a este respecto sobre otros documentos que, en su caso pudieran figurar como «otra información». Se transcribe a continuación el contenido de la sección «Otra Información» del informe de auditoría correspondiente al ejemplo 1 del citado anexo-2, que viene referido al supuesto de que la entidad auditada presenta, junto con las cuentas anuales, como «otra información» el informe de gestión y otro estado o documento informativo, sin que se haya detectado ninguna incorrección material a este respecto.

«Otra información»

La otra información comprende el informe de gestión del ejercicio 20x1 y [xxx] cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad, y no forman parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre la otra información. Nuestra responsabilidad sobre la otra información, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia de la otra información con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad con respecto al informe de gestión consiste en evaluar e informar de si su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar respecto a XXX y la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.»

4.- De acuerdo con lo indicado en los apartados anteriores, la actuación del auditor de cuentas en el caso de la realización de la auditoría de cuentas anuales individuales o consolidadas de entidades a que se refiere el artículo 35.2 de la

LAC, en relación con la información a incluir en el informe de gestión a la que se refieren las letras a) y b) de dicho artículo 35.2, resultará distinta de la exigida en el artículo 5.1.f) de la LAC y de la prevista con carácter general en la NIA-ES 720 revisada.

En este sentido, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 35.2, tanto en el supuesto de la letra a) como en el de la b), que establecen que el auditor «*deberá comprobar únicamente que el citado estado de información no financiera se encuentre incluido en el informe de gestión o, en su caso, se haya incorporado en éste la referencia correspondiente al informe separado en la forma prevista en los artículos mencionados en el párrafo anterior. En el caso de que no fuera así, lo indicará en el informe de auditoría*» (letra a) o que «*deberá comprobar únicamente que esta información se ha facilitado en el informe anual de gobierno corporativo incorporado al informe de gestión. En el caso de que no fuera así, lo indicará en el informe de auditoría (letra b)*», resulta que el auditor debe limitarse únicamente a comprobar que la información exigida en cada supuesto se haya incorporado al informe de gestión (o al informe separado en que se contenga tal información) o al informe anual de gobierno corporativo, según corresponda en cada caso.

Es decir, de acuerdo con la nueva norma legal y la más evidente prevalencia del principio de jerarquía normativa, debería entenderse que en estos supuestos el auditor únicamente debe verificar que la citada información (estado de información no financiera o información sobre política de diversidad y otros aspectos) figura (se ha incorporado o facilitado) en el informe de gestión, sin que sea necesario aplicar ninguna otra medida o procedimiento de revisión a efectos de evaluar y dictaminar si existe alguna incongruencia o incorrección en dicha información.

De acuerdo con ello, en relación con la «otra información», y en los supuestos de entidades a las que se refiere el artículo 35.2 de la LAC, el auditor tendría tres tipos de información con distinto alcance en su revisión:

- i) Estados o documentos que tengan la naturaleza de otra información, respecto de los cuales el auditor deberá aplicar lo previsto estrictamente para dicha información en la NIA-ES 720.
- ii) Informe de gestión, en relación con la información distinta a la referida en el artículo 35.2 de la LAC, respecto de la cual el auditor tendrá que verificar y dictaminar según lo exigido por el artículo 5.1.f) de la LAC.
- iii) Informe de gestión, en relación con la información referida en el artículo 35.2, sobre la que el auditor se limitará únicamente a comprobar que dicha información se ha incorporado o se ha facilitado en el informe de gestión o en informe separado (apartado 2.a, estado de información no financiera) o en el informe anual de gobierno corporativo (apartado 2.b, sobre la política de diversidad y otros aspectos).

5.- En cualquier caso, y hasta tanto en cuanto no se aborde —si así procediera— la oportuna modificación de la NIA-ES 720 (en particular, de sus notas aclaratoria y ejemplos de informes), en los informes de auditoría que se emitan, los párrafos de responsabilidad del auditor y de información y dictamen también necesitarían adaptarse para diferenciar los dos tipos de información en el informe de gestión.

A este respecto, partiendo de lo establecido para el ejemplo 1 del anexo 2 de la norma (en las mismas condiciones de su enunciado original, cuentas anuales individuales de entidad de interés público que debe incluir en su informe de gestión la información a que se refiere el artículo 35.2 de la LAC, en sus letras a y b), la sección de «otra información» podría tener la siguiente redacción, para el caso de que la otra información esté incluida en el informe de gestión o en el informe separado correspondiente, y que debería adaptarse a las circunstancias que concurren en cada caso:

«Otra información»

La otra información comprende el informe de gestión del ejercicio 20x1 y [xxx] cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad, y no forman parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre la otra información. Nuestra responsabilidad sobre la otra información, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia de la otra información con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distin-

ta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad con respecto a la información contenida en el informe de gestión viene determinada por lo establecido en el artículo 5.1.f) y 35.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, que requiere dos niveles de revisión e información:

- a) Un nivel específico, en relación con la información a que se refiere el artículo 35.2 de la citada Ley, referente al estado de información no financiera (apartado 2.a) y a la información sobre política de diversidad y otros aspectos en el informe anual de gobierno corporativo (apartado 2.b), respecto a la cual nuestra responsabilidad consiste únicamente en comprobar que la citada información se ha incluido en el informe de gestión [o en su caso, se ha incorporado en este la referencia correspondiente al informe separado] y en el informe anual de gobierno corporativo según corresponda y, en caso contrario, informar de ello.
- b) Un nivel general, en cuanto al resto de la información incluida en el informe de gestión, respecto a la cual nuestra responsabilidad consiste en, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma, evaluar e informar sobre la concordancia de dicha información con las cuentas anuales y de si su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

[a) En el caso de que la otra información esté incluida en el informe de gestión].

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar respecto a XXX y en relación con la información que contiene el informe de gestión hay que informar, respecto de la información a que se refiere la letra a) anterior, únicamente que ésta figura en el informe de gestión, y respecto de la información a que se refiere la letra b) anterior que ésta concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación. »

[b) En el caso de que la otra información esté incluida en un estado separado y se incluya la mención a este estado en el informe de gestión].

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar respecto a XXX y en relación con la información que contiene el informe de gestión hay que informar, respecto de la información a que se refiere la letra a) anterior, únicamente que ésta figura en el informe separado al que se refiere el informe de gestión, al cual se incluye referencia en el informe de gestión y respecto de la información a que se refiere la letra b) anterior que ésta concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación. »

En el caso del ejemplo anterior, pero en el que la información a que se refiere el artículo 35.2 de la LAC no figure en el informe de gestión, o en su caso en el informe separado o la referencia correspondiente, la sección de «otra información» tendría el mismo contenido del ejemplo anterior, salvo el último párrafo que tendría la siguiente redacción:

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar respecto a XXX y en relación con la información que contiene el informe de gestión hay que informar, respecto de la información a que se refiere la letra a) anterior, únicamente que ésta no figura en el informe de gestión [o en su caso, no figura en el informe separado; o no se ha incorporado en éste la referencia correspondiente al informe separado, y respecto de la información a que se refiere la letra b) anterior que ésta concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación. »

Conclusiones:

6.- De acuerdo con lo indicado anteriormente puede concluirse lo siguiente:

- a) La actuación del auditor de cuentas en el caso de la realización de la auditoría de cuentas anuales individuales o consolidadas de entidades afectadas por lo dispuesto en el artículo 35.2 de la LAC, en relación con la infor-

mación a incluir en el informe de gestión a la que se refieren las letras a) y b) de dicho artículo 35.2, resulta distinta de la exigida en el artículo 5.1.f) de la LAC y de la prevista con carácter general en la NIA-ES 720 revisada.

- b) En este sentido, para estos supuestos, el auditor únicamente debe verificar que la citada información (estado de información no financiera o información sobre política de diversidad y otros aspectos) figura o se ha incorporado o facilitado en el informe de gestión, sin que sea necesaria aplicar ninguna otra medida o procedimiento de revisión a efectos de evaluar si existe alguna incongruencia o incorrección en dicha información.
- c) Hasta tanto se apruebe y publique la modificación de la NIA-ES 720 según lo anteriormente señalado, en los informes de auditoría sobre cuentas anuales en los supuestos en que resulte de aplicación lo establecido en el artículo 35.2 de la LAC podrá seguirse lo indicado en los ejemplos incorporados en el apartado 5 anterior de este escrito.

7.- Conforme a lo establecido en la Disposición adicional novena 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, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.

Madrid, 21 de marzo de 2018

El PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Consulta 3

Sobre la consideración o no como entidad de interés público (EIP) de una sociedad mercantil que traslada su domicilio social a España y que cotiza en un mercado regulado en un estado miembro de la Unión Europea, así como de las obligaciones de rotación de la sociedad de auditoría que venía auditando las cuentas anuales de dicha sociedad y de las entidades de su red.

Situación planteada:

A.- El caso planteado se refiere a una sociedad mercantil domiciliada en un Estado miembro de la Unión Europea (UE) y cuyas acciones vienen cotizando en un mercado regulado de valores de dicho Estado miembro de la UE. Dicha sociedad decide trasladar su domicilio social a España y seguir cotizando sus valores en el mercado regulado de valores del Estado miembro (no se precisa si también cotizará sus valores en algún mercado secundario oficial español de valores, aunque se presume que, en principio, no será así).

La cuestión que se plantea a este respecto se refiere a si dicha sociedad a partir de establecer su domicilio en España tendrá o no la consideración de EIP, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC).

B.- Por otra parte, la citada sociedad mercantil venía siendo auditada por una sociedad de auditoría (SA) hasta el ejercicio cerrado correspondiente a 2016, siendo sustituida por otra sociedad de auditoría (SB) para auditar las cuentas anuales del ejercicio 2017 al haber agotado el período máximo de contratación establecido en la legislación del Estado miembro de origen a estos efectos (10 años, igual que la española).

Se pregunta a este respecto si una sociedad de auditoría española (SC) que pertenece a la misma red que la primera sociedad de auditoría (SA), la cual se encuentra en período de enfriamiento según la normativa aplicable, podría ser nombrada como auditora de la mencionada sociedad cotizada para las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2018. A este respecto se informa en la consulta presentada que las sociedades de auditoría SA y SC son entidades jurídicas diferentes, los socios son distintos, no comparten resultados económicos, ni existe dirección común y la socie-

dad SA no participaría en la realización del trabajo de auditoría de la sociedad cotizada. No obstante, ambas sociedades están adheridas a la misma red de firmas de auditoría y usan la misma marca comercial.

Consideraciones generales:

1.- En relación con la primera cuestión planteada, sobre si la citada sociedad domiciliada en España cuyos títulos se negocian en un mercado de valores regulado en un Estado miembro de la UE, como es el caso, tendrá o no la consideración de EIP una vez se domicilie en España, habrá de tenerse en cuenta lo siguiente:

El artículo 2.13 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, define que se entiende por entidades de interés público, estableciendo:

«Artículo 2 Definiciones A efectos de la presente Directiva, se aplicarán las siguientes definiciones:

(..)

13) «entidades de interés público»:

a) las entidades sometidas a la legislación de un Estado miembro cuyos valores se admitan a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro en el sentido del artículo 4, apartado 1, punto 14, de la Directiva 2004/39/CE;

b) las entidades de crédito, según se definen en el artículo 3, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo (16), distintas de aquellas a las que se refiere el artículo 2 de dicha Directiva;

c) las empresas de seguros, en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 91/674/CEE, o

d) las entidades designadas por los Estados miembros como entidades de interés público, como por ejemplo empresas que revistan una importancia pública significativa debido a la naturaleza de su actividad, su tamaño o su número de empleados;».

A este respecto, debe tenerse en cuenta que la entidad en cuestión se regirá por la legislación española, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 8 y 9 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (TRLSC), que establecen lo siguiente:

«Artículo 8. Nacionalidad.

Serán españolas y se regirán por la presente ley todas las sociedades de capital que tengan su domicilio en territorio español, cualquiera que sea el lugar en que se hubieran constituido.

Artículo 9. Domicilio.

1. Las sociedades de capital fijarán su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en el que radique su principal establecimiento o explotación.

2. Las sociedades de capital cuyo principal establecimiento o explotación radique dentro del territorio español deberán tener su domicilio en España.»

Por tanto, de acuerdo con la definición de EIP recogido en el artículo 2.13 de la citada Directiva 2006/43/CE, en el caso planteado la entidad en cuestión tiene la consideración de EIP, al estar sometida a la legislación de un Estado miembro y sus valores admitidos a negociación de un mercado regulado de un Estado miembro.

No obstante, podría surgir la duda como la planteada en el escrito recibido, a raíz del literal de lo dispuesto en el artículo 3.5 de la LAC, por el que se traspone la citada definición de entidades de interés público a la normativa nacional, que establece:

«5. Tendrán la consideración de entidades de interés público:

a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.

b) *Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.*

c) *Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en las letras a) y b) anteriores.»*

En consecuencia y teniendo en cuenta que la interpretación debe ajustarse a lo dispuesto en la Directiva, puede concluirse que en el caso planteado el concepto de mercado secundario oficial de valores debe de ser entendido conforme a la definición de EIP establecida en el artículo 2.13 de la citada Directiva 2006/43/CE, que alude a la cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro. Por ello, y a los efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, una entidad será de interés público si emite valores que se negocian en un mercado regulado en cualquier Estado miembro y además está sometida al régimen de supervisión de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, según establece el artículo 3.5. de la LAC.

2.- En cuanto a la segunda cuestión planteada, referente a las obligaciones de no realizar la auditoría una vez producida la rotación de la sociedad de auditoría y de las sociedades de su red que venía auditando las cuentas anuales de dicha sociedad en las circunstancias indicadas en el escrito remitido, procede recordar lo establecido expresamente a este respecto en el artículo 17.3 del Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE):

«Artículo 17. Duración del encargo de auditoría.

(..)

3. Una vez transcurrido el período de duración máxima de los encargos contemplado en el apartado 1, párrafo segundo, o en el apartado 2, letra b), o una vez transcurrido el período de los encargos con sus prórrogas de conformidad con los apartados 4 o 6, ni el auditor legal o sociedad de auditoría ni, en su caso, ninguno de los miembros de las redes de estos dentro de la Unión, podrán realizar la auditoría legal de la misma entidad de interés público hasta que hayan transcurrido cuatro años.»

De acuerdo con dicho artículo, hay que entender que la prohibición de no poder ser designado como el auditor de cuentas una vez transcurrido el período máximo de duración de los encargos de auditoría con una entidad se extiende a todos los miembros de la red del auditor, sin que a estos efectos se establezca ninguna excepción relativa a los miembros de la red que tengan mayor o menor vinculación entre ellos.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que atendiendo a las circunstancias concurrentes en el caso planteado e indicadas en su escrito y a la definición de red establecida tanto en la Directiva 2006/43/CE, artículo 2.7, como en la LAC, artículo 3.14 debe concluirse que las dos sociedades en cuestión pertenecen a la misma red, como asimismo se reconoce en el escrito presentado por el consultante.

Conclusiones:

3.- De conformidad con lo anteriormente expresado en los apartados anteriores de este escrito puede concluirse lo siguiente:

a) En relación con la primera de las cuestiones planteadas, sobre la consideración o no como entidad de interés público (EIP) de una sociedad mercantil que traslada su domicilio social a España y que cotiza en un mercado regulado de un Estado miembro de la Unión Europea, hay que pronunciarse afirmativamente, atendiendo a la definición de EIP establecida en el artículo 2.13 de la Directiva 2006/43/CE.

b) En cuanto a la segunda cuestión formulada, referente a las obligaciones de rotación de la sociedad de auditoría y de las sociedades de su red que venía auditando las cuentas anuales de dicha sociedad en las circunstancias indicadas en el escrito remitido, debe indicarse que, de conformidad con lo establecido en el artículo 17.3 del RUE, la obligación de no realizar la auditoría una vez producida la rotación del auditor de cuentas una vez transcurrido el período máximo de duración de los encargos de auditoría con una entidad se extiende a todos los miembros de la red del auditor, sin que a estos efectos se establezca ninguna excepción en función de si los miembros de la red tienen mayor o menor vinculación entre ellos.

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.

Madrid, 21 de marzo de 2018

El PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Consulta 4

Sobre el momento efectivo en que deben producirse las comunicaciones por parte de los auditores de cuentas a las autoridades públicas supervisoras de las entidades auditadas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12 del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, y la disposición adicional séptima de la ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, en particular en relación con las circunstancias que puedan dar lugar a una amenaza o duda de importancia relativa en relación con la continuidad.

Situación planteada:

La consulta planteada viene referida al momento a partir del cual, en el transcurso de la realización de la auditoría de las cuentas anuales de entidades sujetas a autoridades públicas de supervisión, el auditor de cuentas debe efectuar las comunicaciones exigidas por el artículo 12 del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 (RUE), sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, y el artículo 38 y la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC); y en particular en los casos en que el auditor haya tenido conocimiento de circunstancias que puedan dar lugar a una amenaza o duda de importancia relativa en relación con la continuidad de las actividades de la entidad auditada.

Consideraciones generales:

En relación con la cuestión planteada cabe señalar lo siguiente:

1.- El artículo 38 de la LAC establece la obligación de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría que realicen la auditoría de una entidad de interés público, sometida al régimen de supervisión y control del Banco de España, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, de comunicar sin demora y por escrito a dichos supervisores, según proceda, toda la información relativa a la entidad auditada de la que haya tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones y que pueda dar lugar a cualquiera de las consecuencias señaladas en el artículo 12.1 del RUE:

- a) Una infracción grave de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establecen, en su caso, las condiciones de autorización, o que regulan de manera específica el ejercicio de las actividades de la entidad de interés público;
- b) Una amenaza o duda de importancia relativa en relación con la continuidad de las actividades de la entidad de interés público;
- c) La negativa a emitir un dictamen de auditoría sobre los estados financieros, o la emisión de un dictamen desfavorable o con reservas.

La disposición adicional séptima establece una obligación de comunicación en términos similares a lo indicado anteriormente para los auditores de las cuentas anuales de entidades distintas a las de interés público que estén sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a las autoridades públicas supervisoras citadas en el párrafo anterior.

2.-Sobre el tratamiento de la cuestión planteada debe traerse a colación la Consulta número 2 publicada en el BOICAC número 109/2017, y en la página web del ICAC con fecha 6 de marzo de 2017, que viene a resolver, entre otras cuestiones, dudas planteadas en relación con el momento en que debe realizarse la comunicación por el auditor y las circunstancias que la motivan y deben ser objeto de la misma.

Al objeto de interpretar el concreto alcance a otorgar tanto al momento de la comunicación como a las concretas circunstancias que serían susceptibles de comunicarse, este Instituto –como así publicó en la citada consulta– entiende que debe atenderse a la finalidad y bien jurídico que pretende satisfacerse con el deber de comunicación que se exige, el cual es el de colaborar o contribuir al mejor cumplimiento de las funciones de supervisión atribuidas a las autoridades públicas respecto de las entidades auditadas. Así, señalaba la consulta lo siguiente:

«Con este fin se establece la obligación de comunicar por parte del auditor la información que pueda dar lugar a situaciones o circunstancias relevantes para la estructura y funcionamiento básico de la entidad supervisada, por cuanto dicha información puede afectar a las condiciones de funcionamiento de la entidad y que la autoridad supervisora debe conocer con la mayor prontitud a fin de ejercer de forma adecuada su función supervisora. Hay que tener en consideración que las funciones de supervisión de las autoridades supervisoras van encaminadas a velar por la transparencia de la información en los mercados, a su correcto funcionamiento y a la protección de los inversores.»

Por tal razón, y tal como se decía en la consulta, *«resulta de vital importancia que la información sobre hechos o circunstancias que puedan afectar a la situación o funcionamiento de las entidades que intervienen en dichos mercados (las entidades supervisadas) llegue a su conocimiento con la mayor prontitud posible.»*

De acuerdo con ello y a cómo están redactadas los términos de la normativa citada en relación con la comunicación a realizar, que será «sin demora» la consulta citada indica que dicha obligación surge *«desde el momento en que el auditor haya tenido conocimiento de la información que «pueda dar lugar» a que se produzca cualquiera de las circunstancias previstas»* en el artículo 12. 1 del RUE. *«Es decir, la obligación de comunicar por parte del auditor se origina en el momento de conocer la existencia de los hechos o condiciones que pueda originar cualquiera de las circunstancias referidas en las disposiciones citadas, y sin necesidad de esperar a emitir del correspondiente informe de auditoría. Esto es, el auditor deber realizar la comunicación en cuanto tenga conocimientos de las circunstancias que puedan dar lugar a las situaciones previstas en la normativa citada, y sin perjuicio de que posteriormente se produzcan o no efectivamente las situaciones que llevarán a reflejar o no en el informe de auditoría las citadas circunstancias.»*

3.-En particular, y en relación con el supuesto de la letra b) del artículo 12.1 del RUE, al que se refiere la cuestión ahora planteada, la citada consulta hace referencia a la norma técnica de auditoría NIA-ES 570 (revisada) «Empresa en funcionamiento» publicada mediante Resolución de 23 de diciembre de 2016 del ICAC por la que se publica la modificación de determinadas Normas técnicas de Auditoría y el Glosario de términos. Así, la referida consulta señala que *«para dar cumplimiento a dicha obligación deberá seguirse lo previsto en la NIA-ES 570 (revisada) «Empresa en funcionamiento», a efectos de considerar si existe o no hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y que en caso afirmativo debe entenderse que resulte necesaria la comunicación a la autoridad supervisora.»*

De acuerdo con dicha norma, la consulta publicada aclara que, en el supuesto contemplado en la letra b) del artículo 12.1 del RUE, el momento y contenido de la comunicación a la autoridad supervisora no viene determinada por la conclusión del auditor sobre la existencia de una incertidumbre material, sino por los hechos o condiciones que identifica y considera el auditor que pueden generar dudas significativas, de acuerdo con su juicio profesional, en relación con la continuidad de la entidad con independencia de que, como resultado de la evaluación posterior, el auditor concluyera que no existe una incertidumbre material. Todo lo anteriormente señalado lo será o sin perjuicio de las comunicaciones que el auditor deba efectuar en el transcurso de la auditoría a los responsables del gobierno de la entidad auditada o a la Comisión de Auditoría, de conformidad con lo establecido en la NIA-ES 260 (revisada) «Comunicación con los responsables de gobierno de la entidad».

