



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y COMPETITIVIDAD

ilclalcl Instituto de Contabilidad y
Auditoría de Cuentas

NORMATIVA SOBRE AUDITORÍA DE CUENTAS EN ESPAÑA (3.^a Edición)



www.ceco.es

ilclalcl Instituto de Contabilidad y
Auditoría de Cuentas

www.icac.meh.es



www.asepuc.org

**NORMATIVA
SOBRE AUDITORÍA DE CUENTAS
EN ESPAÑA
(3.ª Edición)**

Diciembre de 2012

Tercera edición, Diciembre 2012

Copyright©2013, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Edita y distribuye:

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

(Ministerio de Economía y Competitividad)

C/ Huertas, 26 - 28014 Madrid

Tel: 91 389 56 00 /91 389 56 50

Dirección en Internet: www.icac.meh.es

NIPO: 724-12-020-0

ISBN: 978-84-89006-98-0

D.L.: M-5469-2013

Imprime: Rali, S.A.

Costa, 12-14, 7ª - 48010 Bilbao

PRESENTACIÓN

Desde el año 2000, fecha en que se publicó la segunda edición de la «Normativa sobre auditoría de cuentas en España», la actividad de auditoría de cuentas y por ende la normativa que la regula han evolucionado considerablemente.

En el ámbito de la Unión Europea, en el año 2006 se modificó la Octava Directiva, que abogó por una regulación más detallada de una actividad que con el paso del tiempo fue adquiriendo un papel cada vez más relevante debido al interés público inherente a la misma. Así, la actividad de auditoría de cuentas adquiere una mayor relevancia pública en un entorno económico y empresarial globalizado, que demanda ante todo transparencia y fiabilidad de la información financiera que suministran las empresas.

La modificación de la Octava Directiva, se traspuso en España a través de la Ley 12/2010, de 30 de junio que dio lugar posteriormente a la publicación del Real Decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) y el Real Decreto Legislativo 1517/2011, por el que se aprueba el Reglamento que lo desarrolla.

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.

La labor de compilación normativa se inició siendo Presidente del ICAC D. José Antonio Gonzalo Angulo y ha sido llevada a cabo por D. Alejandro Larriba Díaz-Zorita bajo la supervisión del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), cuyo personal también ha contribuido a completar el resto de la obra que se presenta.

A todos ellos agradezco el gran esfuerzo llevado a cabo para que la tercera edición de «Normativa sobre auditoría de cuentas en España» sea hoy una realidad, confiando en que constituya una herramienta útil para todos los que de una u otra forma están involucrados en la actividad de auditoría de cuentas.

ANA M^a MARTÍNEZ-PINA GARCÍA
Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

SUMARIO

Abreviaturas	IX
Índice general	XI
Índice cronológico de consultas de auditoría publicadas por el ICAC	XXXVII

ABREVIATURAS

apart.	apartado
art.	artículo
arts.	artículos
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
C. de C.	Código de Comercio
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores
D.	Decreto
D.L.	Decreto Ley
d.a.	disposición adicional
d.f.	disposición final
d.t.	disposición transitoria
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
IV DIRECTIVA	Cuarta Directiva 78/660/CEE de 25 de julio de 1978 del Consejo
LDIEC	Ley de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito
LIIC	Ley Instituciones de Inversión Colectiva
LMV	Ley del Mercado de Valores
NTA	Norma Técnica de Auditoría
R.D.	Real decreto
REA	Registro de Economistas Auditores
REGA	Registro General de Auditores
RLAC	Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas
ROAC	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
RRM.	Reglamento del Registro Mercantil
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TRLAC	Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas
TRLPFP	Texto Refundido de la Ley de Planes Y Fondos de Pensiones
TRLSC	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital
TROSP	Texto Refundido de la Ley de ordenación y Supervisión de los Seguros Privados
VII DIRECTIVA	Séptima Directiva 83/349/CEE de 13 de junio de 1983 del Consejo

En las referencias realizadas a «pie de página», las contestaciones a las preguntas dirigidas al ICAC sobre materias de auditoría, figurarán como «Consulta BOICAC xx/z», siendo «xx» el número de BOICAC correspondiente y «z» el número que corresponda a cada contestación dentro de cada BOIBAC.

ÍNDICE GENERAL

MATERIAS

1. NORMATIVA LEGAL DE AUDITORÍA DE CUENTAS	1
1.1. Normas básicas españolas de Auditoría de cuentas	5
1.1.1. REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2011, de 1 de julio, por el que se publica el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) (BOE nº 157 de 2 de julio de 2011) (BOICAC nº 86/Junio 2011) Corrección de errores (BOE nº 248 de 14 de octubre de 2011)	7
1.1.2. 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, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (RLAC) (BOE nº 239 de 4 de noviembre de 2011)	67
1.2. Normas comunitarias de Auditoría de cuentas	167
1.2.1. CUARTA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (78/660/CEE) (DO L 222 de 14.8.1978, p. 11) (CONSLEG: 1978L0660 — 17/07/2003)	169
1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 13 de junio de 1983 basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativa a las cuentas consolidadas (83/349/CEE) (DO L 193 de 18.7.1983, p. 1)	211
1.2.3. 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, por la que se modifican las Directivas 78/ 660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/ 253/ CEE del Consejo	243
1.2.4. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 16 de mayo de 2002 sobre Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales [notificada con el número C (2002) 1873] (2002/590/CE)	285
1.2.5. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 6 de mayo de 2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de las entidades de interés público [notificada con el número C (2008) 1721] (2008/362/CE)	343
1.2.6. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de junio de 2008 sobre la limitación de la responsabilidad civil de los auditores legales y las sociedades de auditoría	351
1.2.7. DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 19 de enero de 2011 sobre la equivalencia de los sistemas de supervisión pública, control de calidad, inves-	

