



Consulta 2 (BOICAC 113/ MARZO 2018)

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 concurran 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 distinta 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 información 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
EI PRESIDENTE,

Fdo.: Enrique Rubio Herrera