Para la determinación de dicho momento ha de estarse a las circunstancias concretas de cada auditoría y entidad, puesto que dichos hechos pueden identificarse en la revisión de la valoración de dicha capacidad realizada por la dirección, o, en su defecto, en la discusión con la dirección sobre el fundamento de la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento, en los procedimientos de indagación u otros sobre hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre dicha capacidad (esto es, en la realización de procedimientos de auditoría para la identificación y valoración de riesgos, o como resultado de procedimientos de auditoría desarrollados en respuesta a otros riesgos identificados).

Conclusiones

4.- En conclusión, de acuerdo con lo señalado en la consulta arriba citada, en el supuesto del artículo 12.1.b) del RUE, el momento a partir del que nace la obligación de comunicar, es aquel en el que, de acuerdo con lo establecido por la NIA-ES 570 (revisada), el auditor identifica la existencia de hechos que, a la luz de las circunstancias concretas concurrentes, considera susceptibles de generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, sin necesidad de esperar a determinar si existe una incertidumbre material sobre dicha capacidad y, por lo tanto, sin esperar a la emisión del informe de auditoría.

5.- 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.

Madrid, 21 de marzo de 2018

El PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Consulta 5

Referente a si en el cómputo para determinar el porcentaje de honorarios entre servicios de auditoría y distintos a los de auditoría de la entidad de interés público auditada, a que se refiere el artículo 4.2 del Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, deben incluirse entre estos últimos los correspondientes a servicios exigidos por la normativa reguladora a la que se encuentra sujeta dicha entidad.

Situación planteada:

La consulta planteada viene referida a si, en el caso de los auditores de las cuentas anuales de entidades aseguradoras, en el cómputo para determinar el porcentaje entre servicios de auditoría y distintos a los de auditoría de la entidad auditada, a que se refiere el artículo 4.2 del Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, deben incluirse entre estos últimos los honorarios correspondientes a la realización del informe especial de revisión sobre la situación financiera y de solvencia que debe ser realizado por el auditor de cuentas y por actuarios de seguros, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de las entidades aseguradoras.

Consideraciones generales:

1.- El artículo 4 del RUE, en sus apartados 2 y 4, establece lo siguiente:

«Artículo 4.- Honorarios de auditoría

1 (..)

2. Cuando el auditor legal o la sociedad de auditoría preste a la entidad auditada, a su empresa matriz o a las empresas que controle servicios ajenos a la auditoría distintos de los mencionados en el artículo 5, apartado 1, del presente Reglamento, durante un período de tres o más ejercicios consecutivos, los honorarios totales percibidos por estos servicios no podrán exceder del 70 % de la media de los honorarios satisfechos en los tres últimos ejercicios consecutivos por la auditoría o auditorías legales de la entidad auditada y, cuando corresponda, de su empresa matriz, de las empresas que controle y de los estados financieros consolidados de dicho grupo de empresas.

A los efectos de los límites especificados en el párrafo primero, quedarán excluidos los servicios ajenos a la auditoría distintos de a los que se refiere el artículo 5, apartado 1, exigidos por la legislación nacional o de la Unión.

Los Estados miembros podrán disponer que una autoridad competente esté facultada para permitir que un auditor legal o sociedad de auditoría quede exento de los requisitos establecidos en el párrafo primero con respecto a una entidad auditada durante un período no superior a dos ejercicios, con carácter excepcional y previa solicitud del auditor o sociedad de auditoría interesado.

3 (..)

4. Los Estados miembros podrán aplicar requisitos más estrictos que los establecidos en el presente artículo».

A este respecto debe tenerse en cuenta que la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC, en adelante), en su artículo 41, en el que se regula esta materia sobre honorarios, se remite para su aplicación a lo establecido en el artículo 4.2 del RUE, sin que se haya hecho uso de las facultades previstas para los Estados miembros, en el tercer párrafo del artículo 4.2, de permitir un período excepcional no superior a dos años sin cumplir la limitación impuesta en dicho artículo, o en el artículo 4.4, de imponer a estos efectos requisitos más estrictos a los previstos en dicho artículo 4.

2.- Sobre la aplicación de la circunstancia prevista en el artículo 4.2 del Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, referida al porcentaje límite del 70% que no deben superar los honorarios por servicios distintos de auditoría percibidos durante 3 o más ejercicios consecutivos respecto a la media de los honorarios derivados de la realización de la auditoría a que se refiere dicho artículo en entidades de interés público, se publicó una consulta en el Boletín Oficial de este Instituto – consulta 2 del BOICAC 110, de junio de 2017- en la que se establecían los criterios a seguir en relación con diversos aspectos a tener en cuenta a la hora de determinar tal porcentaje. Entre dichos aspectos se incluía el de los honorarios por servicios distintos a los de auditoría de cuentas (apartado 3.b.iii), diciendo lo siguiente:

<< iii) Honorarios por servicios distintos de los de auditoría de cuentas.- Los honorarios a computar por servicios distintos a auditoría no incluirán los servicios prestados cuando se exija por la legislación nacional o de la Unión Europea que se presten por el auditor o sociedad de auditoría de la entidad.

A los efectos de computar los servicios distintos a los de auditoría, habrá que estar a lo que se define en los artículos 1 y 4 de la LAC así como 1, 2 y 3 del RAC (vigente en tanto no se opone a aquella), de modo que se excluirían de tal cómputo los honorarios correspondientes a servicios que tuvieran la naturaleza de cualquiera de las modalidades de auditoría de cuentas definidas por la normativa.

Frente al artículo 2 del RAC en el que se especifican las modalidades que puede revestir la auditoría de cuentas, en el artículo 3 se delimita el ámbito de aplicación de dicha actividad en sentido negativo, es decir, todas aquellos trabajos que aun realizándose por auditores de cuentas no tienen la consideración de auditoría de cuentas.

Por tanto, a efectos de delimitación de los honorarios correspondientes, habrá que estar a la naturaleza del servicio que resulte de la normativa citada, cualquiera que sea la práctica habitual de que el servicio correspondiente fuera realizado por el auditor de la entidad auditada o deriven de su posición como tales, del origen del encargo y cualquiera que sea el lugar de su prestación. >>

3.- En consecuencia, atendiendo a lo expresado en la consulta citada y de conformidad con lo establecido el artículo 4.2 del RUE, los servicios distintos a los de auditoría a tener en cuenta en el cómputo del límite de honorarios a estos efectos serán:

- Servicios que no tengan la naturaleza de actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con la definición de esta actividad establecida en los artículos 1 y 4 de la LAC, así como en los artículos 2 y 3 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RAC).
- Servicios que no estén prohibidos en el artículo 5.1 (estos servicios no pueden prestarse) de acuerdo con el régimen de independencia regulado en el RUE.
- Se excluirán del cómputo los servicios distintos a los de auditoría que vengan exigidos por la normativa nacional o de la Unión Europea a la que se encuentre sujeta la entidad auditada y que no estén prohibidos según el artículo 5.1 del RUE.

4.- En el caso ahora planteado se trata de determinar si los honorarios percibidos por el trabajo de revisión que el auditor de cuentas de una entidad aseguradora debe realizar sobre el informe de la situación financiera y de solvencia que dichas entidades deben publicar, de conformidad con lo exigido en la Circular 1/2017, de 22 de febrero, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, deben considerarse excluidos del cómputo de honorarios por servicios distintos a los de auditoría a efectos de determinar el porcentaje a que se refiere el artículo 4.2 del RUE.

A este respecto debe tenerse en cuenta lo siguiente:

a.- Los artículos 80 a 82 de la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades aseguradoras y reaseguradoras regulan la obligación de dichas entidades de publicar anualmente un informe sobre su situación financiera y su solvencia, previendo su desarrollo reglamentario.

A este respecto, los artículos 91 y 181.3 del Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades aseguradoras y reaseguradoras, desarrollan lo dispuesto a estos efectos en la Ley. Así, el primero de los preceptos citados señala lo siguiente:

«Artículo 91. Forma del informe sobre la situación financiera y de solvencia.

1. El informe sobre la situación financiera y de solvencia se podrá elaborar de forma completa o contener referencias a información publicada en virtud de otros requisitos legales o reglamentarios y que sea equivalente en su naturaleza y en su ámbito.

2. El informe sobre la situación financiera y de solvencia estará sometido a revisión. La Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones determinará a través de circular el contenido del informe especial de revisión de la situación financiera y de solvencia, y el responsable de su elaboración.

En el artículo 181.3, se establece una redacción similar en relación con dicho informe sobre la situación financiera y de solvencia pero referido a nivel de grupo.

b.- A su vez, el artículo 17.2 de la citada Ley 20/2015 habilita a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones a dictar disposiciones en desarrollo de la normativa de seguros, de la siguiente forma:

«Artículo 17. Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.

1 (..)

2. La Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones podrá dictar disposiciones en desarrollo de la normativa de seguros que esté contenida en reales decretos o en órdenes del Ministro de Economía y

Competitividad, siempre que estas normas le habiliten de modo expreso para ello, previo informe de la Junta Consultiva de Seguros y Fondos de Pensiones.

Tales disposiciones recibirán la denominación de circulares, se tramitarán por el procedimiento regulado en el artículo 24 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, serán publicadas en el «Boletín Oficial del Estado» y entrarán en vigor conforme a lo dispuesto en el apartado primero del artículo 2 del Código Civil.

c.- Mediante la Circular 1/2017, de 22 de febrero, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, se fija el contenido del informe especial de revisión del informe sobre la situación financiera y de solvencia, individual y de grupos, y el responsable de su elaboración. Así: en el artículo 1, se establece que los responsables de realizar este informe de revisión serán auditores de cuentas y actuarios de seguros, y en el artículo 2 se establece el contenido mínimo de dicho informe que deberá contener un juicio profesional como experto independiente.

A dicho trabajo e informe de revisión no cabe reconocerle la consideración de un trabajo de auditoría de cuentas, puesto que ni por su contenido (no se corresponde con un informe de auditoría, ni por quien lo realiza (por un auditor y un actuario de seguros), ni por las normas que lo regulan (la normativa de seguros, no la de auditoría de cuentas) puede atribuírsele tal naturaleza. Tampoco se deduce de su contenido y regulación que la realización de dicho trabajo se encuentre entre los prohibidos por el artículo 5.1 del RUE.

d.- El artículo 4,2 del RUE pretende evitar que la existencia de honorarios por servicios distintos de auditoría alcancen un porcentaje muy elevado con respecto a los percibidos por los servicios de auditoría, estableciéndose como mecanismo que pretende salvaguardar la independencia de modo que no resulte menoscabada por la existencia de amenazas de interés propio e incluso de intimidación. En este sentido, el considerando 7 señala que «(...) *la cuantía de los honorarios recibidos de la entidad auditada o la estructura de los mismos puede amenazar la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría. Por eso es importante velar por que los honorarios de auditoría no dependan de ningún tipo de contingencia (...)*».

La excepción contemplada en el artículo 4.2 del RUE para excluir del cómputo del límite porcentual fijado («*quedarán excluidos los servicios ajenos a la auditoría distintos de a los que se refiere el artículo 5, apartado 1, exigidos por la legislación nacional o de la Unión.*») y respecto a la cual no se contempla ninguna especificación en la LAC, se fundamenta en la consideración de que estos servicios están exigidos por la legislación, cualquiera que sea su naturaleza, sin que se exija expresamente que dicha legislación tenga que prever necesariamente que deba realizarse por el auditor de la entidad. Es decir, el límite citado se contempla para aquellos servicios ajenos a los de auditoría que sean distintos de los requeridos por la normativa, de tal modo que el hecho de que la entidad encargue la prestación de tales servicios al auditor designado para realizar la auditoría de cuentas no hace que dichos servicios dejen de ser un servicio requerido por la legislación.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, hay que entender que la realización del informe de revisión sobre el informe de la situación financiera y de solvencia de las entidades aseguradoras regulado por la citada Circular 1/2017, de 22 de febrero, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y que ésta atribuye a los auditores de cuentas y a los actuarios de seguros, viene exigida por la normativa reguladora a las que las entidades aseguradoras se encuentran sujetas, pudiendo enmarcarse por tanto en el supuesto de los servicios distintos a los de auditoría que pueden excluirse a efectos de lo establecido en el artículo 4.2 del RUE.

5.- Lo hasta aquí expuesto resulta igualmente de aplicación para aquellos honorarios que se perciben por los servicios distintos de auditorías que sean realizados por el auditor de la entidad por ser exigidos por la normativa que es de aplicación a esta entidad, aunque en esta normativa no hubiera exigido previamente que se realizaran exclusivamente por el auditor de la entidad.

Conclusiones

6.- Por todo lo anterior, este Instituto entiende que los honorarios percibidos por el auditor de cuentas de una entidad aseguradora por la realización del informe de revisión sobre el informe de la situación financiera y de solvencia de dicha

entidad, regulado en la Circular 1/2017, de 22 de febrero, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, deben excluirse del cómputo de honorarios distintos a los de auditoría a efectos de lo establecido en el artículo 4.2 del RUE.

7.- 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.

Madrid, 21 de marzo de 2018

El PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Consulta 6

Sobre cómo afecta al régimen de independencia al que los auditores de las cuentas anuales de las entidades que emiten valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores las distintas actuaciones que este debe realizar para la publicación del folleto que dicha entidad debe emitir y que vienen exigidas por la «normativa de folletos».

Situación planteada:

La consulta planteada se refiere a si las distintas actuaciones que sean encargadas a los auditores de cuentas de entidades emisoras de valores exigidas por la «normativa de folletos» pueden afectar a la independencia del auditor, de conformidad con el régimen de incompatibilidades al que éstos se encuentran sujetos establecido en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC, en adelante) y en el Reglamento UE nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE, en adelante)

Consideraciones generales:

1.- La obligación de publicar folletos informativos por parte de las entidades emisoras de valores se encuentra regulada en el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (TRLMV), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, trasponiendo a la legislación nacional lo establecido a este respecto en la Directiva 2003/71/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de noviembre de 2003.

El Reglamento (CE) nº 809/2004 regula la aplicación de la citada Directiva en cuanto a la información contenida en los folletos y su formato. Y, por su parte, la Orden EHA/3537/2005, de 10 de noviembre, por la que se desarrolla el artículo 27.4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en cuanto al contenido de los distintos tipos y modelos de folletos, estableciendo (artículo segundo) que éstos deben ajustarse a los modelos incluidos en el citado Reglamento CE/809/2004.

No obstante, el Reglamento (UE) 2017/1129 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de junio de 2017, que deroga la Directiva 2003/71/CE, regula el folleto que debe publicarse a estos efectos. Si bien la aplicación de dicho Reglamento se producirá a partir del 21 de julio de 2019, con carácter general, está previsto (artículo 13) que la Comisión adopte actos delegados para completar y desarrollar el contenido y formato de los folletos, que hasta el momento no se han adoptado.

Por tanto, el Reglamento CE/809/2004 es actualmente la norma reguladora del formato y contenido de los folletos informativos a presentar a la CNMV, en la que se establecen los modelos concretos para distintas situaciones y el contenido mínimo a incluir en ellos.

En los Anexos I (información mínima para el registro) y II (información financiera proforma) del citado Reglamento se encuentra regulada, con carácter general, la información financiera a incluir en los folletos y su verificación por un auditor. Así:

En el Anexo I, los apartados donde se recoge la información financiera a presentar y su verificación por un auditor son los siguientes:

– Apartado 13.- Sobre previsiones o estimaciones contables.- Se establece que si un emisor opta por incluir una previsión o estimación de beneficios deberá ir acompañada de un informe elaborado por contables o auditores independientes en el que manifieste que dicha previsión o estimación se ha calculado correctamente sobre la base contable declarada y que ésta es coherente con las políticas contables del emisor.

Esta actuación del auditor o contable evidentemente no se corresponde con un trabajo de auditoría de cuentas al no tener la naturaleza de esta actividad.

– Apartado 20.1.- Información financiera histórica.- Se exige información financiera histórica (cuentas anuales) auditada que abarque los 3 últimos ejercicios, y el informe de auditoría de cada año. Esta información financiera histórica debe estar preparada conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la UE o por Normas Contables nacionales. Asimismo, la información financiera histórica de los dos últimos años debe presentarse de forma coherente con la que se presentará en los próximos estados financieros a publicar por el emisor.

En todo caso, la información financiera histórica anual debe presentarse auditada, tratándose de trabajos de auditoría sobre cuentas anuales.

– Apartado 20.2.- Información financiera pro-forma.- En este apartado se establece que, en determinados casos (histórico financiero complejo, adquisición de un compromiso financiero importante, cambio bruto significativo, según lo previsto en el artículo 4 bis), debe incluirse información financiera proforma, explicativa de dichas circunstancias, conforme a lo dispuesto en el Anexo II; así como que dicha información proforma debe ir acompañada de un informe elaborado por contables o auditores independientes. A continuación, en el párrafo sobre el anexo II se trata esta materia.

– Apartado 20.6 Información financiera intermedia (trimestral o semestral).- En la que se prevé la posibilidad de que dicha información sea revisada o auditada por un auditor, en cuyo caso deberá acompañarse del correspondiente informe del auditor; pero sin que dicha actuación sea obligatoria. En el caso de que dicha información intermedia no haya sido revisada o auditada debe declararse este extremo.

En el Anexo II se regula el Módulo de información financiera proforma.- En este módulo se recoge la información a incluir en este tipo de situaciones (artículo 4 bis y apartado 20.2 del anexo I), de la que puede destacarse lo siguiente:

- Que se ha preparado solamente a efectos ilustrativos y su propósito.
- Que, debido a su naturaleza, la información financiera proforma trata de una situación hipotética y, por consiguiente, no representa la posición financiera o los resultados reales de la empresa.
- La información proforma se presentará normalmente en formato de columnas, integrado por: la información histórica no ajustada, los ajustes proforma y la información financiera proforma resultante en la columna final.
- La información proforma debe prepararse de manera coherente con las políticas contables adoptadas por el emisor en los últimos o próximos estados financieros, y especificará: las bases sobre las cuales se elabora, y la fuente de cada elemento de información y el ajuste.
- La información proforma solamente puede publicarse respecto del período financiero actual o el concluido más recientemente.
- El informe elaborado por los contables o auditores independientes declarará que, en su opinión: se ha compilado correctamente la información financiera proforma sobre la base declarada y que esa base es coherente con las políticas contables del emisor.

En consecuencia, conforme a lo establecido en el Reglamento CE/809/2004, y en relación con las distintas actuaciones a realizar por el auditor de cuentas previstas en dicha norma, se desprende lo siguiente:

- La información financiera que debe presentarse auditada se refiere únicamente a la información histórica. También puede presentarse auditada la intermedia, aunque ésta no es obligatoria. Por tanto, se trataría de trabajos de auditoría de cuentas anuales o de estados intermedios, o en este último caso de trabajos de revisión limitada.
- La información sobre previsiones o estimaciones contables o los estados pro-forma deben ir acompañados de un informe de un auditor o contable, en el que se manifieste sobre si dicha información se ha elaborado conforme a las bases contables declaradas y si dichos criterios son coherentes con los de las cuentas anuales. Dichas actuaciones no consisten, por tanto, en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas (de hecho puede hacerlo un contable), sino más bien se trata de una revisión de la citada información.

2.- Desde la perspectiva de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, en relación con el régimen de independencia al que se encuentran sujetos los auditores de las entidades a las que se refiere la consulta -emisores de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores -, debe tenerse en cuenta que, por tratarse de entidades consideradas de interés público (EIP) de acuerdo con el artículo 3.5 de la LAC, dicho régimen se encontraría regulado tanto por lo dispuesto en el RUE (artículo 5, prohibiciones) como en la LAC (sección 2ª del capítulo III y sección 3ª del capítulo IV, del título I). En el caso de tratarse de emisores de que buscan ser admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores que no tienen la consideración de entidades de interés público (si se trata de su primera salida a bolsa) se encontrarían sujetos al régimen de independencia regulado en la LAC (sección 2ª del capítulo III).