ÍNDICE GENERAL

tigación y sanciones que aplican algunos terceros países a los auditores y sociedades de auditoría y sobre un período transitorio autorizado para las actividades de auditoría en la Unión Europea de los auditores y sociedades de auditoría de ciertos terceros países [notificada con el número C (2011) 117] (2011/30/UE)	355
1.2.8. DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de febrero de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de determinados terceros países con arreglo a la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo. [notificada con el número C (2010) 590] (2010/64/UE)	363
1.2.9. DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 1 de septiembre de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América con arreglo a la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo. [notificada con el número C (2010) 5676] (2010/485/UE)	369
1.3. Normas Mercantiles	377
1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO, de 22 de agosto de 1885 (C. DE C.).....	379
1.3.2. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL. Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la ley de sociedades de capital. (BOE nº 161 de 3 de julio de 2010).....	403
1.3.3. REAL DECRETO 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (RRM) (BOE nº 184 de 31 de julio de 1996).....	447
1.3.4. LEY 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (BOE nº 82 de 4 de abril de 2009)	481
1.3.5. LEY 22/2003, de 9 de julio, concursal (BOE nº 164 de 10 de julio de 2003).....	487
1.4. Normas del Mercado de Valores e Inversiones en Títulos	497
1.4.1. LEY 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores (BOE nº 181 de 29 de julio de 1988).....	499
1.4.2. LEY 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva. (BOE nº 265 de 5 de noviembre de 2003)	543
1.5. Normas sobre Entidades de Crédito	557
1.5.1. LEY 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros (BOE nº 127 de 28 de mayo de 1985)	559
1.5.2. LEY 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito (BOE nº 182 de 30 de julio de 1988)	567
1.5.3. REAL DECRETO 84/1993, de 22 de enero, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la ley 13/1989, de 26 de mayo, de cooperativas de crédito (BOE nº 43 de 19 de febrero de 1993)	573

ÍNDICE GENERAL

1.6. Normas de Entidades de Seguros y Fondos de Pensiones	577
1.6.1. REAL DECRETO LEGISLATIVO 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados (BOE nº 267 de 5 de noviembre de 2004).....	579
1.6.2. REAL DECRETO 2486/1998, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados. (BOE nº 282 de 25 de noviembre de 1998).....	593
1.6.3. REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (BOE nº 298 de 13 de diciembre de 2002)	603
1.6.4. REAL DECRETO 304/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de planes y fondos de pensiones (BOE nº 48 de 25 de febrero de 2004)	615
1.6.5. REAL DECRETO 1430/2002, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de mutualidades de previsión social (BOE nº 15 de 17 de enero de 2003).....	629
1.7. Otras Normas legales	637
1.7.1. LEY 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones (BOE nº 310 de 27 de diciembre de 2002)	639
1.7.2. REAL DECRETO 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de fundaciones de competencia estatal (BOE nº 279 de 22 de noviembre de 2005).....	643
1.7.3. LEY 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas (BOE nº 170 de 17 de julio de 1999).....	647
1.7.4. REAL DECRETO 136/2002, de 1 de febrero, por el que se aprueba el reglamento del registro de sociedades cooperativas (BOE nº 40 de 15 de febrero de 2002)	659
1.7.5. REAL DECRETO 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas (BOE nº 170 de 17 de julio de 1999).....	663
2. NORMAS DE AUDITORÍA	673
2.1. Normas Técnicas de Auditoría	679
2.1.1. NTA de carácter general RESOLUCIÓN de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.....	683
2.1.2. NTA sobre el principio de empresa en funcionamiento RESOLUCIÓN de 31 de mayo de 1993 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre aplicación del principio de empresa en funcionamiento. (BOE de 12 de julio) (BOICAC nº 13/Mayo 1993).....	729