Pues bien, en la citada normativa reguladora del régimen de independencia de los auditores de cuentas, **no se contemplan expresamente ni como prohibición ni como circunstancia causante de incompatibilidad** ninguna de las actuaciones del auditor de cuentas exigidas por la «normativa de folletos» referidas en el apartado anterior. Es más, debe recordarse en este sentido que en el propio RUE, en relación con los servicios prohibidos vinculados a la financiación, la estructura y distribución del capital de la entidad auditada (artículo 5.1.i), se prevé una excepción a tal prohibición, referida a «*la prestación de servicios de verificación en relación con los estados financieros, como la emisión de cartas de conformidad en relación con folletos emitidos por la entidad auditada*». De forma similar el considerando 8 del RUE señala a este respecto «*Los servicios vinculados a la financiación, la estructura de capital..., deben estar prohibidos, con excepción de la prestación de servicios como los servicios de diligencia debida, la emisión de cartas de conformidad en relación con folletos emitidos por la entidad auditada y otros servicios de verificación.*»

Por tanto, en el caso planteado, sobre las actuaciones del auditor en relación con la publicación del folleto de una entidad emisora de valores exigidas por la «normativa de folletos», debe entenderse que no se encuentran prohibidas ni suponen una circunstancia causante de una situación de incompatibilidad, siempre que se circunscriban a las previstas y citadas por la citada normativa, tal y como se indicaba en el apartado 1 anterior.

3.- No obstante lo anterior, el auditor deberá identificar y evaluar si, en función de la naturaleza y objeto de la actuación en concreto a realizar y de las circunstancias concurrentes en cada caso, tales actuaciones podrían suponer una amenaza para su independencia

A este respecto, debe tenerse presente que, de acuerdo con lo establecido en el RUE (artículos 4 y 5, prohibiciones) y en la LAC (sección 2ª del capítulo III y sección 3ª del capítulo IV, del título I), el régimen de independencia al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas regulado en las normas antes citadas se basa en un sistema mixto que, en síntesis, se resume de la forma siguiente: de un lado, se establece el principio general de independencia, en base al cual los auditores de cuentas deben abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad en relación a la información económica financiera a auditar. En virtud de dicho principio, los auditores deben establecer los procedimientos adecuados para detectar, evaluar, atenuar o, en su caso, eliminar las amenazas a la independencia que pudieran existir.

Dichas amenazas pueden provenir de factores tales como la autorrevisión, el interés propio, la abogacía, la familiaridad o la intimidación. A tales efectos, los auditores de cuentas deben formalizar por escrito las medidas y procedimientos, ya sea para detección y evaluación de las amenazas, como para atenuar o eliminarlas mediante las medidas de salvaguarda pertinentes, y que podrán consistir, entre otros, en políticas escritas, comunicaciones, procedimientos, prohibiciones, restricciones, etc. incluida la de abstenerse de realizar la auditoría de cuentas cuando se detecten situaciones o amenazas de carácter significativo que comprometan seriamente su objetividad.

De otro lado, el citado régimen descansa en la enumeración de una serie de prohibiciones, circunstancias, situaciones o relaciones específicas –causas de incompatibilidad– en las que se presupone *iuris et de iure* que, de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única y posible solución no realizar el trabajo de auditoría.

Por tanto, el régimen de independencia puede verse afectado, no sólo por concurrir las llamadas causas de incompatibilidad, tipificadas legalmente, sino también cuando concurren esas amenazas significativas que pueden derivar de otras circunstancias, relaciones o situaciones.

Adicionalmente, ha de resaltarse que el régimen de independencia se complementa y fortalece mediante la fijación de un período de cómputo temporal a estos efectos; la determinación de normas de extensión respecto a las entidades vinculadas con la entidad auditada; y en el establecimiento de las normas de extensión de incompatibilidad al auditor de cuentas derivadas de situaciones que concurren en familiares del auditor, en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor, o en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor.

Dichas normas han sido desarrolladas por los artículos 43 a 54 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 (RAC), el cual continua resultando de aplicación en todo lo que no resulte contrario a lo dispuesto en la LAC (tal y como concluye la consulta número 1 publicada en el BOICAC número 107).

De acuerdo con lo dispuesto en la normativa anteriormente citada, corresponde exclusivamente a los auditores de cuentas establecer las medidas y procedimientos necesarios para detectar e identificar las amenazas a su objetividad e independencia que puedan surgir de las circunstancias que concurren en relación con cualquier trabajo de auditoría de cuentas. Para ello, deben analizar y valorar las distintas situaciones y circunstancias de las que se deriven dichas amenazas atendiendo a su naturaleza real y a la evaluación del riesgo asociado a cada una de ellas. Como se ha expuesto, dichas circunstancias no se limitan a las situaciones, relaciones o circunstancias configuradas legalmente como causas de incompatibilidad, respecto a las cuales la única medida de salvaguarda es la no realización de la auditoría.

Una vez identificadas, en su caso, las amenazas a su independencia, los auditores de cuentas deben evaluar su importancia para determinar, por separado y en conjunto, el grado de riesgo en que la independencia puede verse comprometida. La importancia de las amenazas depende de factores, cuantificables o no, tales como la condición, cargo o influencia de las personas o entidades implicadas, la naturaleza del factor o circunstancia que origina la amenaza, la concurrencia de otras circunstancias de las que puedan surgir otras amenazas, los servicios y relaciones mantenidos con la entidad auditada y el contexto en que se realiza la auditoría de cuentas.

Según la normativa aplicable, «una amenaza se considerará significativa si, de acuerdo con los factores que concurren, por separado y en conjunto, se incrementa el grado de riesgo hasta el punto de que resulten comprometidas su objetividad e independencia» (artículo 44.3. del RAC).

En aquellos casos en los que se hayan identificado amenazas que consideren significativas para su independencia, los auditores de cuentas deben establecer y aplicar las medidas de salvaguarda necesarias para eliminar o, en su caso, para reducir a un grado aceptablemente bajo las citadas amenazas. En todo caso, las salvaguardas que se apliquen deberán guardar relación y proporción con la naturaleza y el nivel de importancia asociados a la amenaza identificada. En el supuesto de que el auditor de cuentas, una vez evaluada la amenaza, llegue a la conclusión de que la amenaza identificada no resulta significativa para su independencia, no será necesario que aplique las medidas de salvaguarda, sin perjuicio de la obligación de documentar en sus papeles de trabajo los procedimientos y evaluaciones efectuadas a este respecto.

En el caso de que las medidas de salvaguarda aplicadas no eliminen las amenazas a la independencia detectadas, ni reduzcan a un grado aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia, los auditores de cuentas deben abstenerse de realizar la auditoría y actuar de acuerdo con lo previsto en el artículo 43, apartados 2 y 3, del RAC. A estos efectos, se entiende que se reduce a un grado aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia «*en aquellos supuestos en los que, de acuerdo con las circunstancias y factores que concurran en relación con la entidad auditada, el trabajo de auditoría en concreto así como la formación y conocimientos requeridos sobre la materia, se pudiera concluir que el auditor de cuentas es capaz de ejercer un juicio objetivo e imparcial sobre las cuestiones tratadas durante la realización del trabajo de auditoría y que, por tanto, no resultan comprometidas la independencia del auditor*». (artículo 45.1 *in fine* del RAC)

Los citados procedimientos de identificación de amenazas y la adopción de medidas de salvaguarda deberán aplicarse, en todo caso, para cada trabajo de auditoría de cuentas y deberán documentarse e incorporarse a los papeles de trabajo correspondientes a dicho trabajo. Entre dicha documentación deberá figurar la justificación y las conclusiones alcanzadas sobre la importancia de las amenazas a la objetividad e independencia detectadas y la consiguiente evaluación del grado de riesgo de falta de objetividad e independencia. Asimismo, deberá documentarse el detalle de las medidas de salvaguarda aplicadas para eliminar o, en su caso, reducir el riesgo de falta de objetividad e independencia a un grado aceptablemente bajo.

Conclusiones:

4.- De acuerdo con lo anteriormente expresado, debe entenderse que las actuaciones del auditor en relación con la publicación del folleto de una entidad emisora de valores exigidas por la «normativa de folletos» no se encuentran prohibidas ni suponen una circunstancia causante de una situación de incompatibilidad, de conformidad con el régimen de independencia al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas (RUE y LAC), y siempre que se circunscriban a las previstas y citadas por la citada normativa, tal y como se indicaba en el apartado 1 anterior.

Y lo anteriormente señalado lo es sin perjuicio de que el auditor tenga que evaluar su situación a efectos de considerar su independencia teniendo en cuenta la naturaleza y objeto de la actuación en concreto a realizar y de las circunstancias concurrentes, a fin de determinar si podrían suponer una amenaza para su independencia.

5.- 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.

Madrid, 21 de marzo de 2018

El PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Consulta 7

Sobre cómo afecta al alcance del encargo de auditoría de cuentas el cambio de ubicación de la información sobre la aplicación de resultados y el periodo medio de pago a proveedores en los modelos abreviado y de Pymes, información que se incluye en la hoja de identificación de la empresa, en los términos regulados en la Orden JUS/471/2017, de 19 de mayo, por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación.

Situación planteada:

Se ha planteado consulta formulada ante este Instituto sobre cómo afecta al alcance del encargo de auditoría de cuentas el cambio de ubicación de la información sobre la aplicación de resultados y el periodo medio de pago a proveedo-

res en los modelos abreviado y de Pymes, información que se incluye en la hoja de identificación de la empresa, en los términos regulados en la Orden JUS/471/2017, de 19 de mayo, por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación.

En concreto, la consulta plantea si esta información (anteriormente incluida en el modelo de memoria abreviada contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC) y de la memoria para Pymes, contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC-Pymes)) deja de estar sometida a la verificación del auditor o debe revisarse por considerarse otra información a efectos de la NIA-ES 720 revisada *«que se presenta acompañando a las cuentas anuales objeto de auditoría, siempre que dicha información consista en estados o documentos que sean requeridos por una disposición legal o reglamentaria»*.

Asimismo se plantea el tratamiento que debe dar el auditor a la omisión de esta información.

Consideraciones generales:

1.- A raíz de la publicación del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre (NOF-CAC); y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, se produce una simplificación de las obligaciones contables de las pequeñas empresas que se materializa en la eliminación del estado de cambios en el patrimonio neto y en la reducción de las indicaciones a incluir en la memoria de las cuentas anuales. No obstante, en su «Disposición final tercera. Habilitación» se establece:

«Se habilita al Ministro de Justicia para que mediante Orden ministerial se pueda fijar el contenido estandarizado y separado de la información que, al margen de las cuentas anuales, deben presentar en el Registro Mercantil los empresarios obligados a depositar sus cuentas anuales, cuando por imperativo legal u otras razones idóneas de política legislativa sea obligatorio o conveniente el suministro de la información que hasta la fecha se venía exigiendo en la memoria por disposiciones mercantiles o de otra índole».

En ejercicio de esta habilitación se publicó la Orden JUS/471/2017, de 19 de mayo, en cuya virtud, entre otras cuestiones, se modificó la hoja de la página de identificación de las empresas. Por un lado, se sustituye su denominación «Datos generales de identificación» (IDA) por la de «Datos generales de identificación e información complementaria requerida en la legislación española» a la que se le llama IDA1, y se le añade una hoja adicional (IDA2) con información sobre la propuesta de aplicación de los resultados y el período medio de pago a proveedores.

Respecto a la simplificación de la información a incluir en la memoria a la que se refiere la consulta planteada, es preciso realizar las siguientes consideraciones de índole general.

La Directiva 2013/34/UE, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento europeo y del Consejo y se derogan las directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo, ha sido redactada con la finalidad de simplificar las obligaciones contables de las pequeñas empresas.

A tal efecto, la norma comunitaria fija el contenido máximo de información que se puede requerir a una empresa pequeña, a excepción de las entidades de interés público. La incorporación a nuestra legislación de este mandato originó la modificación de los artículos 260 y 261 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010 de 2 de julio y, a la vista de los considerandos de la Directiva, no cabe duda que su desarrollo reglamentario debía realizarse de la forma que menos cargas originase a las pequeñas empresas.

Esta circunstancia trajo consigo la supresión en los modelos abreviados y Pymes de memoria de las indicaciones que excedían del contenido máximo fijado por la norma europea. El resultado final fue la aprobación de un nuevo modelo de memoria (abreviada y Pymes) con menores requerimientos.

En concreto es preciso advertir que en el ejercicio de la habilitación establecida en el artículo 261 del TRLSC, el nuevo contenido del modelo abreviado y Pymes de memoria, en principio, es el máximo de información que la empresa está obligada a facilitar, sin perjuicio de aquella que fuese preciso incluir para que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera de la empresa.

En este punto, si bien la estrategia europea no define con total claridad la interrelación entre el mandado de información máxima y el objetivo de imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales, tanto el artículo 4.3 de la Directiva como el artículo 34 del Código de Comercio y el propio PGC y el PGC-Pymes indican que cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, se suministrarán en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.

Pues bien, entendida la imagen fiel como el corolario de la aplicación sistemática y regular de los principios contables, la interpretación sistemática de ambos requerimientos exige considerar que cuando la Directiva ha optado por la citada estrategia asume como premisa que en las pequeñas empresas, con carácter general, se logrará el objetivo de imagen fiel si la memoria incluye la información de máximos que se ha identificado como obligatoria, en aras de equilibrar el coste-beneficio inherente al suministro de información, pero sin que este planteamiento pueda menoscabar el objetivo último que deben cumplir las cuentas anuales.

En definitiva, en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 ya no es obligatorio, entre otras, incluir la información sobre el plazo de pago a los proveedores exigida por la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

Sin embargo esta circunstancia no obsta a que existiendo previsión legal para ello deba proporcionarse a socios y a terceros la información que se elimina de la memoria, o cualesquiera otras informaciones de diferente índole, en un documento idóneo y separado de las cuentas anuales. Esta previsión es la que precisamente ha venido a cumplir la Orden JUS/471/2017, de 19 de mayo.

2.- En relación con la consulta planteada relativa *«al alcance del encargo de auditoría respecto al cambio de ubicación de la información sobre la propuesta de aplicación de resultados y el periodo medio de pago a proveedores en los modelos abreviado y de Pymes»*, hay que indicar lo siguiente:

a.- De conformidad con lo señalado en el apartado anterior y atendiendo a lo dispuesto en la citada Orden 471/2017 del Ministerio de Justicia, la información en cuestión – sobre propuesta de aplicación de resultados y periodo medio de pago- no forma parte de las cuentas anuales, sino que debe presentarse y publicarse junto a éstas en documento idóneo y separado en el Registro Mercantil, por lo que, desde la perspectiva de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, cabe considerar a dicha información como «otra información» que acompaña a las cuentas anuales auditadas, circunstancia que determina la actuación del auditor sobre tal información.

b.- A tal efecto, procede recordar que la NIA-ES 720 revisada «Responsabilidades del auditor respecto a otra información» (publicada mediante Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) trata de las responsabilidades del auditor respecto a «otra información», tanto financiera como no financiera, distinta de los estados financieros y del informe de auditoría, que se presenta incluida en el informe anual.

A tal efecto, se entiende por tal informe anual el conjunto de documentos que se presentan por los responsables de la entidad de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias o por la costumbre, con la finalidad de proporcionar a los diversos interesados en la entidad información relativa a su situación financiera y patrimonial, resultados, operaciones, etc. (apartado 12.a). Como ejemplos de otra información que forma parte del informe anual pueden citarse: el informe de gestión, el informe de gobierno corporativo, declaración del presidente, etc. (apartado A3), documentos que no forman parte de las cuentas anuales según el marco normativo de información financiera aplicable, pero que

son exigidos por normas legales o reglamentarias, e incluso que podría incorporarse de forma voluntaria por la entidad. A este respecto, hay que señalar que la información objeto de esta consulta debe entenderse igualmente como ejemplo de «otra información» que acompaña a las cuentas anuales e integrante del informe anual, máxime cuando viene exigida por la citada Orden del Ministerio de Justicia y se presentará y publicará en el Registro Mercantil.

c.- A este respecto, debe advertirse que en la NIA-ES 720 revisada se ha incorporado una nota aclaratoria sobre el alcance y aplicación de dicha norma en España, que viene a delimitar el concepto de «otra información» a la que afecta la obligatoria aplicación de la norma. Dice lo siguiente (subrayado de la contestación):

«En relación con el alcance y aplicación de esta Norma en España debe tenerse en cuenta que afecta únicamente a «otra información» que se presenta acompañando a las cuentas anuales objeto de auditoría, siempre que dicha información consista en estados o documentos que sean requeridos por una disposición legal o reglamentaria. En particular, y sin perjuicio de lo que requieran disposiciones específicas que sean aplicables, será de aplicación al informe de gestión que acompañe a las cuentas anuales auditadas en sociedades de capital, de acuerdo con el artículo 268 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

No obstante, podrá aplicarse de forma voluntaria en aquellas situaciones excepcionales en las que exista otra información que acompañe a las cuentas anuales por necesidades de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales. En tal caso, el auditor deberá aplicar la norma en su integridad, debiendo documentar en los papeles de trabajo las razones que justifican su aplicación así como los procedimientos aplicados de conformidad con esta Norma.

En relación con el informe de gestión, deberán tenerse en consideración los requerimientos adicionales a los previstos en esta norma exigidos por el artículo 5.1.f) de la LAC, según el cual, cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión, el informe de auditoría deberá incluir en todo caso una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas anuales. Asimismo, se incluirá una opinión sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, y se indicarán, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto. A efectos de dar cumplimiento a estos requerimientos se aplicarán los procedimientos previstos en esta NIA-ES que permitan, a partir del conocimiento de la entidad y su entorno y de la evidencia obtenidos durante la auditoría, emitir los pronunciamientos exigidos o previstos legalmente.

Lo dispuesto en esta norma referente a los supuestos en que la «otra información» se obtenga por el auditor con posterioridad a la fecha de emisión del informe de auditoría no resulta de aplicación en España. En los supuestos en que dicha «otra información» exigida legal o reglamentariamente no se haya obtenido a la fecha de emisión del informe de auditoría, deberá indicarse la oportuna mención a esta omisión en la sección correspondiente del informe de auditoría, sin perjuicio de los efectos que esta circunstancia pudiera tener en la opinión de auditoría de las cuentas anuales de conformidad con lo establecido en las NIA-ES.»

En relación con esta nota aclaratoria a la Norma para su aplicación en España, hay que destacar en relación con la cuestión planteada, que para que resulte de aplicación esta norma la «otra información» debe venir requerida, con carácter general, por disposiciones legales o reglamentarias, y que ésta se obtenga por el auditor antes de la fecha de emisión del informe de auditoría.

Esto es lo que sucede con la información objeto de la consulta en lo que se refiere a la información relativa a la propuesta de aplicación del resultado, debiendo considerarse por tanto, a efectos de revisión del auditor, como «otra información» que acompaña a las cuentas anuales, y resultándole de aplicación en consecuencia lo dispuesto en la NIA-ES 720 revisada.

En este sentido, debe señalarse que la propuesta de aplicación de resultados debe formularse al mismo tiempo que las cuentas anuales de conformidad con lo exigido por el artículo 253.1 del TRLSC, que dice lo siguiente (subrayado de este escrito):

«1. Los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados.»

Así las cosas, el auditor dispondrá de esta información antes de la emisión de su informe de auditoría, por lo que el auditor deberá cumplir los requerimientos previstos en la NIA-ES 720 para determinar si hay una incongruencia material entre esta información y la información contenida en los estados financieros auditados.

A diferencia de lo anterior, respecto a la información relativa al periodo medio de pago a proveedores, la exigencia de que esta información acompañe a las cuentas anuales viene determinada para el momento de su presentación y publicación en el correspondiente Registro Mercantil, momento posterior al de emisión del informe de auditoría, por lo que en la mayoría de los casos no estará a disposición del auditor en el momento de emitirse el informe de auditoría, sin que esto suponga un incumplimiento por parte de la sociedad auditada. Dado que no resulta exigido por las disposiciones legales y reglamentarias que se aporte al auditor antes de la emisión de su informe, esta información estaría fuera del alcance de la NIA-ES 720.

Conclusiones

3.- De acuerdo con lo anterior, en relación con la cuestión planteada, puede concluirse que:

- i) La información en cuestión, sobre aplicación de resultados y período medio de pago a proveedores, no forma parte de las cuentas anuales, si bien debe acompañar a éstas en documento separado para su presentación y publicación en el Registro Mercantil correspondiente.
- ii) Dicha información viene exigida por disposiciones legales o reglamentarias, de conformidad con lo indicado en la letra a) anterior, por lo que cabe considerarla como «otra información» que acompaña a las cuentas anuales.
- iii) Por tanto, en la realización de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad de las referidas en la consulta, en la que se deba presentar y publicar la citada «otra información»- propuesta de aplicación de resultados y periodo medio de pago a proveedores-, será de aplicación en relación con dicha información lo establecido en la NIA-ES 720 revisada respecto a la «otra información».

Es preciso diferenciar las actuaciones del auditor según la información a que se refiere, ya que la propuesta de aplicación de resultados debe formularse al mismo tiempo que las cuentas anuales de conformidad con lo exigido por el artículo 253.1 del TRLSC, de manera que el auditor dispondrá de esta información antes de la emisión de su informe de auditoría. Respecto a esta información el auditor deberá cumplir los requerimientos previstos en la NIA-ES 720 para determinar si hay una incongruencia material entre esta información y la información contenida en los estados financieros auditados.

Respecto a la información relativa al periodo medio de pago a proveedores, según lo establecido en la nota aclaratoria sobre el alcance y aplicación de la NIA-ES 720 en España, dicha información al no ser exigida su aportación al auditor en el momento de emisión del informe de auditoría no estaría dentro del alcance de la NIA-ES 720.

4.- Conforme a lo establecido en la disposición adicional novena del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el artículo único del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.

Madrid, 21 de marzo de 2018

El PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Consulta 8

Sobre cómo afecta al régimen de independencia de los auditores de las cuentas la prestación de servicios de traducción de las cuentas anuales formuladas y auditadas o de conversión de las cuentas anuales para su presentación conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera.

Situación planteada:

La consulta planteada se refiere a si la prestación por los auditores de cuentas de los servicios de traducción de las cuentas anuales a idioma diferente o de conversión de las cuentas anuales para su presentación conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea puede afectar a la independencia del auditor, de conformidad con el régimen de incompatibilidades al que éstos se encuentran sujetos establecido en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC, en adelante) y en el Reglamento UE nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE, en adelante)

Consideraciones generales:

1.- En relación con la prestación del servicio de traducción de las cuentas anuales formuladas y auditadas a cualquier idioma, desde la perspectiva de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, en relación con el régimen de independencia al que se encuentran sujetos los auditores, debe tenerse en cuenta que este se encuentra regulado en los artículos 14 a 25 de la LAC, en el caso de auditorías de entidades que no tengan la consideración de entidad de interés público, y en los artículos 39 a 41 de la LAC y en los artículos 4 y 5 del RUE, en el caso de auditorías de entidades consideradas de interés público (EIP) de acuerdo con el artículo 3.5 de la LAC.

Pues bien, en la citada normativa reguladora del régimen de independencia de los auditores de cuentas, **no se contemplan expresamente ni como prohibición ni como circunstancia causante de incompatibilidad** la prestación por parte del auditor de cuentas de los servicios de traducción de las cuentas anuales formuladas y auditadas a cualquier idioma.

Por tanto, en el caso planteado, sobre las actuaciones del auditor en relación con la prestación de servicios de traducción de las cuentas anuales formuladas y auditadas debe entenderse que no se encuentra prohibida ni supone una circunstancia causante de una situación de incompatibilidad.

Además de lo anterior, debe señalarse que no debe considerarse la prestación de estos servicios como una amenaza a la independencia de los auditores, sin perjuicio de su valoración a efectos de las limitaciones de honorarios previstas en el artículo 4 del RUE y en el artículo 25 de la LAC.

2.- En relación con la prestación del servicio de conversión de las cuentas anuales para su presentación conforme a las NIIF-UE debe señalarse que el artículo 5.1.c) del RUE, aplicable para auditorías de entidades de interés público, establece que *«ni el auditor legal o sociedad de auditoría que realice la auditoría legal de una entidad de interés público, ni los miembros de la red de la que forme parte el auditor legal o sociedad de auditoría, podrán prestar dentro de la Unión, directa o indirectamente, a la entidad auditada, a su empresa matriz o a las empresas que controle, los servicios prohibidos ajenos a la auditoría»*.

Incluyéndose en la letra c) de dicho apartado 1, como servicios prohibidos *«los servicios de contabilidad y preparación de los registros contables y los estados financieros»*.

Estos servicios de contabilidad se configuran como una causa de incompatibilidad, en el caso de auditorías de entidades que no sean de interés público, en el artículo 16.1.b) 1º de la LAC que establece lo siguiente:

«1.º La prestación a la entidad auditada de servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros.»

Respecto a la prestación de estos servicios el artículo 46.4 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2011, de 31 de octubre, establece lo siguiente:

«Llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables:

A los efectos de lo previsto en el artículo 13.d) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entienden incluidos en la actividad de llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables cualquier servicio o actividad relativa a la elaboración de los citados estados o documentos contables, así como la cooperación o participación en su elaboración o preparación o en la de los datos o información que sirvieron de base para elaborar aquellos estados o documentos.»

A este respecto, habrá de entenderse que los servicios de conversión de las cuentas anuales para su presentación conforme a las NIIF-UE participan de la naturaleza de servicios relativos a la preparación de los estados financieros y que, por tanto, se encuentran prohibidos según el artículo 5 del RUE.

Conclusiones:

3.- De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, cabe concluir lo siguiente:

a) En la normativa reguladora del régimen de independencia de los auditores de cuentas no se contemplan expresamente ni como prohibición ni como circunstancia causante de incompatibilidad, la prestación por parte del auditor de cuentas de los servicios de traducción de las cuentas anuales formuladas y auditadas. Además de lo anterior debe señalarse que no debe considerarse la prestación de estos servicios como una amenaza a la independencia de los auditores, sin perjuicio de su valoración a efectos de las limitaciones de honorarios previstas en el artículo 4 del RUE y en el artículo 25 de la LAC.

b) En relación con la prestación por el auditor de servicios de conversión de las cuentas anuales para su presentación conforme a las NIIF-UE debe señalarse que en la normativa reguladora del régimen de independencia de los auditores de cuentas se contemplan expresamente como prohibición o como circunstancia causante de incompatibilidad por tratarse de servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros.

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.

Madrid, 21 de marzo de 2018

El PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Contabilidad

Consulta 1

Sobre la valoración de los residuos que obtiene una empresa en la prestación de un servicio.

Respuesta:

Una empresa recibe una contraprestación e incurre en una serie de gastos (mano de obra y transporte) por prestar el servicio de retirada de residuos a otras empresas, que posteriormente utiliza como materia prima en la elaboración de un producto. En la consulta se pregunta cuál es el importe por el que se deben incorporar los residuos al balance de la empresa.

En la Norma Quinta de la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, se tratan los casos en los que en el proceso productivo se obtienen de forma adicional subproductos, residuos, desechos, desperdicios o materiales recuperables, definiéndose los mismos y regulándose su valoración, en los siguientes términos:

«*Quinta. Producción conjunta.*

1. *Si en un determinado proceso de fabricación, de forma inexorable, se fabrica simultáneamente más de un producto, la asignación de los costes que no son imputables inequívocamente a un producto concreto se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles con la orientación, con carácter general, de que los costes imputados a cada producto sean lo más paralelos o proporcionales al valor neto realizable del citado producto.*

2. *Si en el proceso de fabricación se obtienen adicionalmente subproductos, residuos, desechos, desperdicios o materiales recuperados, su valoración se realizará de acuerdo con lo indicado en el número anterior. No obstante, cuando esta valoración sea de importancia secundaria, se podrán valorar por el valor neto realizable, importe que se deducirá del coste del producto o productos principales.*

Si alguno de estos componentes obtenidos en la producción conjunta tuviera un valor neto realizable negativo, como puede ser el caso de los residuos que no tengan mercado y deban ser objeto de un proceso de eliminación obligatorio, el coste separable del residuo se sumará al coste del producto o productos principales.

3. *A efectos de esta norma, tendrán la consideración de:*

a) *Subproductos: los de carácter secundario o accesorio de la fabricación principal.*

b) *Residuos, desechos o desperdicios: los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser reutilizados o vendidos.*

c) *Materiales recuperados: los que, por tener valor intrínseco, entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo, y una vez que han sido reacondicionados para su uso.»*

Por lo tanto, en la medida que los residuos se obtienen del proceso de prestación del servicio, de acuerdo con el criterio que se ha reproducido, la empresa los incorporará al activo por su valor neto realizable, importe que se deducirá del coste de prestación del servicio.

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la cesión de activos y otras actuaciones como consecuencia de la suscripción de un convenio urbanístico entre una sociedad y un Ayuntamiento.

Respuesta:

La sociedad propietaria de un complejo hotelero que cuenta con una parte edificada correspondiente a dos hoteles y otra destinada a piscina, jardines y zona de aparcamiento, suscribe un convenio urbanístico con un Ayuntamiento, en virtud del cual se compromete a realizar una serie de actuaciones que incluyen la cesión de terrenos a favor del Ayuntamiento una vez realizadas las obras de urbanización sobre los mismos y su conservación hasta la recepción por parte del Ayuntamiento.

Además, la sociedad se compromete a la cesión del terreno necesario para el incremento del aprovechamiento urbanístico establecido en la legislación aplicable materializada en el pago de su equivalente en metálico, así como a la renovación integral del establecimiento turístico y su conservación en las condiciones requeridas por la normativa sectorial.

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de los hechos descritos: tanto de la cesión de los terrenos propiedad de la sociedad al Ayuntamiento, como de las obras a realizar sobre los mismos y de los gastos de conservación de la urbanización, así como acerca del reflejo contable del pago en metálico realizado para cumplir con la cesión del incremento del aprovechamiento urbanístico.

La interpretación de este Instituto sobre el tratamiento contable de los gastos de urbanización incurridos por una empresa con posterioridad a su implantación e inicio de la actividad está publicada en la consulta 2 del BOICAC nº 16, de marzo de 1994, en los siguientes términos:

«Los gastos de urbanización de los terrenos propiedad de una empresa, cuya urbanización se realiza a través de una Junta de Compensación creada al efecto, serán considerados como mayor valor de los mismos con el límite del valor de mercado, de acuerdo con la norma de valoración número tres apartado a) Solares sin edificar, contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad.»

Para el caso concreto de una empresa instalada con anterioridad a la urbanización de un polígono industrial a través de una Junta de Compensación, los importes destinados a dicho fin podrán ser considerados como mayor valor de los terrenos propiedad de la misma, siempre que, de acuerdo con el apartado f) de la norma de valoración citada anteriormente, supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil. A estos efectos la Resolución de este Instituto de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material desarrollan los criterios contenidos en la norma de valoración citada; concretamente la norma tercera define, entre otros, los conceptos de ampliación y mejora del inmovilizado, indicando:

«1. La «ampliación» consiste en un proceso mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.»

2. Se entiende por «mejora» el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado aumentando su anterior eficiencia productiva.»

Permitiendo para estos casos que el incremento de valor del activo se establezca de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación o mejora.»

Si por el contrario los gastos de urbanización no produjeran un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, deberán tratarse como gastos del ejercicio.»

En este mismo sentido, la Norma Segunda, apartado 2.3. *Ampliación y mejora del inmovilizado material*, punto 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, y publicada en desarrollo del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, expresa lo siguiente:

«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.»

En la letra a) se aclara que para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, se deberán producir una o varias de las consecuencias siguientes: i) Aumento de su capacidad de producción; ii) Mejora sustancial en su productividad, o; iii) Alargamiento de la vida útil estimada del activo.

Por tanto, con carácter general, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán como mayor valor del activo teniendo como límite máximo su importe recuperable.

Por lo que se refiere a la cesión de solares y edificaciones realizadas por una empresa en aplicación de la normativa urbanística, la interpretación de este Instituto está publicada en la consulta 8 del BOICAC nº 15, de diciembre de 1993, en los siguientes términos:

«En relación con la segunda cuestión relativa a la parte de los solares cedidos sin contraprestación a una Administración Pública, debe imputarse como mayor coste de la construcción, sin perjuicio de que si se supera el valor de mercado de la misma, se registre la oportuna corrección valorativa.

Por otra parte, si se pacta con dicho Ente la cesión de construcciones futuras, con objeto de poder incrementar el volumen construido en determinados solares de acuerdo con las normas vigentes, provocará igualmente que el coste de las mismas se integre como un mayor valor del resto de las construcciones, teniendo en cuenta, en todo caso, que si supera el valor de mercado habrá de registrarse la oportuna corrección valorativa».

En aplicación de este criterio, el pago en metálico a que se refiere la consulta por el incremento del aprovechamiento urbanístico también se contabilizará como un mayor valor del terreno.

El resto de inversiones no relacionadas con el incremento de valor del terreno, como las obras de renovación del establecimiento turístico, se contabilizarán siguiendo los criterios regulados en la Norma Segunda, apartado 2. *Actuaciones sobre el inmovilizado material* de la RICAC de 1 de marzo de 2013.

Consulta 3

Sobre el registro contable de un programa de becas en una fundación.

Respuesta:

La consultante es una fundación que aplica la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Además la fundación aplica el 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.

Según parece desprenderse de la consulta, esta fundación tiene unos programas de becas para titulados universitarios, de formación profesional y para la realización de prácticas en empresas. Para la financiación de dichos programas se firman convenios de colaboración empresarial, por los que la empresa se compromete a una colaboración económica de un importe fijo, pagadera mensualmente durante el periodo establecido en la colaboración.

No obstante, el convenio firmado puede no llevarse a efecto en la totalidad del periodo establecido al inicio, y es posible que sea cancelado anticipadamente por acuerdo entre las partes o por cualquier otra causa, sin que en el escrito de consulta se especifiquen los motivos que pudieran originar su extinción. Desde el momento en que se produce la cancelación del convenio la empresa colaboradora interrumpe los pagos, y la fundación, según se afirma en el escrito de consulta, cancela el importe pendiente de cobro. En los antecedentes que se acompañan al escrito de consulta no se aclara si en tal caso la fundación retiene un derecho de crédito cuyo cobro pueda reclamar.

Por su parte, la fundación se compromete a difundir la colaboración de la empresa en los programas de becas durante el periodo temporal que transcurre desde la firma del convenio y hasta la fecha límite para la aprobación de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio en que se firme el contrato, momento en el cual parece que se entiende que es cuando finaliza el programa de colaboración.

Además la mayoría de las entidades colaboradoras, que realizan aportaciones económicas al amparo de los convenios de colaboración, son usuarias de los programas de becas.

A la vista de lo anterior, y en base a lo señalado por este Instituto en la consulta 5 del BOICAC nº 90, de julio de 2012, se pregunta por el tratamiento contable de esta operación.

Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, regulan en la norma de registro y valoración 8ª el tratamiento contable de los ingresos propios de las entidades no lucrativas, como sigue:

«En la contabilización de los ingresos en cumplimiento de los fines de la entidad se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a) Los ingresos por entregas de bienes o prestación de servicios se valorarán por el importe acordado.
- b) Las cuotas de usuarios o afiliados se reconocerán como ingresos en el período al que correspondan.
- c) Los ingresos procedentes de promociones para captación de recursos, de patrocinadores y de colaboraciones se reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan.
- d) En todo caso, deberán realizarse las periodificaciones necesarias.»

Por otro lado, el apartado 1 del artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, señala:

«Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios».

Tal y como expresa el consultante, la opinión de este Instituto sobre el tratamiento contable de las aportaciones económicas a una fundación por suscripción de un convenio de colaboración empresarial con una fundación, está publicada en la consulta 5 del BOICAC 90. En esta consulta, que está redactada desde la perspectiva de la empresa colaboradora, se concluye que la correcta interpretación del principio de devengo en estos casos impone reconocer la totalidad del compromiso financiero como un gasto en la fecha en que la empresa asume tal obligación, al margen de que el efectivo desembolso quede aplazado.

Pues bien, para otorgar un adecuado tratamiento contable a la operación desde la perspectiva de la fundación, la consultante deberá considerar esos mismos criterios y contabilizar el correspondiente ingreso si a la vista del fondo económico del acuerdo de colaboración hubiera que concluir que la fundación, por causa del compromiso asumido por la empresa, goza en tal fecha de un derecho de crédito y, por lo tanto, cuya eventual cancelación solo pueda traer causa de la insolvencia del deudor.

En caso contrario, esto es, si el citado derecho no fuera irrevocable o si el fondo económico del acuerdo englobase una prestación de servicios, la fundación solo debería reconocer como ingreso el importe devengado al cierre del ejercicio por ser un derecho incondicional o por haber cumplido con la obligación asumida frente a la empresa, y sin que en tal caso proceda reconocer un derecho de cobro y un anticipo por el importe que todavía no se haya devengado.

Consulta 4

Sobre el tratamiento contable del canon de saneamiento que gestiona una Entidad Regional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales.

Respuesta:

La consultante es una entidad de derecho público que tiene por objeto la gestión, mantenimiento y explotación de las instalaciones de saneamiento y depuración de aguas, así como la gestión de un canon de saneamiento.

La Ley de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales de la Región e Implantación del Canon de Saneamiento (en adelante, la Ley), señala que este canon tiene la naturaleza de ingreso de derecho público de la Hacienda Pública

Regional, como Impuesto propio de la Comunidad Autónoma cuya recaudación se destinará exclusivamente a la realización de los fines recogidos en la Ley.

Es decir, el régimen legal que rige el canon parece calificarlo como un ingreso de la Comunidad Autónoma que es recaudado y gestionado por la citada entidad de derecho público para aplicarlo a los fines previstos por la ley, no pudiendo hacer la Comunidad Autónoma otro uso de dichos recursos.

A la vista de esta descripción, se pregunta si el canon de saneamiento debe figurar en la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa dentro de la partida «Importe neto de la cifra de negocios», o bien, dentro de la partida de «Otros ingresos de explotación».

En el art.1 de los estatutos de la entidad se aclara que la consultante es una Empresa Pública Regional en la modalidad de Entidad de Derecho Público, adscrita a la Consejería competente en materia de Saneamiento y Depuración.

Si bien en el escrito de consulta nada se dice acerca del régimen jurídico aplicable a la sociedad en materia contable, en la respuesta se asume como premisa, que la empresa pública aplica el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

La norma de registro y valoración 14^a. *Ingresos por ventas y prestación de servicios* del Plan General de Contabilidad, estipula que las cantidades recibidas por cuenta de terceros no formarán parte de los ingresos.

El «canon de saneamiento» es un tributo que tiene naturaleza de ingreso de derecho público de la Hacienda Pública Regional, como impuesto propio de la Comunidad Autónoma cuya recaudación se destinará exclusivamente a la realización de los fines recogidos en la Ley. Por lo tanto, de acuerdo con la información facilitada, en principio, cabría concluir que la entidad consultante actúa por cuenta ajena en lo que concierne al cobro del canon.

En caso de que esta conclusión fuese correcta, la empresa no debería registrar ingreso alguno por tal concepto, ni dentro de la partida «Importe neto de la cifra de negocios», ni como «Otros ingresos de explotación».

Sin embargo, no es menos cierto que en el art. 31 de los estatutos de la entidad se afirma que el producto de la recaudación del canon de saneamiento forma parte de los recursos económicos de la entidad, al igual que las transferencias contenidas en el presupuesto de la Comunidad Autónoma o recibidas de otras administraciones públicas.

Es decir, a la vista de este literal, también podría sostenerse que el canon, tributo que tiene naturaleza de ingreso de derecho público de la Hacienda Pública Regional, como impuesto propio de la Comunidad Autónoma, es un ingreso que se reconoce en la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa, y que solo se integraría en la cuenta de resultados de la Administración Pública Regional (con los restantes recursos tributarios de esa Administración) en el supuesto de que se elaborasen unas cuentas consolidadas.

Si este fuera el caso, las actuaciones realizadas en cumplimiento de los fines recogidos en la Ley también parece que serían actuaciones desarrolladas por cuenta propia, sin perjuicio de que estuvieran predeterminadas por la citada Ley.

En este contexto, es decir, una vez despejada por el órgano de administración de la entidad la principal duda que suscita la descripción de los hechos que se incluyen en el escrito de consulta, la calificación del canon como «Importe neto de la cifra de negocios», o como «Otros ingresos de explotación», no debería ofrecer dudas.

El concepto de «Cifra anual de negocios» está definido en la Norma 11^a de elaboración de las cuentas anuales, incluida en la Tercera parte del PGC, en los siguientes términos:

«El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.»

Por su parte, la expresión «actividad ordinaria» de la sociedad, utilizada en la definición de cifra de negocios, se analiza en la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC) por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios».

Así, tal y como se aclara en la exposición de motivos de la RICAC, podría definirse como aquella actividad que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico. Sin embargo, en determinadas ocasiones, en la realidad empresarial se produce la realización simultánea de varias actividades, lo que podemos denominar multiactividad. En este caso, en relación a la determinación del concepto que se trata, hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma.

De esta forma, estos ingresos deberán formar parte, en todo caso, de la cifra de ventas o ingresos obtenidos por prestaciones de servicios, por lo que cuando el Plan General de Contabilidad establece la partida de «Otros ingresos de explotación», que queda excluida del importe neto de la cifra de negocios, se está refiriendo a ingresos que no se obtienen con carácter periódico.

En el caso que nos ocupa la empresa no parece que reciba el canon a título de contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios a sus clientes, sino que tal recurso se recibe en virtud de la misma causa que sostiene la recaudación de los restantes tributos de la Administración; la potestad tributaria para establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. Esto es, la facultad de la Administración para establecer de manera unilateral tributos con los que financiar la provisión de bienes y servicios a los ciudadanos y cubrir así una serie de necesidades básicas.

A pesar de esta circunstancia, parece claro que si la empresa actúa por cuenta propia en lo que respecta a la gestión del canon, y debe aplicar el modelo de cuenta de pérdidas y ganancias del PGC, estos ingresos se deberían presentar como «Importe neto de la cifra de negocios» porque también es evidente que estos recursos se obtienen de forma regular y periódica y se derivan del ciclo económico de la empresa, al margen de las notas que singularizan este ciclo por su condición de empresa pública.

A mayor abundamiento se informa que de los términos en que está redactada la consulta podría inferirse que el negocio que se describe pudiera quedar dentro del alcance de los denominados «acuerdos de concesión», cuyo adecuado tratamiento contable, en particular, el de las actuaciones que la empresa realiza sobre la infraestructura, así como el cobro del canon, está desarrollado en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

Consulta 5

Sobre el tratamiento contable del canon digital.

Respuesta:

El artículo 25 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, según la modificación introducida por el Real Decreto-ley 12/2017, de 3 de julio, en cuanto al sistema de compensación equitativa por copia privada, establece lo siguiente:

«Artículo 25 Compensación equitativa por copia privada

(...)

3. Serán sujetos deudores del pago de la citada compensación los fabricantes en España, en tanto actúen como distribuidores comerciales, así como los adquirentes fuera del territorio español, para su distribución comercial o utilización dentro de este, de equipos, aparatos y soportes materiales previstos en el apartado 1.

Asimismo, serán responsables solidarios del pago de la compensación los distribuidores, mayoristas y minoristas, que sean sucesivos adquirentes de los mencionados equipos, aparatos y soportes materiales, con respecto de los deudores que se los hubieran suministrado, salvo que acrediten haber satisfecho efectivamente a estos la compensación.

(...)

6. La obligación de pago de la compensación prevista en el apartado 1 de este artículo nacerá en los siguientes supuestos:

a) Para los fabricantes en tanto actúen como distribuidores y para los adquirentes de equipos, aparatos y soportes materiales fuera del territorio español con destino a su distribución comercial en este, en el momento en que se produzca por parte del deudor la transmisión de la propiedad o, en su caso, la cesión del uso o disfrute de cualquiera de aquellos.

b) Para los adquirentes de equipos, aparatos y soportes materiales fuera del territorio español con destino a su utilización dentro de dicho territorio, desde el momento de su adquisición.

9. La compensación equitativa se hará efectiva a través de las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual conforme al procedimiento que se determine a tal efecto por real decreto, debiendo las mismas garantizar a los deudores y a los responsables solidarios una comunicación unificada de la facturación que a estos les corresponda abonar.

Asimismo la Disposición transitoria segunda. *Regulación transitoria de la compensación equitativa por copia privada del Real Decreto-ley 12/2017, de 3 de julio, expresa que:*

«6. Los deudores y los responsables solidarios contemplados en el artículo 25.3 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual deberán repercutir el importe de la compensación de forma separada en la factura que entreguen a su cliente e indicar, en el caso de que el cliente sea consumidor final, el derecho de este a obtener el reembolso de dicho importe si cumple los requisitos previstos en el artículo 25.8 del citado texto refundido.

«Cuando el importe de la compensación no aparezca de forma separada en factura, se presumirá, salvo prueba en contrario, que la compensación devengada por los equipos, aparatos y soportes materiales que comprenda no ha sido satisfecha.»

De esta regulación parece inferirse que la única obligación de los sujetos deudores consiste en identificar la repercusión del canon de forma separada en la factura que entreguen a su cliente. Por eso, en lo que atañe a su tratamiento contable, se aplicarán los criterios generales sobre la contabilización de las ventas contenidos en la norma de registro y valoración (NRV) 14^a. *Ingresos por ventas y prestación de servicios* del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre. Y a estos efectos se informa que el importe recibido por tal concepto se calificará como un mayor valor de la contraprestación y, por lo tanto, se contabilizará como mayor valor de la venta.

La compensación a pagar por los deudores se registrará en sintonía con el criterio recogido en la consulta nº 9 publicada en el BOICAC nº 38, de diciembre 1999, que se considera en vigor en el marco del nuevo PGC; en aplicación de esa consulta, cuando nazca la obligación la empresa contabilizará un gasto de explotación y el correspondiente pasivo. El gasto se presentará en la partida 7. Otros gastos de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por su parte, todos los intermediarios, distribuidores y minoristas lo registrarán como mayor valor de las compras debiendo constar su importe en las facturas. La repercusión a los clientes se calificará como un mayor valor de la contraprestación y, por lo tanto, se contabilizará formando parte de las ventas en los términos que se han indicado más arriba.

Consulta 6

Sobre el registro contable de la adquisición de un activo por usucapión.

Respuesta:

La consulta versa sobre el adecuado reflejo contable de la adquisición por usucapión (en virtud de una resolución judicial favorable) de una finca de naturaleza urbana sobre la que ha venido ostentando su posesión ininterrumpida por más de 35 años.

Los activos se definen en el apartado 4º. Elementos de las cuentas anuales del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), incluido en la Primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, como sigue:

«1. Activos: 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.»

En relación con el reconocimiento de un activo en el balance, en el apartado 5º del MCC se expresa lo siguiente:

«El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto, los diferentes elementos de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad.»

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. En particular:

1. Los activos 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.»

A partir de esta regulación, la calificación de activo cabría asociarla a dos requisitos constitutivos (consulta 1 del BOICAC nº 99, de septiembre de 2014):

a) La idea de control, inherente al uso o aprovechamiento del elemento a lo largo de su vida económica, así como a la facultad de disposición.

b) La idea de recuperación, consustancial con la nota de proyección económica futura.

Ambas características integran el núcleo de los riesgos y ventajas del elemento patrimonial. Con carácter general, cuando la empresa se desprende o se ve privada de alguno de los citados atributos es cuando puede concluirse que procede la baja o la corrección de valor del activo. En contraposición, no procede el registro de un activo si no se cumplen ambos requisitos.

En este sentido, el criterio publicado en la consulta nº 4 del BOICAC nº 67, de septiembre de 2006, resume todo lo indicado en los siguientes términos (a pesar de que esta consulta se elaboró en el marco del PGC de 1990):

«... con carácter general, se entiende que un bien se incorpora al patrimonio de una sociedad adquirente y, en consecuencia, debe ser dado de baja en la sociedad vendedora, cuando se produzca la transmisión de los riesgos y ventajas significativos asociados al mismo, sin perjuicio de que no se encuentre perfeccionada la transmisión jurídica, debiendo acudir al fondo económico para otorgar el adecuado tratamiento contable a la operación.»

En la Segunda parte del PGC no se regula de forma expresa la usucapión. Por ello, para dar respuesta a la cuestión planteada hay que traer a colación por analogía la interpretación publicada en la consulta 7 del BOICAC nº 99, de septiem-

bre de 2014, sobre el tratamiento contable de la adquisición de un inmueble y una indemnización en efectivo tras la resolución de un litigio. Esta interpretación asimila las adquisiciones de elementos del inmovilizado sin contraprestación a las adquisiciones a título gratuito.

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, regula el criterio a seguir para contabilizar las adquisiciones a título gratuito en el apartado 1 de la Norma Tercera. *Formas especiales de adquisición del inmovilizado material:*

«1. El inmovilizado material adquirido sin contraprestación se reconocerá por su valor razonable, de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad.»

En concreto, la norma de registro y valoración (NRV) 18ª. *Subvenciones, donaciones y legados recibidos* del PGC, establece que las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esa norma.

En aplicación de esta NRV 18ª, y sobre la base de los antecedentes que se han reproducido, cabría concluir que la fecha relevante para reconocer una adquisición a título gratuito o sin contraprestación sería la fecha de efectiva incorporación del activo al patrimonio de la empresa, porque en tal fecha se haya producido la efectiva transmisión de los riesgos y ventajas significativos asociados a ese activo.

La usucapión es una forma de adquirir la propiedad mediante la posesión de buena fe y con justo título de un activo durante el plazo determinado por la Ley. Hasta que no se cumplen estas condiciones, a pesar de que el poseedor del activo pueda obtener los frutos que produzca la cosa, también está expuesto a la acción de reivindicación del dueño legítimo y, en consecuencia, desde una perspectiva contable, a esa posesión además de singular cabría calificarla como contingente. En estos casos, al desenlace de la incertidumbre y a la correspondiente seguridad jurídica solo se llega mediante la oportuna Sentencia judicial.

En consecuencia, en relación con el fondo de la cuestión que se plantea, este Instituto opina que el activo debería reconocerse por su valor razonable en la fecha en que se dicte la Sentencia. La contrapartida del reconocimiento del activo será, de acuerdo con el tratamiento asimilable a una donación, un ingreso directamente imputado al patrimonio neto, pudiendo emplearse a tal efecto la cuenta 131. Donaciones y legados de capital.

Consulta 7

Sobre el tratamiento contable de una subvención recibida para financiar la adquisición de suelo y el criterio a seguir para amortizar las inversiones inmobiliarias.

Respuesta:

La consultante es una sociedad de responsabilidad limitada unipersonal cuyo único socio es un Ayuntamiento. Su objeto social es la promoción de viviendas protegidas en régimen de mercado, para atender la demanda de los sectores de la población con menor poder adquisitivo o mayores necesidades, al amparo de la competencia en la promoción y gestión de viviendas del Ayuntamiento según la correspondiente legislación autonómica y la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

La sociedad compró dos parcelas de terreno urbano para llevar a cabo sendas promociones inmobiliarias, concretamente, una parcela para llevar a cabo la construcción de viviendas en régimen general destinadas a menores de 35 años y otra parcela para la construcción de viviendas protegidas para jóvenes, estando prevista su comercialización mediante contratos de alquiler con opción a compra.

Para financiar la adquisición de las parcelas, el Ayuntamiento concedió una subvención a la sociedad por su importe total, IVA incluido. Contablemente, se registró la subvención en el patrimonio neto de la sociedad a la espera de su imputación a resultados.

Los aspectos contables sobre los que versa la consulta se refieren al adecuado tratamiento contable de la ayuda recibida del Ayuntamiento, como aportación a los fondos propios o como ingreso imputado directamente al patrimonio neto, y, en este segundo caso, el criterio a seguir para su posterior transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias.

a) Sobre la calificación contable de la Ayuda (Subvención del Ayuntamiento)

Como norma general, en aplicación del apartado 2 de la norma de registro y valoración (NRV) 18^a. *Subvenciones, donaciones y legados recibidos*, incluida en la Segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, las subvenciones no reintegrables recibidas de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios.

No obstante, en el segundo párrafo de la NRV 18^a.2, se aclara que: «(...) en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma.»

De acuerdo con lo anterior, si la subvención se registrase directamente en los fondos propios, la operación se calificaría a efectos económicos como un aumento del patrimonio neto por causa de una aportación de los socios (a contabilizar en la cuenta 118. Aportaciones de socios o propietarios). Sin embargo, si la subvención se recibiese para financiar la realización de actividades de interés público o general, el tratamiento contable de la ayuda sería el establecido con carácter general para estas operaciones; reconocimiento directo en el patrimonio neto como un ingreso para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias, en función de la finalidad de la ayuda.

La interpretación de este Instituto acerca de la calificación de una actividad como de «*interés público o general*» a los efectos previstos en la NRV 18^a.2, está publicada en la consulta 8 del BOICAC nº 77, de marzo de 2009. Posteriormente, este criterio se incorporó a la Norma sexta. *Criterios aplicables para calificar una actividad subvencionada como de interés público o general* de las Normas sobre determinados aspectos contables de las empresas públicas, aprobadas por la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo. Esta norma establece los siguientes casos en los que se deberá aplicar la NRV 18^a.1:

«a) *Subvenciones concedidas a las empresas públicas por entidades públicas dominantes que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (...)*»

En la medida en que este parece ser el caso que se describe en el escrito de consulta, cabría concluir que la correcta calificación contable de la ayuda sería la de una subvención, en sentido estricto, cuyo adecuado tratamiento contable está regulado en la NRV 18^a.1 del PGC; reconocimiento directo en el patrimonio neto como un ingreso para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias, en función de la finalidad de la ayuda, aspecto que se analiza en el siguiente apartado de este Informe.

b) Criterio a seguir para su posterior transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias

En aplicación de la NRV 18^a.1, la subvención no reintegrable se contabilizará inicialmente en el patrimonio neto para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

El mencionado apartado 1.3 dispone que, cuando se conceda la subvención para la adquisición de activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias, se imputará como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Por otro lado, si la subvención tiene como finalidad la

adquisición de existencias, se imputará como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

Pues bien, la parcela destinada a la promoción de viviendas para la venta se califica como existencias, porque está destinada a su enajenación en el curso ordinario de las operaciones de la empresa. De esta forma, la subvención se imputará como ingresos en los ejercicios en los que se enajenen los inmuebles, en función del coste del terreno atribuido a cada vivienda que se da de baja, o bien por corrección valorativa por deterioro.

Y la parcela dedicada a la promoción de viviendas para el arrendamiento con opción de compra, se tratará como existencias, o como un inmovilizado, en particular, una inversión inmobiliaria, en función del criterio publicado por este Instituto en la consulta 5 del BOICAC nº 78, de junio de 2009.

En aplicación de esta consulta, 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. En particular, en un acuerdo de arrendamiento con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. A estos efectos, considérese la interpretación publicada por este Instituto en la consulta 6 del BOICAC nº 99, de septiembre de 2014.

Si la cesión se califica como un arrendamiento financiero, en el momento inicial, el arrendador contabilizará un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo, aunque no esté garantizado, descontados al tipo de interés implícito del contrato. Asimismo, reconocerá el resultado de la operación en sintonía con lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre inmovilizado material, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien, supuesto en el que se considerarán operaciones de tráfico comercial y deberá registrarse la correspondiente venta de existencias. Por tanto, en tal caso, la subvención seguirá el tratamiento contable que se ha expuesto en relación con la parcela destinada a viviendas para la venta.

En caso contrario, esto es, si de los términos del contrato no se desprende que se ha producido la transferencia sustancial de todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, la entidad consultante deberá contabilizar las viviendas como una inversión inmobiliaria.

En este supuesto, a pesar de que la subvención se concedió inicialmente para la adquisición del terreno, desde un punto de vista económico parece razonable considerar que la subvención se debería vincular al inmueble en su conjunto, e imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias la parte asociada a la construcción, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en cada periodo o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja de balance.

Además, en lo que atañe a la amortización de las inversiones inmobiliarias es preciso recordar que de acuerdo con los criterios incluidos en el apartado 3. *Amortización* de la Norma Segunda. *Valoración posterior* 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, la base de la amortización de un bien se calcula restando el precio de adquisición o coste de producción de los activos depreciables en el valor residual.

Y que el valor residual de un activo es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, en la medida que pudiera estimarse que el valor residual de la inversión inmobiliaria fuese significativo y muy próximo a su precio de adquisición también cabría concluir que la base de amortización es muy pequeña y la cuota de amortización insignificante.

Consulta 8

Sobre el tratamiento contable de una operación de compra de elementos de inmovilizado en la que se entrega como contraprestación una cantidad monetaria y elementos de inmovilizado totalmente amortizados propiedad de la consultante.

Respuesta:

La consultante ha llegado a un acuerdo con un proveedor para la compra de 3 máquinas nuevas, incluyendo en el acuerdo la recompra por parte del proveedor de 7 máquinas usadas, que están totalmente amortizadas. Las máquinas se utilizan para prestar servicios a los clientes.

El proveedor emitirá la correspondiente factura por las 3 máquinas nuevas y la consultante emitirá también una factura por las 7 usadas, por un importe que supone un 88,57% del importe facturado por las máquinas nuevas. El componente monetario entregado como parte de la contraprestación supone, en consecuencia, un 11,43 % del importe total facturado por las máquinas nuevas.

La consultante considera que la operación debe calificarse como una permuta no comercial según la norma de registro y valoración (NRV) 2ª. *Inmovilizado Material* del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Para ello argumenta que los flujos de caja que producirán las máquinas nuevas serán similares a los obtenidos con las máquinas viejas, siendo además todas las máquinas bienes de la misma naturaleza y uso para la empresa.

La cuestión planteada es si es correcto contabilizar los activos recibidos por el valor contable de los entregados (cuyo valor en libros es nulo) más la contrapartida monetaria entregada a cambio, sin registrar por lo tanto resultado alguno en la operación.

El tratamiento contable de las operaciones realizadas con el fin de recuperar la capacidad productiva de elementos del inmovilizado material a su nivel inicial, está específicamente previsto en 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.

Dentro de su Norma Segunda. *Valoración posterior*, apartado 2. *Actuaciones sobre el inmovilizado material*, subapartado 2.2. *Renovación del inmovilizado material* se define la renovación como el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación. Se prevé también en la norma que en caso de entrega de un elemento sustituido dentro del proceso de renovación, a cambio de un nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado, tal como se desarrolla en la Norma Tercera de la Resolución. Este parece ser el caso consultado en el que se entregan las máquinas a sustituir como pago parcial de las máquinas nuevas.

La contabilización de las operaciones de permuta se regula en el apartado 1.3 de la NRV 2ª del PGC, en los siguientes términos:

«1.3. Permutas

A efectos de este Plan General de Contabilidad, se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con activos monetarios.

En las operaciones de permuta de carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

- a) *La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o*
- b) *El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.*

Además, es necesario que cualquiera de las diferencias surgidas por las anteriores causas a) o b), resulte significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Cuando la permuta no tenga carácter comercial o cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.»

En su desarrollo, en el apartado 2.3 de la Norma Tercera. *Formas especiales de adquisición del inmovilizado material*, apartado 2. *Permutas de inmovilizado material*, de la RICAC, se establece que:

«Las operaciones de permuta en que se entrega como pago parcial efectivo u otro activo monetario se presumirán comerciales, salvo que la contraprestación monetaria no sea significativa en comparación con el componente no monetario de la transacción.»

Por lo tanto, en aplicación de la regla que se ha reproducido, en principio, tal vez cabría presumir que la permuta tuviese que calificarse como comercial. En tal caso, la empresa reconocería el bien recibido por el valor razonable del activo entregado más la contrapartida monetaria que se hubiera acordado, salvo que se tenga una mejor evidencia del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último.

Sin perjuicio de lo anterior, a la vista de los hechos descritos, es preciso realizar las siguientes observaciones.

En la consulta se expone que las máquinas a entregar están totalmente amortizadas (tienen un valor contable cero), a pesar de que su valor razonable es significativo; nótese que son aceptadas por el proveedor como medio de pago por, aproximadamente, un 90% de la contrapartida a entregar a cambio de las nuevas máquinas.

Es decir, las máquinas que se dan de baja no han agotado su capacidad productiva a pesar de su total amortización, circunstancia que desde un punto de vista contable no parece correcto. Por otro lado, el tratamiento de la operación como una compra y posterior venta de maquinaria arroja durante el periodo de uso de las máquinas el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias que no se corresponde con el fondo económico de la operación; a saber, un gasto representativo del uso de la maquinaria en función de la vida útil y el patrón de consumo que, en principio, no debería presentar excesivas oscilaciones ni debería traer consigo un beneficio en cada fecha de renovación en caso de calificarse la permuta como comercial.

Además, de aceptarse la calificación de los hechos sugerida por la consultante como una permuta no comercial, el uso de las nuevas máquinas no tendría reflejo contable como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de la consultante, circunstancia que podría perpetuarse a futuro si la práctica que se describe en la consulta fuese recurrente (renovaciones periódicas entregando como pago parcial las máquinas usadas con un valor económico significativo).

En definitiva, en el caso que nos ocupa parece claro que el registro contable de los hechos en función de la calificación jurídica lleva a presentar unas magnitudes en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias que no reflejan la realidad económica del acuerdo.

Para resolver estas situaciones, el artículo 34.2 del Código de Comercio expresa que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica. Por ello, en cumplimiento de este principio, antes de calificar la operación como una permuta comercial o no comercial, sería preciso analizar si el fondo económico de los acuerdos alcanzados es la cesión del control del derecho de uso sobre las máquinas por un periodo inferior a su vida económica a cambio de un precio, cuyo importe se ha predeterminado por diferencia entre la contraprestación acordada a cambio de las máquinas en el momento inicial y el valor residual garantizado por el proveedor.

Pues bien, si el resultado del citado análisis confirma esta hipótesis, como parece inferirse de los términos del acuerdo, la operación debería calificarse a efectos contables como un arrendamiento operativo cuya contabilización está regulada en la NRV 8ª. *Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar* del PGC.

A mayor abundamiento se informa que este Instituto ha publicado en la consulta 6 del BOICAC nº 106, de junio de 2016, una interpretación acerca del tratamiento contable de los acuerdos de arrendamiento operativo implícitos en una operación de compraventa cuando el adquirente dispone de una opción de venta al proveedor cuando finaliza un determinado periodo de uso.

Consulta 9

Sobre la correcta interpretación de la norma de registro y valoración (NRV) 9ª *Instrumentos financieros*, apartado 2.8 *Intereses y dividendos recibidos de activos financieros* del Plan General de Contabilidad, cuando se realizan inversiones sucesivas.

Respuesta:

La sociedad A participa en el cincuenta por ciento del capital social de la sociedad B desde la constitución de esta última. Con posterioridad (una vez han transcurrido varios ejercicios), la sociedad A adquiere el otro cincuenta por ciento. A partir de esa fecha la sociedad B ha repartido dividendos con cargo a reservas.

La consulta versa sobre la correcta interpretación del apartado 2.8 *Intereses y dividendos recibidos de activos financieros* de la NRV 9ª. *Instrumentos financieros* del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que se transcribe a continuación:

«2.8. *Intereses y dividendos recibidos de activos financieros.*

Los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

(...), 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.»

Y, en particular, se pregunta sobre el criterio a seguir para juzgar el origen de los beneficios generados por la participada que son objeto de reparto, cuando se producen inversiones sucesivas.

Conforme a la NRV 9ª.2.8, el reparto de un dividendo se reconoce como un ingreso, salvo que procedan de forma inequívoca de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición, porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios obtenidos por la participada desde esa fecha.

Cuando se producen inversiones sucesivas, a efectos contables, en cada inversión se determina un nuevo coste medio de la cartera. En estos casos, es claro que la norma contable no considera por separado cada inversión sucesiva. Por lo tanto, para juzgar la procedencia de los beneficios que se distribuyen, cabría concluir que, con carácter general, todo reparto de reservas que reduzca los fondos propios de la sociedad participada hasta un importe equivalente al precio de adquisición de la inversión, minorado en el importe de las plusvalías adquiridas, debería reconocerse como un ingreso en las cuentas anuales de la sociedad A.

Es decir, en el caso que nos ocupa, las reservas distribuidas se contabilizarán como ingresos en la sociedad A en el importe resultante de multiplicar los resultados acumulados de la participada por el porcentaje de participación en su capital. Si dicho porcentaje se modifica por haberse realizado inversiones sucesivas, la renta devengada en ese periodo se multiplicará por el nuevo porcentaje de participación. En definitiva, de acuerdo con los datos facilitados por la consultante, esa cifra sería el 50 por 100 de la renta generada por la participada desde la fecha de adquisición inicial, porque el otro 50 por 100 constituye patrimonio adquirido. Una vez repartido dicho importe, cualquier reparto adicional debería calificarse como una recuperación de la inversión.

IV. ÁMBITO INTERNACIONAL

REGLAMENTO (UE) 2018/182 DE LA COMISIÓN de 7 de febrero de 2018 que modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la Norma Internacional de Contabilidad 28 y a las Normas Internacionales de Información Financiera 1 y 12

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad⁽¹⁾, y en particular su artículo 3, apartado 1,

Considerando lo siguiente:

- (1) Mediante el Reglamento (CE) nº 1126/2008 de la Comisión⁽²⁾ se adoptaron determinadas normas internacionales e interpretaciones existentes a 15 de octubre de 2008.
- (2) El 8 de diciembre de 2016, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC/IASB) publicó las Mejoras Anuales de las Normas Internacionales de Información Financiera, Ciclo 2014-2016 (en lo sucesivo denominadas «las mejoras anuales»), en el marco del procedimiento de mejora que lleva a cabo con regularidad ese Consejo para racionalizar y aclarar las referidas normas. Las mejoras anuales están destinadas a subsanar una serie de problemas derivados de posibles incoherencias en las Normas Internacionales de Información Financiera o de la necesidad de una formulación más clara, que el CNIC/IASB debatió durante el ciclo de trabajos y que, pese a no tener carácter urgente, es imprescindible abordar.
- (3) Tras las consultas con el Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera, la Comisión concluye que las modificaciones de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 28 y de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 1 y 12 cumplen los criterios para su adopción establecidos en el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) nº 1606/2002.
- (4) Procede, por tanto, modificar el Reglamento (CE) nº 1126/2008 en consecuencia.
- (5) El CNIC/IASB fijó en el 1 de enero de 2017 la fecha a partir de la cual las modificaciones de la NIIF 12 surtirían efecto. Por consiguiente, las disposiciones del presente Reglamento deben aplicarse con carácter retroactivo para garantizar la seguridad jurídica a los emisores afectados y la coherencia con otras normas contables establecidas en el Reglamento (CE) nº 1126/2008.
- (6) Las medidas previstas en el presente Reglamento se ajustan al dictamen del Comité de Reglamentación Contable.

(1) DO L 243 de 11.9.2002, p. 1.

(2) Reglamento (CE) nº 1126/2008 de la Comisión, de 3 de noviembre de 2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 320 de 29.11.2008, p. 1).

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

Artículo 1

El anexo del Reglamento (CE) nº 1126/2008 se modifica como sigue:

- a) Se modifica la NIC 28 *Inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos* con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento.
- b) Se modifica la NIIF 1 *Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera* con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento.
- c) Se modifica la NIIF 12 *Revelación de participaciones en otras entidades* con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento.

Artículo 2

Todas las empresas aplicarán las modificaciones mencionadas en el artículo 1, letra a), a más tardar desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2018.

Todas las empresas aplicarán las modificaciones mencionadas en el artículo 1, letra b), desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2018.

Todas las empresas aplicarán las modificaciones mencionadas en el artículo 1, letra c), desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2017.

Artículo 3

El presente Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

El presente Reglamento será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

Hecho en Bruselas, el 7 de febrero de 2018.

Por la Comisión
El Presidente
Jean-Claude JUNCKER

ANEXO

Mejoras anuales de las NIIF**Ciclo 2014 -2016****Modificaciones de la****NIIF 1: Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera**

Se modifican los párrafos 39L y 39T, se suprimen los párrafos 39D, 39F y 39AA y se añade el párrafo 39AD.

FECHA DE VIGENCIA

...

39D [suprimido]

...

39F [suprimido]

...

39L La NIC 19 (*Retribuciones a los empleados*), modificada en junio de 2011, modificó el párrafo D1 y suprimió los párrafos D10 y D11. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 19 (modificada en junio de 2011).

...

39T El documento *Entidades de inversión* (modificaciones de la NIIF 10, la NIIF 12 y la NIC 27), publicado en octubre de 2012, modificó los párrafos D16, D17 y el apéndice C. Una entidad aplicará esas modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada del documento *Entidades de inversión*. Si una entidad aplica las referidas modificaciones a un ejercicio anterior, deberá asimismo aplicar todas las modificaciones incluidas en el documento *Entidades de inversión* al mismo tiempo.

...

39AA [suprimido]

...

39AD El documento *Mejoras anuales de las NIIF – Ciclo 2014–2016*, publicado en diciembre de 2016, modificó los párrafos 39L y 39T y suprimió los párrafos 39D, 39F, 39AA y E3–E7. Una entidad aplicará esas modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.

En el apéndice E, se suprimen los párrafos E3–E7 y su correspondiente encabezamiento.

APÉNDICE E

Exenciones a corto plazo de las disposiciones de las NIIF

El presente apéndice es parte integrante de la NIIF.

...

E3 [suprimido]

E4 [suprimido]

E4A [suprimido]

E5 [suprimido]

E6 [suprimido]

E7 [suprimido]

Modificaciones de la

NIIF 12: *Revelación de participaciones en otras entidades*

Se añade el párrafo 5A.

ALCANCE

...

5 A Sin perjuicio del párrafo B17, las disposiciones de la presente norma se aplicarán a las participaciones de las entidades enumeradas en el párrafo 5 que estén clasificadas (o incluidas en un grupo destinado a ser cedido que esté clasificado) como «mantenidas para la venta» o «actividades interrumpidas» de conformidad con la NIIF 5 (*Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*).

...

En el apéndice B, se modifica el párrafo B17.

INFORMACIÓN FINANCIERA RESUMIDA PARA DEPENDIENTES, NEGOCIOS CONJUNTOS Y ENTIDADES ASOCIADAS (PÁRRAFOS 12 Y 21)

...

B17 Cuando la participación de una entidad en una dependiente, un negocio conjunto o una entidad asociada (o una parte de su participación en un negocio conjunto o una entidad asociada) esté clasificada (o incluida en un grupo destinado a ser cedido que esté clasificado) como mantenida para la venta de conformidad con la NIIF 5, la entidad no estará obligada a revelar la información financiera resumida correspondiente a la dependiente, el negocio conjunto o la entidad asociada de que se trate, de acuerdo con lo previsto en los párrafos B10 a B16.

En el apéndice C, se añade el párrafo C1D.

FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN

...

C1D El documento *Mejoras anuales de las NIIF – Ciclo 2014–2016*, publicado en diciembre de 2016, añadió el párrafo 5A y modificó el párrafo B17. Las entidades aplicarán esas modificaciones de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 (*Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*), a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017.

...

Modificaciones de la**NIC 28: *Inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos***

Se modifican los párrafos 18 y 36A y se añade el párrafo 45E.

Supuestos de inaplicación del método de la participación

...

18. Cuando una inversión en una asociada o en un negocio conjunto sea mantenida directa o indirectamente por una entidad de capital de riesgo, una institución de inversión colectiva, fondos de inversión u otras entidades similares, entre las que se incluyen los fondos de seguro ligados a inversiones, la entidad podrá optar por valorar esas inversiones a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9. La entidad realizará su opción por separado para cada asociada o negocio conjunto, en el momento del reconocimiento inicial de la asociada o el negocio conjunto.

...

Procedimientos de aplicación del método de la participación

...

- 36A No obstante lo dispuesto en el párrafo 36, si una entidad que no sea una entidad de inversión tiene una participación en una asociada o un negocio conjunto que sí sean una entidad de inversión, la entidad podrá, al aplicar el método de la participación, optar por utilizar la valoración al valor razonable aplicada por la asociada o el negocio conjunto que sean una entidad de inversión a sus propias participaciones en dependientes. Esta opción se realizará por separado para cada asociada o negocio conjunto que sean una entidad de inversión, en la última de las tres fechas siguientes: a) la fecha del reconocimiento inicial de la asociada o el negocio conjunto que sean una entidad de inversión; b) la fecha en que la asociada o el negocio conjunto se conviertan en una entidad de inversión; c) la fecha en que la asociada o el negocio conjunto que sean una entidad de inversión se conviertan por primera vez en una empresa matriz.

...

FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN

...

- 45E El documento *Mejoras anuales de las NIIF – Ciclo 2014–2016*, publicado en diciembre de 2016, modificó los párrafos 18 y 36A. Las entidades aplicarán esas modificaciones de forma retroactiva de conformidad con la NIC 8 a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las referidas modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.

REGLAMENTO (UE) 2018/289 DE LA COMISIÓN de 26 de febrero de 2018 que modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008 por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 2 *Pagos basados en acciones*

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Visto el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad⁽¹⁾, y en particular su artículo 3, apartado 1,

Considerando lo siguiente:

- (1) Mediante el Reglamento (CE) nº 1126/2008 de la Comisión⁽²⁾ se adoptaron determinadas normas internacionales e interpretaciones existentes a 15 de octubre de 2008.
- (2) El 20 de junio de 2016, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC/IASB) publicó la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 2 *Pagos basados en acciones*. Las modificaciones tienen por objeto aclarar cómo deben aplicar las empresas la norma en algunos casos específicos.
- (3) Tras consultar al Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera, la Comisión concluye que las modificaciones de la NIIF 2 cumplen los criterios para su adopción, establecidos en el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) nº 1606/2002.
- (4) Procede, por tanto, modificar el Reglamento (CE) nº 1126/2008 en consecuencia.
- (5) El CNIC/IASB ha establecido que la fecha de vigencia de las modificaciones de la NIIF 2 es a partir del 1 de enero de 2018.
- (6) Las medidas previstas en el presente Reglamento se ajustan al dictamen del Comité de Reglamentación Contable.

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

Artículo 1

En el anexo del Reglamento (CE) nº 1126/2008, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 2 *Pagos basados en acciones* queda modificada según lo establecido en el anexo del presente Reglamento.

Artículo 2

Todas las empresas aplicarán las modificaciones mencionadas en el artículo 1 a más tardar desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2018.

Artículo 3

El presente Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

El presente Reglamento será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

Hecho en Bruselas, el 26 de febrero de 2018.

Por la Comisión
El Presidente
Jean-Claude JUNCKER

(1) DO L 243 de 11.9.2002, p. 1.

(2) Reglamento (CE) nº 1126/2008 de la Comisión, de 3 de noviembre de 2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 320 de 29.11.2008, p. 1).

ANEXO

Clasificación y valoración de las transacciones con pagos basados en acciones**Modificaciones de la NIIF 2****Modificaciones de la NIIF 2 *Pagos basados en acciones***

Se modifican los párrafos 19, 30, 31, 33, 52 y 63, y se añaden los párrafos 33A a 33H, 59A, 59B y 63D. Se añaden encabezamientos antes de los párrafos 33A y 33E. Los párrafos 32 y 34 no se han modificado, pero se incluyen a título de referencia.

TRATAMIENTO DE LAS CONDICIONES PARA LA IRREVOCABILIDAD DE LA CONCESIÓN

19. La concesión de instrumentos de patrimonio podría estar condicionada al cumplimiento de determinadas condiciones para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión. Por ejemplo, la concesión de acciones o de opciones sobre acciones a un empleado habitualmente está condicionada a que el empleado siga prestando sus servicios, en la entidad, a lo largo de un determinado período de tiempo. También podrían existir condiciones relativas al rendimiento a conseguir, tales como que la entidad alcanzara un crecimiento específico en sus beneficios o un determinado incremento en el precio de sus acciones. Las condiciones para la irrevocabilidad (o consolidación), distintas de las condiciones referidas al mercado, no serán tenidas en cuenta al estimar el valor razonable de las acciones o de las opciones sobre acciones en la fecha de valoración. En cambio, las condiciones para la irrevocabilidad (o consolidación), distintas de las condiciones referidas al mercado, se tendrán en cuenta, ajustando el número de instrumentos de patrimonio incluidos en la determinación del importe de la transacción, de forma que, en última instancia, el importe reconocido por los bienes o servicios recibidos como contrapartida de los instrumentos de patrimonio concedidos se basará en el número de instrumentos de patrimonio que eventualmente se vayan a consolidar. Por ello, no se reconocerá ningún importe acumulado por los bienes o servicios recibidos, si los instrumentos de patrimonio concedidos no se consolidan a consecuencia del incumplimiento de alguna *condición para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión* distinta de una condición referida al mercado, por ejemplo, si la otra parte no completa un determinado período de prestación de servicios, o no cumple alguna condición de rendimiento, teniendo en cuenta los requerimientos del párrafo 21.

...

TRANSACCIONES CON PAGOS BASADOS EN ACCIONES LIQUIDADAS EN EFECTIVO

30. **Para las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo, la entidad valorará los bienes o servicios adquiridos y el pasivo en el que haya incurrido por el valor razonable del pasivo, con sujeción a los requerimientos de los párrafos 31 a 33D. Hasta que el pasivo sea liquidado, la entidad recalculará el valor razonable del pasivo al cierre de cada ejercicio sobre el que se informe, así como en la fecha de liquidación, reconociendo cualquier cambio en el valor razonable en el resultado del ejercicio.**
31. Por ejemplo, la entidad podría conceder a los empleados derechos sobre la revalorización de las acciones como parte de su remuneración, por lo cual los empleados adquirirán el derecho a un pago futuro de efectivo (más que el derecho a un instrumento de patrimonio), que se basará en el incremento del precio de la acción de la entidad a partir de un determinado nivel, a lo largo de un período de tiempo determinado. De forma alternativa, la entidad podría conceder a sus empleados el derecho a recibir un pago de efectivo futuro, concediéndoles un derecho sobre acciones (incluyendo acciones a emitir según el ejercicio de opciones sobre acciones) que sean canjeables por efectivo, ya sea de manera obligatoria (por ejemplo, por cese del empleo) o a elección del empleado. Ambos supuestos son ejemplos de transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo. Los derechos sobre la revalorización de acciones se utilizan para ilustrar algunos de los requerimientos de los párrafos 32 a 33D;

sin embargo, los requerimientos de esos párrafos se aplican a todas las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo.

32. La entidad reconocerá los servicios recibidos, y el pasivo a pagar por tales servicios, a medida que los empleados presten el servicio. Por ejemplo, algunos derechos sobre la revalorización de acciones se convierten en irrevocables inmediatamente y por ello, los empleados no están obligados a completar un determinado período de servicio para tener derecho al pago en efectivo. A falta de evidencia en contrario, la entidad presumirá que ha recibido, de los empleados, los servicios que les conceden derechos sobre la revalorización de las acciones. Así, la entidad reconocerá inmediatamente, tanto los servicios recibidos, como el pasivo derivado de su obligación de pago. Si los derechos sobre la revalorización de acciones no fuesen irrevocables hasta que los empleados hayan completado un determinado período de servicio, la entidad reconocerá los servicios recibidos, y el pasivo derivado de la obligación de pago, a medida que los empleados presten su servicio durante el período de tiempo correspondiente.
33. El pasivo se valorará, tanto inicialmente como al cierre de cada ejercicio sobre el que se informe hasta su liquidación, al valor razonable de los derechos sobre la revalorización de las acciones, mediante la aplicación de un modelo de valoración de opciones, teniendo en cuenta los plazos y condiciones de concesión de los citados derechos, y en la medida en que los empleados hayan prestado sus servicios hasta la fecha, con sujeción a los requerimientos de los párrafos 33A a 33D. La entidad podría modificar los plazos y condiciones en los que se conceda un pago basado en acciones liquidado en efectivo. En los párrafos B44A a B44C del apéndice B se proporcionan orientaciones con respecto a la modificación de una transacción con pagos basados en acciones que se reclasifique de «liquidada en efectivo» a «liquidada mediante instrumentos de patrimonio».

TRATAMIENTO DE LAS CONDICIONES PARA LA IRREVOCABILIDAD (O CONSOLIDACIÓN) DE LA CONCESIÓN Y DE LAS CONDICIONES NO DETERMINANTES DE DICHA IRREVOCABILIDAD

- 33A Una transacción con pagos basados en acciones liquidada en efectivo podría estar supeditada al cumplimiento de determinadas condiciones para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión. Podrían existir condiciones relativas al rendimiento a conseguir, tales como que la entidad alcanzara un crecimiento específico en sus beneficios o un determinado incremento en el precio de sus acciones. Las condiciones para la irrevocabilidad (o consolidación), distintas de las condiciones referidas al mercado, no deberán tenerse en cuenta al estimar el valor razonable del pago basado en acciones liquidado en efectivo en la fecha de valoración. En cambio, esas condiciones para la irrevocabilidad (o consolidación), distintas de las condiciones referidas al mercado, se tendrán en cuenta ajustando el número de concesiones incluidas en la valoración del pasivo derivado de la transacción.
- 33B Para aplicar los requerimientos del párrafo 33A, la entidad reconocerá un importe por los bienes o servicios recibidos durante el período para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión. Dicho importe se basará en la mejor estimación disponible del número de concesiones que se espera que se consoliden. La entidad revisará esa estimación, si fuera necesario, si las informaciones posteriores indican que el número de concesiones que se espera que se consoliden difiere de las estimaciones previas. En la fecha de irrevocabilidad, la entidad revisará la estimación para que sea igual al número de concesiones que finalmente queden consolidadas.
- 33C Las condiciones de mercado, tales como un objetivo de precio de la acción al que se condicione la irrevocabilidad de la concesión (o la posibilidad de ejercicio), así como las condiciones que no sean determinantes para la irrevocabilidad de la concesión, se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable del pago basado en acciones liquidado en efectivo que se concede y al volver a medir el valor razonable al cierre de cada ejercicio sobre el que se informe y en la fecha de liquidación.
- 33D Como resultado de la aplicación de los párrafos 30 a 33C, el importe acumulado que finalmente se reconozca por los bienes o servicios recibidos como contrapartida del pago basado en acciones liquidado en efectivo será igual al efectivo pagado.

TRANSACCIONES CON PAGOS BASADOS EN ACCIONES QUE COMPORTAN LA CARACTERÍSTICA DE LIQUIDACIÓN NETA PARA SATISFACER OBLIGACIONES DE RETENCIÓN DE IMPUESTOS

- 33E Las disposiciones legales o reglamentarias del ámbito fiscal pueden obligar a la entidad a retener un importe en cumplimiento de la obligación fiscal de un empleado asociada a un pago basado en acciones y a transferir ese importe, normalmente en efectivo, a la autoridad fiscal en nombre del empleado. Para cumplir esta obligación, los términos del acuerdo de pagos basados en acciones pueden permitir o exigir a la entidad que retenga la cantidad de instrumentos de patrimonio que equivalga al valor monetario de la obligación fiscal del empleado, de entre el número total de instrumentos de patrimonio que, en otras circunstancias, se hubieran emitido en favor del empleado en el momento de ejercicio (o consolidación) del pago basado en acciones (es decir, que el acuerdo de pagos basados en acciones comporta una «característica de liquidación neta»).
- 33F Como excepción a los requerimientos del párrafo 34, la transacción descrita en el párrafo 33E se clasificará íntegramente como transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante instrumentos de patrimonio si, en ausencia de la característica de liquidación neta, se hubiera clasificado de ese modo.
- 33G La entidad aplicará el párrafo 29 de esta norma a fin de contabilizar la retención de acciones para financiar el pago a la autoridad fiscal en relación con la obligación fiscal del empleado asociada al pago basado en acciones. Por lo tanto, el pago realizado se contabilizará como deducción del patrimonio neto por las acciones retenidas, salvo en la medida en que el pago exceda del valor razonable, en la fecha de liquidación neta, de los instrumentos de patrimonio que se hayan retenido.
- 33H La excepción del párrafo 33F no se aplica:
- a) a un acuerdo de pagos basados en acciones que comporte una característica de liquidación neta y en relación con el cual no exista para la entidad, en virtud de las disposiciones legales o reglamentarias del ámbito fiscal, obligación alguna de retener un importe para satisfacer la obligación fiscal de un empleado asociada a ese pago basado en acciones, o
 - b) ningún instrumento de patrimonio que la entidad retenga por encima de la obligación fiscal del empleado asociada al pago basado en acciones (es decir, si la entidad ha retenido una cantidad de acciones que supere el valor monetario de la obligación fiscal del empleado). Dichas acciones excedentarias retenidas se contabilizarán como pago basado en acciones liquidado en efectivo cuando este importe se pague en efectivo (u otros activos) al empleado.
- 34. En las transacciones con pagos basados en acciones en las que los términos del acuerdo proporcionen a la entidad o a la otra parte la opción de que la entidad liquide la transacción en efectivo (u otros activos) o mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, la entidad contabilizará esa transacción, o sus componentes, como una transacción con pagos basados en acciones que se va a liquidar en efectivo si, y en la medida en que, la entidad hubiese incurrido en un pasivo para liquidar en efectivo u otros activos, o como una transacción con pagos basados en acciones que se va a liquidar con instrumentos de patrimonio neto si, y en la medida en que, no haya incurrido en ese pasivo.**

INFORMACIÓN A REVELAR

...

52. Si la información a revelar requerida por esta norma no cumpliera los principios contenidos en los párrafos 44, 46 y 50, la entidad revelará tanta información adicional como sea necesaria para cumplir con ellos. Por ejemplo, si una entidad ha clasificado alguna transacción con pagos basados en acciones como liquidada mediante instrumentos de patrimonio de acuerdo con el párrafo 33F, revelará una estimación del importe que prevé transferir a la autoridad fiscal para liquidar la obligación fiscal del empleado, cuando sea necesario informar a los usuarios sobre los efectos de los flujos de efectivo futuros asociados al acuerdo de pagos basados en acciones.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

...

59A La entidad aplicará las modificaciones de los párrafos 30, 31, 33 a 33H y B44A a B44C tal como se establece a continuación. Los ejercicios anteriores no se reexpresarán.

- a) Las modificaciones de los párrafos B44A a B44C se aplicarán únicamente a los cambios que se produzcan a partir de la fecha en que la entidad aplique por primera vez las modificaciones.
- b) Las modificaciones de los párrafos 30, 31 y 33 a 33D se aplicarán a las transacciones con pagos basados en acciones que no se hayan consolidado en la fecha en que la entidad aplique por primera vez las modificaciones, y a las transacciones con pagos basados en acciones cuya fecha de concesión coincida con la fecha en que la entidad aplique por primera vez las modificaciones o sea posterior a ella. En el caso de las transacciones con pagos basados en acciones que no se hayan consolidado cuya fecha de concesión sea anterior a la fecha en que la entidad aplique por primera vez las modificaciones, la entidad volverá a valorar el pasivo en esta última fecha y reconocerá el efecto de la nueva valoración en el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio neto, según proceda) del ejercicio sobre el que se informe en el que se apliquen por primera vez las modificaciones.
- c) Las modificaciones de los párrafos 33E a 33H y la modificación del párrafo 52 se aplicarán a las transacciones con pagos basados en acciones que no se hayan consolidado (o que se hayan consolidado pero no ejercido), en la fecha en que la entidad aplique por primera vez las modificaciones, y a las transacciones con pagos basados en acciones cuya fecha de concesión coincida con la fecha en que la entidad aplique por primera vez las modificaciones o sea posterior a ella. En el caso de las transacciones con pagos basados en acciones (o componentes de tales transacciones) que no se hayan consolidado (o que se hayan consolidado pero no ejercido) y que se clasificaran previamente como pagos basados en acciones liquidados en efectivo, pero actualmente se clasifiquen como liquidados mediante instrumentos de patrimonio de acuerdo con las modificaciones, la entidad reclasificará en el patrimonio neto el valor en libros del pasivo por pagos basados en acciones en la fecha en que aplique por primera vez las modificaciones.

59B No obstante lo dispuesto en el párrafo 59A, la entidad podrá aplicar las modificaciones del párrafo 63D con carácter retroactivo, con sujeción a las disposiciones transitorias de los párrafos 53 a 59 de esta norma, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*, si, y solo si, puede hacerlo sin información conocida con posterioridad. Si la entidad opta por la aplicación retroactiva, deberá hacerlo para todas las modificaciones introducidas por el documento *Clasificación y valoración de las transacciones con pagos basados en acciones* (Modificaciones de la NIIF 2).

FECHA DE VIGENCIA

...

63. Las entidades aplicarán las siguientes modificaciones contenidas en *Transacciones de grupo con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo*, publicado en junio de 2009, con carácter retroactivo, con sujeción a las disposiciones transitorias de los párrafos 53–59 y de conformidad con la NIC 8, en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2010:

- a) ...

...

63D Mediante el documento *Clasificación y valoración de las transacciones con pagos basados en acciones* (Modificaciones de la NIIF 2), emitido en junio de 2016, se modificaron los párrafos 19, 30, 31, 33, 52 y 63 y se añadieron los párrafos 33A a 33H, 59A, 59B, 63D y B44A a B44C y sus correspondientes encabezamientos. Las

entidades aplicarán esas modificaciones en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones en ejercicios anteriores, revelará ese hecho.

En el apéndice B, se añaden los párrafos B44A a B44C y su correspondiente encabezamiento.

Contabilización de la modificación de una transacción con pagos basados en acciones que se reclasifique de «liquidada en efectivo» a «liquidada mediante instrumentos de patrimonio»

B44A Si los plazos y condiciones de una transacción con pagos basados en acciones liquidada en efectivo se modifican, de tal modo que se convierte en una transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante instrumentos de patrimonio, la transacción se contabilizará como tal a partir de la fecha de la modificación. Concretamente:

- a) La transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante instrumentos de patrimonio se valorará por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos en la fecha de la modificación. La transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante instrumentos de patrimonio se reconocerá en el patrimonio neto, en la fecha de la modificación, en la medida en que los bienes o servicios se hayan recibido.
- b) El pasivo por la transacción con pagos basados en acciones liquidada en efectivo en la fecha de la modificación se dará de baja en cuentas en esa fecha.
- c) Cualquier diferencia entre el importe en libros del pasivo dado de baja en cuentas y el importe del patrimonio neto reconocido en la fecha de la modificación se reconocerá de inmediato en el resultado del ejercicio.

B44B Si, como consecuencia de la modificación, se amplía o reduce el período para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión, la aplicación de los requerimientos del párrafo B44A reflejará la modificación de dicho período. Los requerimientos del párrafo B44A se aplicarán aun cuando la modificación tenga lugar después del período para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión.

B44C Una transacción con pagos basados en acciones liquidada en efectivo puede cancelarse o liquidarse (al margen de las transacciones canceladas por caducidad cuando no se cumplen las condiciones para la irrevocabilidad [o consolidación] de la concesión). Si se conceden instrumentos de patrimonio y, en la fecha de concesión, la entidad los identifica como sustitutivos del pago basado en acciones liquidado en efectivo que se ha cancelado, la entidad aplicará los párrafos B44A y B44B.

REGLAMENTO (UE) 2018/400 DE LA COMISIÓN de 14 de marzo de 2018 que modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 40

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Visto el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad⁽¹⁾, y en particular su artículo 3, apartado 1,

Considerando lo siguiente:

- (1) Mediante el Reglamento (CE) nº 1126/2008 de la Comisión⁽²⁾, se adoptaron determinadas normas internacionales e interpretaciones existentes a 15 de octubre de 2008.
- (2) El 8 de diciembre de 2016, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC/IASB) publicó una serie de modificaciones de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 40 *Inversiones inmobiliarias*. Las modificaciones aclaran cuándo una empresa puede reclasificar inmuebles en la categoría de «inversiones inmobiliarias» o a partir de ella.
- (3) Tras las consultas con el Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera, la Comisión concluye que las modificaciones de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 40 cumplen los criterios para su adopción, establecidos en el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) nº 1606/2002.
- (4) Procede, por tanto, modificar el Reglamento (CE) nº 1126/2008 en consecuencia.
- (5) Las medidas previstas en el presente Reglamento se ajustan al dictamen del Comité de Reglamentación Contable.

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

Artículo 1

En el anexo del Reglamento (CE) nº 1126/2008, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 40 «Inversiones inmobiliarias» queda modificada con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento.

Artículo 2

Todas las empresas aplicarán las modificaciones mencionadas en el artículo 1 a más tardar desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2018.

Artículo 3

El presente Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

El presente Reglamento será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

Hecho en Bruselas, el 14 de marzo de 2018.

Por la Comisión
El Presidente
Jean-Claude JUNCKER

(1) DO L 243 de 11.9.2002, p. 1.

(2) Reglamento (CE) nº 1126/2008 de la Comisión, de 3 de noviembre de 2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 320 de 29.11.2008, p. 1).

ANEXO

Transferencias de inversiones inmobiliarias

(Modificaciones de la NIC 40)

Modificaciones de la NIC 40: *Inversiones inmobiliarias*

Se modifican los párrafos 57 y 58.

TRANSFERENCIAS

- 57. La entidad deberá realizar la transferencia de un inmueble a, o de, inversiones inmobiliarias cuando, y solo cuando, exista un cambio de uso. Se dará un cambio de uso cuando el inmueble corresponda, o deje de corresponder, a la definición de inversión inmobiliaria y se haya evidenciado su cambio de uso. Un cambio de intenciones de la dirección en cuanto al uso de un inmueble no evidencia en sí un cambio de uso. Los siguientes ejemplos evidencian un cambio de uso:**
- a) el inicio de la ocupación por parte del propietario, o de un desarrollo destinado a dicha ocupación, en el caso de una transferencia de una inversión inmobiliaria a un inmueble ocupado por el propietario;**
 - b) el inicio de un desarrollo con intención de venta, en el caso de una transferencia de una inversión inmobiliaria a existencias;**
 - c) el fin de la ocupación por parte del propietario, en el caso de una transferencia de un inmueble ocupado por su propietario a una inversión inmobiliaria, y**
 - d) el comienzo de una operación de arrendamiento operativo a un tercero, en el caso de una transferencia de existencias a inversiones inmobiliarias;**
 - e) [suprimido]**
58. Cuando una entidad decida disponer de una inversión inmobiliaria sin hacer un desarrollo específico, continuará calificando al inmueble como inversión inmobiliaria hasta que sea dado de baja en cuentas (eliminado del balance) y no lo reclasificará como elemento de las existencias. De forma similar, si una entidad reinicia el desarrollo de una inversión inmobiliaria, para continuar manteniéndola en el futuro como inversión inmobiliaria, esta permanecerá como tal y no se reclasificará como inmueble ocupado por su propietario durante su nueva etapa de desarrollo.

...

Se añaden los párrafos 84C-84E y su correspondiente encabezamiento y el párrafo 85G.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

...

Transferencias de inversiones inmobiliarias

- 84C El documento *Transferencias de inversiones inmobiliarias* (modificaciones de la NIC 40), publicado en diciembre de 2016, modificó los párrafos 57 y 58. Una entidad deberá aplicar estas modificaciones a los cambios de uso que se produzcan en el inicio o tras el inicio del ejercicio para el que la misma aplique por primera vez las modificaciones (fecha de primera aplicación). En la fecha de primera aplicación, la entidad deberá reevaluar la clasificación de los inmuebles poseídos entonces y, en su caso, reclasificarlos aplicando los párrafos 7-14 con el fin de reflejar las condiciones existentes en dicha fecha.

- 84D Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 84C, las entidades podrán aplicar las modificaciones de los párrafos 57-58 retrospectivamente, de conformidad con la NIC 8 si, y solo si, ello es posible sin tener que recurrir a información posterior.
- 84E Si, de conformidad con el párrafo 84C, una entidad reclasifica un inmueble en la fecha de primera aplicación, dicha entidad:
- a) contabilizará la reclasificación aplicando las disposiciones de los párrafos 59-64; al aplicar los párrafos 59-64, la entidad:
 - i) interpretará cualquier referencia a la fecha del cambio de uso como referencia a la fecha de aplicación inicial, y
 - ii) contabilizará cualquier importe que, de conformidad con los párrafos 59-64, se habría contabilizado en la cuenta de resultados como ajuste del saldo de apertura de los beneficios no distribuidos en la fecha de primera aplicación;
 - b) revelará los importes reclasificados como inversiones inmobiliarias o que dejen de clasificarse como inversiones inmobiliarias de conformidad con el párrafo 84C; la entidad revelará esos importes reclasificados en el marco de la conciliación del importe en libros de las inversiones inmobiliarias al inicio y al final del ejercicio, según lo exigido por los párrafos 76 y 79.

FECHA EFECTIVA

...

- 85G El documento *Transferencias de inversiones inmobiliarias* (modificaciones de la NIC 40), publicado en diciembre de 2016, modificó los párrafos 57 y 58 y añadió los párrafos 84C-84E. Las entidades aplicarán esas modificaciones en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las referidas modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.

REGLAMENTO (UE) 2018/498 DE LA COMISIÓN de 22 de marzo de 2018 que modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la Norma Internacional de Información Financiera 9

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Visto el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad⁽¹⁾, y en particular su artículo 3, apartado 1,

Considerando lo siguiente:

- (1) Mediante el Reglamento (CE) nº 1126/2008 de la Comisión ⁽²⁾, se adoptaron determinadas normas internacionales e interpretaciones existentes a 15 de octubre de 2008.
- (2) El 12 de octubre de 2017, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC/IASB) publicó una serie de modificaciones de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 9: Instrumentos financieros *Componente de pago anticipado con compensación negativa*. Las modificaciones tienen por objeto aclarar la clasificación de determinados activos financieros con posibilidad de pago anticipado cuando se aplique la NIIF 9.
- (3) Tras consultar al Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera, la Comisión concluye que las modificaciones de la NIIF 9 cumplen los criterios para su adopción, establecidos en el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) nº 1606/2002.
- (4) Procede, por tanto, modificar el Reglamento (CE) nº 1126/2008 en consecuencia.
- (5) El CNIC/IASB ha fijado la fecha efectiva de las modificaciones en el 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada.
- (6) Habida cuenta de que el Reglamento (UE) 2016/2067 de la Comisión ⁽³⁾ ha pasado a ser aplicable a los períodos financieros que comiencen a partir del 1 de enero de 2018, las empresas deben poder recurrir a la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 9, *Instrumentos financieros*, tal como ha sido modificada en el anexo del presente Reglamento, a partir de la fecha de aplicación del Reglamento (UE) 2016/2067. Por tanto, las empresas deben estar en condiciones de aplicar las disposiciones del presente Reglamento a los períodos financieros que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.
- (7) Dado que el Reglamento (UE) 2016/2067 entró en vigor el 12 de diciembre de 2016, y con el fin de garantizar la coherencia, el presente Reglamento debe entrar en vigor tan pronto como sea posible.
- (8) Las medidas establecidas en el presente Reglamento son conformes al dictamen del Comité de Reglamentación Contable.

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

(1) DO L 243 de 11.9.2002, p. 1.

(2) Reglamento (CE) nº 1126/2008 de la Comisión, de 3 de noviembre de 2008, por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 320 de 29.11.2008, p. 1).

(3) Reglamento (UE) 2016/2067 de la Comisión, de 22 de noviembre de 2016, que modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Información Financiera 9 (DO L 323 de 29.11.2016, p. 1).

Artículo 1

En el anexo del Reglamento (CE) nº 1126/2008, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 9, *Instrumentos financieros*, queda modificada según lo establecido en el anexo del presente Reglamento.

Artículo 2

Todas las empresas aplicarán las modificaciones mencionadas en el artículo 1 a más tardar desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2019.

Artículo 3

El presente Reglamento entrará en vigor el tercer día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

El presente Reglamento será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

Hecho en Bruselas, el 22 de marzo de 2018.

Por la Comisión
El Presidente
Jean-Claude JUNCKER

ANEXO

Componente de pago anticipado con compensación negativa

(Modificaciones de la NIIF 9)

Modificaciones de la NIIF 9 *Instrumentos financieros*

Se añade el párrafo 7.1.7. Se añaden un nuevo encabezamiento y los párrafos 7.2.29 a 7.2.34.

Capítulo 7 Fecha de vigencia y transición

7.1. FECHA DE VIGENCIA

...

7.1.7. Mediante el documento *Componente de pago anticipado con compensación negativa* (Modificaciones de la NIIF 9), publicado en octubre de 2017, se añadieron los párrafos 7.2.29 a 7.2.34 y B4.1.12A y se modificaron los párrafos B4.1.11, letra b), y B4.1.12., letra b). Las entidades aplicarán estas modificaciones en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica estas modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.

7.2. DISPOSICIONES TRANSITORIAS

...

Disposiciones transitorias sobre el Componente de pago anticipado con compensación negativa

7.2.29. Las entidades aplicarán el documento *Componente de pago anticipado con compensación negativa* (Modificaciones de la NIIF 9) de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8, salvo por lo especificado en los párrafos 7.2.30 a 7.2.34.

7.2.30. Las entidades que apliquen por primera vez estas modificaciones al mismo tiempo que apliquen por primera vez esta norma aplicarán los párrafos 7.2.1 a 7.2.28, en lugar de los párrafos 7.2.31 a 7.2.34.

7.2.31. Las entidades que apliquen por primera vez estas modificaciones después de que apliquen por primera vez esta norma aplicarán los párrafos 7.2.32 a 7.2.34. La entidad también aplicará los demás requisitos transitorios contenidos en esta norma que sean necesarios para aplicar estas modificaciones. A tal efecto, las referencias a la fecha de aplicación inicial se entenderán como referencias al inicio del ejercicio sobre el que se informe en el que las entidades apliquen por primera vez dichas modificaciones (la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones).

7.2.32. Por lo que se refiere a designar un activo financiero o un pasivo financiero como valorado al valor razonable con cambios en resultados, las entidades:

- a) revocarán su designación anterior de un activo financiero como valorado al valor razonable con cambios en resultados si esa designación se realizó previamente de acuerdo con la condición del párrafo 4.1.5, pero dicha condición ha dejado de cumplirse como resultado de la aplicación de estas modificaciones;
- b) podrán designar un activo financiero como valorado al valor razonable con cambios en resultados si esa designación no hubiera cumplido anteriormente la condición del párrafo 4.1.5, pero sí la cumple actualmente como resultado de la aplicación de estas modificaciones;
- c) revocarán su designación anterior de un pasivo financiero como valorado al valor razonable con cambios en resultados si esa designación se realizó previamente de acuerdo con la condición del párrafo 4.2.2,

letra a), pero dicha condición ha dejado de cumplirse como resultado de la aplicación de estas modificaciones; y

- d) podrán designar un pasivo financiero como valorado al valor razonable con cambios en resultados si esa designación no hubiera cumplido anteriormente la condición del párrafo 4.2.2, letra a), pero sí la cumple actualmente como resultado de la aplicación de estas modificaciones.

Dicha designación y revocación deberán realizarse basándose en los hechos y circunstancias existentes en la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones. La clasificación deberá aplicarse de forma retroactiva.

7.2.33. No se exigirá que las entidades reexpresen ejercicios anteriores a fin de reflejar la aplicación de estas modificaciones. Las entidades podrán reexpresar ejercicios anteriores si, y solo si, ello es posible sin aplicación retroactiva y los estados financieros reexpresados reflejan todos los requisitos establecidos en esta norma. Si las entidades no reexpresan ejercicios anteriores, reconocerán cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el importe en libros al comienzo del ejercicio anual sobre el que se informe que incluya la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones en el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio neto, según proceda) de dicho ejercicio anual.

7.2.34. En el ejercicio anual sobre el que se informe que incluya la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones, las entidades [deberán] revelar la información siguiente, en esa fecha de aplicación inicial, para cada clase de activos financieros y pasivos financieros que se vea afectada por estas modificaciones:

- a) la categoría de valoración anterior y el importe en libros anterior determinados inmediatamente antes de aplicar estas modificaciones;
- b) la nueva categoría de valoración y el nuevo importe en libros determinados después de aplicar estas modificaciones;
- c) el importe en libros de los activos financieros y los pasivos financieros del estado de situación financiera que estuvieran anteriormente designados como valorados al valor razonable con cambios en resultados pero que ya no lo estén; y
- d) las razones de cualquier designación o supresión de la designación de activos financieros o pasivos financieros como valorados al valor razonable con cambios en resultados.

En el apéndice B, se modifican los párrafos B4.1.11, letra b), y B4.1.12, letra b). Se añade el párrafo B4.1.12A. El párrafo B4.1.10 no se ha modificado, pero se incluye a título de referencia.

CLASIFICACIÓN (CAPÍTULO 4)

Clasificación de los activos financieros (sección 4.1)

...

Flujos de efectivo contractuales que son solo pagos de principal e intereses sobre el importe del principal pendiente

...

Condiciones contractuales que modifican el calendario o el importe de los flujos de efectivo contractuales

B4.1.10 Si un activo financiero contiene una condición contractual en virtud de la cual puedan modificarse el calendario o el importe de los flujos de efectivo contractuales (por ejemplo, si el activo puede pagarse por anticipado antes del vencimiento o si puede ampliarse su duración), la entidad debe determinar si los flujos de

efectivo contractuales que se generen durante la vida del instrumento debido a esa condición contractual son solamente pagos de principal e intereses del importe de principal pendiente. Para ello, la entidad debe evaluar los flujos de efectivo contractuales que puedan generarse tanto antes como después de la modificación de los flujos de efectivo contractuales. Es posible que tenga que evaluar también la naturaleza de cualquier evento contingente (es decir, el desencadenante) que modifique el calendario o el importe de los flujos de efectivo contractuales. Aunque la naturaleza del hecho contingente en sí misma no es un factor determinante para evaluar si los flujos de efectivo contractuales son solo pagos de principal e intereses, puede ser un indicador. Compárese, por ejemplo, un instrumento financiero con un tipo de interés que se ajustará a un tipo más elevado si el deudor no realiza un determinado número de pagos con un instrumento financiero con un tipo de interés que se ajustará a un tipo más elevado si un índice bursátil especificado alcanza un determinado nivel. Es más probable en el primer caso que los flujos de efectivo contractuales durante la vida del instrumento sean solo pagos de principal e intereses sobre el importe de principal pendiente debido a la relación entre los pagos no satisfechos y el aumento del riesgo de crédito. (Véase también el párrafo B4.1.18.)

- B4.1.11 Se ofrecen seguidamente algunos ejemplos de condiciones contractuales que dan lugar a flujos de efectivo contractuales que son solo pagos de principal e intereses sobre el importe de principal pendiente:
- a) un tipo de interés variable que constituye la contraprestación por el valor temporal del dinero, por el riesgo de crédito asociado al importe de principal pendiente durante un determinado período (la contraprestación por el riesgo de crédito puede determinarse solo en el momento del reconocimiento inicial y, así, puede ser fija) y por otros riesgos y costes de un préstamo básico, así como un margen de ganancia;
 - b) una condición contractual con arreglo a la cual el emisor (es decir, el deudor) puede pagar por anticipado un instrumento de deuda o el tenedor (es decir, el acreedor) puede devolver un instrumento de deuda al emisor antes del vencimiento y el importe pagado por anticipado representa sustancialmente los importes no pagados de principal e intereses sobre el importe de principal pendiente, que puede incluir una compensación razonable por la resolución anticipada del contrato; y
 - c) una condición contractual con arreglo a la cual el emisor o el tenedor pueden ampliar el plazo contractual de un instrumento de deuda (es decir, una opción de ampliación) y las condiciones de la opción de ampliación dan lugar a flujos de efectivo contractuales durante el período de ampliación que son solo pagos de principal e intereses sobre el importe de principal pendiente, que puede incluir una compensación adicional razonable por la ampliación del contrato.
- B4.1.12 No obstante lo establecido en el párrafo B4.1.10, un activo financiero que cumpliría la condición recogida en los párrafos 4.1.2, letra b), y 4.1.2A, letra b), de no ser por una condición contractual que permite al emisor pagar (o le obliga a pagar) por anticipado un instrumento de deuda o permite (u obliga) al tenedor a devolver al emisor un instrumento de deuda antes del vencimiento podrá valorarse al coste amortizado o a valor razonable con cambios en otro resultado global [siempre que se cumpla la condición recogida en el párrafo 4.1.2, letra a), o la condición recogida en el párrafo 4.1.2A, letra a)] si:
- a) la entidad adquiere u origina el activo financiero con una prima o descuento sobre el importe nominal contractual;
 - b) el importe pagado por anticipado representa sustancialmente el importe nominal contractual y el interés contractual devengado (pero no pagado), que puede incluir una compensación razonable por la cancelación anticipada del contrato; y
 - c) cuando la entidad reconoce inicialmente el activo financiero, el valor razonable del componente de pago anticipado es insignificante.

B4.1.12A A efectos de la aplicación de los párrafos B4.1.11. letra b), y B4.1.12. letra b), independientemente del evento o circunstancia que ocasione la resolución anticipada del contrato, una parte podrá pagar o recibir una compensación razonable por dicha resolución anticipada. Por ejemplo, una parte podrá pagar o recibir una compensación razonable cuando decida resolver el contrato anticipadamente (o provoque de otra forma la resolución anticipada).



MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y COMPETITIVIDAD

icac Instituto de Contabilidad y
Auditoría de Cuentas

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en su función de promoción de las actividades de investigación, estudio, difusión y publicación de las materias contables y de auditoría, ha puesto en marcha la **edición** de las **Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la UE (Texto consolidado)**, presentado en carpeta con hojas intercambiables.

Este formato permite mantener actualizada dicha normativa mediante la publicación íntegra de cada norma que sea modificada y en el momento que se publique en el Diario Oficial de la U.E. (DOUE).

El Precio de adquisición de esta publicación es de 91€ (con IVA), dicho precio es la suscripción año 2018: incluye dos carpetas conteniendo todas las normas publicadas hasta diciembre de 2017, así como el envío de las actualizaciones que se publiquen en 2018.

En caso de estar interesado en adquirir esta publicación, deberá remitirnos el impreso que aparece en la siguiente página indicando los datos del suscriptor. dicho envío podrá realizarlo por alguno de los siguientes medios: Correo electrónico: publicaciones@icac.mineco.es; Fax: 91 389 56 92, o por correo ordinario.



Título: Normas Internacionales de Información Financiera. Adoptadas por la U.E. (texto consolidado)

Presentación: Dos carpetas con hojas intercambiables y separadores para una rápida localización. Formato: 27 x 32 x 5

Autor: Institucional

Suscripción año 2018: comprende las dos carpetas y las actualizaciones que se puedan producir en este año

Título: Plan General de Contabilidad

Autores: Institucional

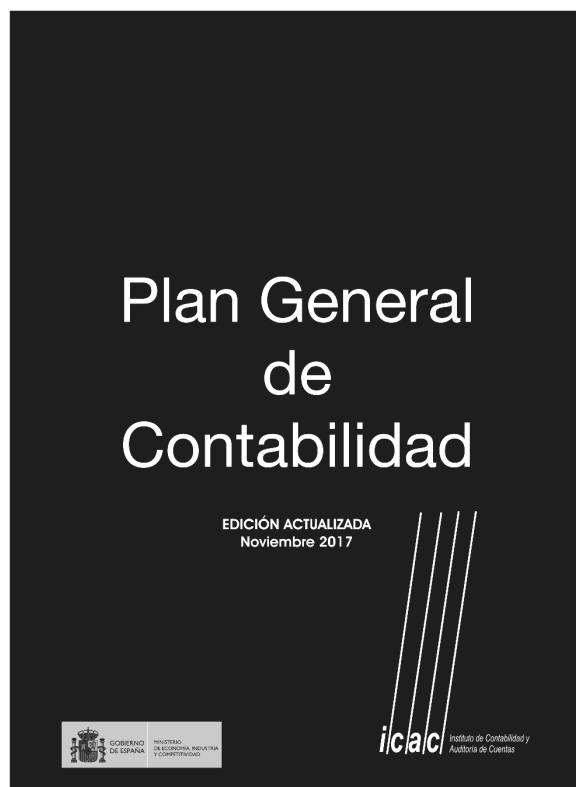
ISBN: 978-84-89006-99-7

Nº de págs.: 545

Año: 2017

p.v.p.: 17 € (IVA incluido)

Texto refundido con las modificaciones introducidas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010, y con las modificaciones introducidas por el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016





Título: NORMATIVA SOBRE AUDITORÍA DE CUENTAS EN ESPAÑA (3ª Edición)

Contenido: Esta nueva edición, tiene como objetivo compilar la normativa, las consultas y la jurisprudencia en vigor en materia de auditoría de cuentas, acompañado todo ello de un índice de voces que permita un mejor manejo de la compilación.

Autor: Institucional

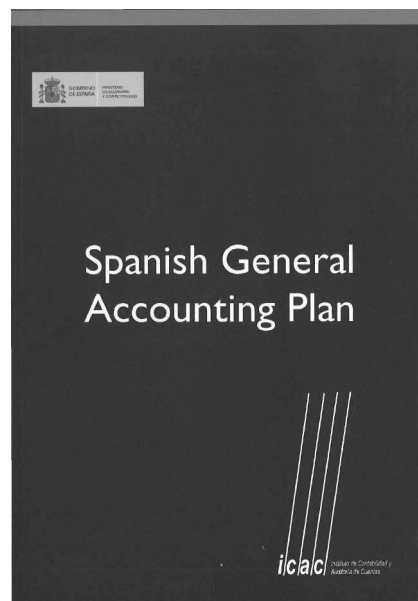
I.S.B.N.: 978-84-89006-98-0

Nº de páginas: 1998

p.v.p.: 65,00€ (IVA incluido) libro con U.S.B.

60,00€ (IVA incluido) libro sin U.S.B

Año: 2013



Título: SPANISH GENERAL ACCOUNTING PLAN

Contenido: Plan General de Contabilidad año 2007 en lengua inglesa

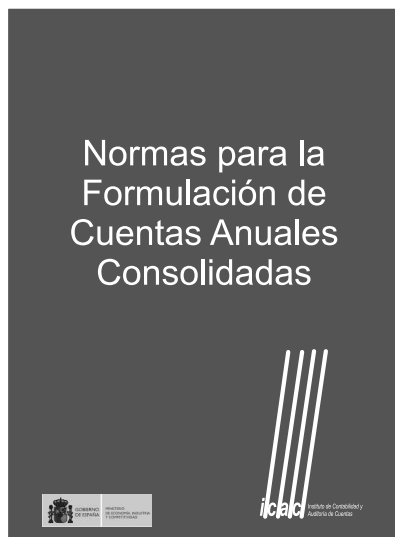
Autor: Institucional

I.S.B.N.: 978-84-89006-97-3

Nº de páginas: 504

p.v.p.: 18 € (IVA incluido)

Año: 2012

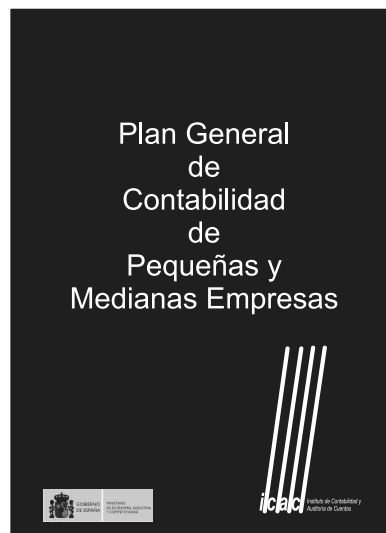


Título: Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

Autores: Institucional

P.V.P.: 22 € (IVA incluido)

Año: 2011



Título: Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Autores: Institucional

P.V.P.: 13 € (IVA incluido)

Año: 2008

IMPRESO DE SUSCRIPCIÓN A PUBLICACIONES DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS

Este impreso deberá cumplimentarse y remitirse al ICAC (por correo postal, electrónico o Fax), señalando las casillas correspondientes a las opciones elegidas e indicando todos los datos que en él figuran.

En caso de tener varias suscripciones con domicilio de envío distintos, deben rellenar un impreso por cada domicilio de envío.

Los precios que figuran a continuación son aplicables durante el presente año.

Deseo suscripción anual a:

NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF). PVP: 91,00 €

(En años sucesivos el importe anual será de 35€)

Número de suscripciones con envío al mismo domicilio:

BOICAC CON ANUARIO (4 boletines más Anuario del ROAC). PVP: 60,10 €

Número de suscripciones con envío al mismo domicilio:

BOICAC (4 boletines). PVP: 48,08 €

Número de suscripciones con envío al mismo domicilio:

DATOS DE FACTURACIÓN:

NIF/CIF: <input type="text"/>	Correo electrónico: <input type="text"/>	
Nombre y Apellidos o Razón Social: <input type="text"/>		
Domicilio: <input type="text"/>	Teléfono: <input type="text"/>	Fax: <input type="text"/>
C.P.: <input type="text"/>	Municipio: <input type="text"/>	Provincia: <input type="text"/>

FORMA DE PAGO:

Señalar con una X la elegida

- Transferencia bancaria (el ICAC enviará, a la recepción de esta solicitud de suscripción, la factura para que se realice el pago mediante ingreso en la c/c que en ella se indicará)
- Domiciliación bancaria:

IBAN	Banco:	Oficina:	D.C.:	Cuenta:
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Domicilio: <input type="text"/>		Municipio: <input type="text"/>		

DATOS PARA EL ENVÍO DE EJEMPLARES:

DESTINATARIO DEL ENVÍO:

Domicilio:

C.P.:

Provincia:

Municipio:

Teléfono:

Móvil:

Fax:

Correo electrónico:

ICAC
C/Moratin, 14
28014 MADRID

Teléfono 91 3895600/50/51/52 - Fax 91 3895692
Página Web: WWW.ICAC.MEH.ES
PUBLICACIONES@ICAC.MINECO.ES

De conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal, le informamos de que los datos personales que proporcione serán incorporados a un fichero propiedad de INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) con la finalidad de tramitar su solicitud de suscripción, el envío de las publicaciones y la facturación de las mismas. Con este fin, sus datos serán cedidos, en caso de domiciliación de los recibos, a la entidad bancaria correspondiente. Podrá ejercitar sus derechos de acceso, rectificación y oposición dirigiéndose por escrito a la atención de la Secretaría General en calle Huertas, 26 - 28014 Madrid.

OTROS TÍTULOS PUBLICADOS

En la página WEB del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (www.icac.meh.es), puede acceder, mediante el servicio de Consultar Catálogo (paso 1), a la **información de todos los títulos publicados** hasta la fecha por este Organismo con detalle de los sumarios de sus contenidos.

Asimismo, podrá descargarse en formato PDF (paso 2) y sin coste, el contenido de los Boletines del ICAC que estén agotados en papel, así como los libros publicados en formato online exclusivamente, todo ello según se indica a continuación.

Los índices por materias y cronológico, recopilatorio de todos los sumarios de BOICAC publicados desde el número 1, están disponibles en la página web en la sección Consultas.

Paso (1)

ICAC - Página principal - Windows Internet Explorer

http://www.icac.meh.es/

GOBIERNO DE ESPAÑA MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

icac Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Bienvenido Benvinguts Benvidos Ongi Etorri Welcome Bienvenue

Buscar

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Plan General de Contabilidad
El proceso de reforma de nuestra normativa contable, para alcanzar un mayor nivel de convergencia con las normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea, se inicia con la aprobación por el Consejo de Ministros, el 5 de mayo de 2006, del Proyecto de Ley de reforma mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea ...

Servicios

- Catálogo de publicaciones (1)
- Cursos Homologados para acceso al ROAC (Curso 2010-2011)
- Auditoría de Cuentas
- Tasa Modelo 791 (artículo 23 L.A.C) Nuevo importe fijado por O.M. de 26/02/2010

Novedades

- Resolución de 21 de enero de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban los modelos 04A y 04B, de comunicación de variaciones producidas durante el ejercicio, a remitir por los auditores de cuentas y sociedades de au
- Resolución de 29 de diciembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales.
- Orden EHA/3362/2010 de 23 de diciembre, por la que se

Paso (2)

ICAC - Consultar Catálogo - Windows Internet Explorer

http://www.icac.meh.es/Publicaciones/ServiciosPublicaciones/Catalogo/Catalogo.aspx

GOBIERNO DE ESPAÑA MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

icac Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Bienvenido Benvinguts Benvidos Ongi Etorri Welcome Bienvenue

Buscar

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Consultar Catálogo

Criterios de búsqueda:

Tipo: BOLETÍN

Título:

Autor/es:

Índice:

ISBN o ISSN:

Año: 2001

Materias:

Buscar

Fecha actualización 12/01/2011

Resultados de la búsqueda de Consultar Catálogo

AGOTADO

Título: Nº 45 BOLETIN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS

Año: 2001

ISSN: 1130-388-3

Precio en euros: 15,03

Agotado: SI

Autores: 1. INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS

Ver ficha Texto completo (2)

AGOTADO

Título: Nº 46 BOLETIN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS

Año: 2001

ISSN: 1130-388-3

Precio en euros: 15,03

Agotado: No

Autores: 1. INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS

Ver ficha

LA PÁGINA DEL I.C.A.C EN INTERNET WWW.ICAC.MEH.ES

The screenshot shows the website interface for the Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). The browser address bar displays 'www.icac.meh.es'. The header includes the ICAC logo, the text 'Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas', and a welcome message in multiple languages: 'Bienvenido', 'Benvinguts', 'Benvidos', 'Ongi Etorri', 'Welcome', and 'Bienvenue'. A search bar is located on the right side of the header.

The left sidebar contains a navigation menu with the following items: Inicio, Página Principal, ICAC, Normativa, Publicaciones, ROAC, Sede Electrónica, Premios, Consultas BOICAC, Contratación, Informes actividad ICAC, Taxonomía, and Carta de servicios. Below the menu are logos for 'sede.electrónica icac', 'NORMATIVA SOBRE AUDITORIA DE CUENTAS EN ESPAÑA (3.ª Edición)', 'the spanish economy', and 'IFIAR INTERNATIONAL FORUM OF INDEPENDENT AUDIT REGULATORS'. A 'Política de cookies +' button is at the bottom of the sidebar.

The main content area features the title 'Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas' and a section for 'Normativa Contable'. This section includes an image of the ICAC building and a text block stating: 'El proceso de reforma de nuestra normativa contable, para alcanzar un mayor nivel de convergencia con las normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea, se inicia con la aprobación por el Consejo de Ministros, el 5 de mayo de 2006, del Proyecto de Ley de reforma mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea ...'.

Below the main text are two columns of updates:

- Servicios**
 - Modelos 02 y 03 Ejercicio 2017 - (Plazo de presentación hasta 15.11.17)
 - Examen ROAC 2017 - (Nuevo contenido 30.11.17)
 - Tasas gestionadas por el ICAC
 - Auditoría de Cuentas
 - Contabilidad
 - Programas de enseñanza teórica para la inscripción en el ROAC
 - Formación continuada de auditores
 - Catálogo de publicaciones
 - Denuncia Pública
- Novedades**
 - Nota Informativa Modelo 791
 - Formación continuada de auditores - Plazo hasta el 15 de diciembre para la declaración de la formación complementaria (art. 37 Resolución ICAC 29.10.2012)
 - Real Decreto-ley 18/2017 24 noviembre, por el que se modifican Código Comercio, texto refundido Ley Sociedades capital aprobado Real Decreto Legislativo 1/2010, 2 julio, y Ley 22/2015, 20 julio, de Auditor Cuentas, información no financiera y diversidad
 - NOTA INFORMATIVA SOBRE CONSULTAS AL REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS**
 - Sobre el régimen de la auditoría de las cuentas anuales en sociedades de capital de titularidad municipal, a raíz de la aprobación del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico de control interno en las entidades del
 - Sobre la normativa a tener en cuenta para determinar el primer ejercicio en el cómputo del plazo de contratación a efectos de establecer la obligación de rotación en determinadas circunstancias.
 - Resolución de 29 de septiembre de 2017 del ICAC, por la que se modifican los modelos 02 y 03, de información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría, respectivamente, aprobados por Resolución de 29 de junio de 2012.
 - Orden HFP/878/2017, por la que se publica el Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos, por el que se adoptan medidas en defensa del interés general y en

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas comunica que en su página web puede obtener Información actualizada sobre

- Normativa de auditoría y contabilidad
- Auditores y Sociedades de Auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)
- Cursos homologados y convocatorias de acceso al R.O.A.C.
- Títulos publicados por el ICAC.
- Sumario, indicando lo publicado, de todos y cada uno de los Boletines editados por el Instituto.
- **Consultas de contabilidad y auditoría.** Tendrá acceso a todas las consultas de contabilidad y auditoría con sus respuestas que, por su interés, han sido publicadas por este Organismo en sus Boletines.

SERVICIO DE BIBLIOTECA Y DOCUMENTACION

<http://www.icac.meh.es>

Teléfs: 91.389.56.35 y 91.389.58.13

e-mail: biblioteca@icac.mineco.es



El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dispone de una biblioteca con los siguientes fondos bibliográficos:

LIBROS: Libros de auditoría., contabilidad, derecho, economía y gestión de empresa en diferentes idiomas.

OBRAS ACTUALIZABLES: Obras de temas contable, derecho administrativo y mercantil, en papel y cd-rom en idioma español.

REVISTAS: Revistas tanto nacionales como extranjeras, en español, francés, inglés y portugués, de temas de auditoría, contabilidad, derecho y economía.

El uso de la biblioteca es gratuito, en horario de 9,30 a 14 horas de lunes a viernes, y, dada la importancia de los fondos de que disponemos, éstos pueden ser esenciales para la realización de trabajos académicos, profesionales y de investigación.



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ECONOMÍA, INDUSTRIA
Y COMPETITIVIDAD

I.S.S.N.: 1130-388-3



11303886 00102

P.V.P.: 15,03 euros
(IVA incluido)