2.1.3.	NTA comunicación de debilidades significativas de control interno	
	RESOLUCIÓN de 1 de septiembre de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno. (BOE de 25 de noviembre) (BOICAC nº 18/Septiembre 1994) ...	737
2.1.4.	NTA utilización del trabajo de expertos independientes	
	RESOLUCIÓN de 20 de diciembre de 1996 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas. (BOE de 19 de mayo de 1997) (BOICAC nº 28/Diciembre 1996)	741
2.1.5.	NTA sobre el concepto de importancia relativa	
	RESOLUCIÓN de 14 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa. (BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999)	749
2.1.6.	NTA sobre la carta de manifestaciones de la dirección	
	RESOLUCIÓN de 15 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la carta de manifestaciones de la dirección. (BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999)	759
2.1.7.	NTA sobre contrato de auditoría o cartas de encargo	
	RESOLUCIÓN de 16 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre contrato de auditoría o carta de encargo. (BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999)	769
2.1.8.	NTA sobre el efecto 2000	
	RESOLUCIÓN de 17 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el efecto 2000. (BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999)	785
2.1.9.	NTA sobre errores e irregularidades	
	RESOLUCIÓN de 15 de junio de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre errores e irregularidades. (BOE 3 de agosto de 2000) (BOICAC nº 42/Junio 2000)	795
2.1.10.	NTA sobre estimaciones contables	
	RESOLUCIÓN de 24 de julio de 2001 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Estimaciones Contables. (BOE 8 de noviembre de 2001) (BOICAC nº 47/Septiembre 2001)	805
2.1.11.	NTA sobre procedimientos analíticos	
	RESOLUCIÓN de 25 de julio de 2001 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Audi-	

	toría sobre Procedimientos Analíticos. (BOE 8 de noviembre de 2001) BOICAC nº 47/Septiembre 2001)	813
2.1.12.	NTA cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada RESOLUCIÓN de 26 de julio de 2001 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada. (BOE 8 de noviembre de 2001) (BOICAC nº 47/Septiembre 2001).....	819
2.1.13.	NTA sobre trabajos realizado por auditoría interna RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre consideración del trabajo realizado por auditoría interna. (BOE 15 de noviembre de 2002) (BOICAC nº 51/Septiembre 2002)	831
2.1.14.	NTA sobre hechos posteriores RESOLUCIÓN de 26 de febrero de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre hechos posteriores. (BOE 6 de junio de 2003) (BOICAC nº 53/Marzo 2003)	837
2.1.15.	NTA sobre la auditoría en entornos informatizados RESOLUCIÓN de 23 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la auditoría de cuentas en entornos informatizados. (BOE 2 de agosto de 2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003).....	845
2.1.16.	NTA sobre confirmaciones de terceros RESOLUCIÓN de 24 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre confirmaciones de terceros. (BOE 1 de agosto de 2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003)	855
2.1.17.	NTA sobre evidencia de auditoría RESOLUCIÓN de 19 de septiembre de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas. (BOE 22 de noviembre de 2003) (BOICAC nº 55/Septiembre 2003)	865
2.1.18.	NTA sobre saldos de apertura en una primera auditoría RESOLUCIÓN de 25 de marzo de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre saldos de apertura en una primera auditoría. (BOE 27 de mayo de 2004) (BOICAC nº 57/Marzo 2004)	873
2.1.19.	NTA entidades que exteriorizan procesos de administración RESOLUCIÓN de 26 de marzo de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre consideraciones relativas a la auditoría de entidades que	

exteriorizan procesos de administración. (BOE 27 de mayo de 2004) (BOICAC nº 57/Marzo 2004).....	879
2.1.20. NTA sobre técnicas de muestreo	
RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva. (BOE 26 de febrero de 2005) (BOICAC nº 60/Diciembre 2004)	885
2.1.21. NTA sobre otra información que acompaña a las cuentas anuales	
RESOLUCIÓN de 22 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre otra información incluida en documentos que acompaña a las cuentas anuales auditadas. (BOE 26 de febrero de 2005) (BOICAC nº 60/Diciembre 2004)	905
2.1.22. NTA sobre el valor razonable	
RESOLUCIÓN de 7 de octubre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el valor razonable. (BOE 20 de octubre de 2010) (BOICAC nº 83/Septiembre 2010)	911
2.1.23. NTA sobre información comparativa	
RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre información comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas. (BOE 11 de febrero de 2011) (Anexo BOICAC nº 83/Septiembre 2010)	929
2.1.24. NTA sobre relación entre auditores	
RESOLUCIÓN de 27 de junio de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores. (BOE 14 de julio de 2011, Corrección de errores BOE 26 de julio de 2011 y 30 de julio de 2011) (BOICAC nº 86/ Junio 2011)	943
2.2. Norma sobre control de calidad interno	961
2.2.1. Norma sobre control de calidad interno	
RESOLUCIÓN de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma sobre control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. (BOE 1 de diciembre de 2011) (BOICAC nº 87/Septiembre 2011)	963
2.3. Normas técnicas sobre trabajos relacionados con la auditoría de cuentas	1005
2.3.1. Norma técnica de elaboración del informe especial requerido por la orden del ministerio de economía y hacienda de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de	

	1991, sobre información periódica de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en bolsas de valores	
	RESOLUCIÓN de 28 de julio de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Informe Especial requerido por la Orden Ministerial de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991. (BOE de 23 de septiembre) (BOICAC nº 17/Julio 1994)	1007
2.3.2.	Norma técnica de elaboración del informe especial y complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguro, solicitado por la dirección general de seguros	
	RESOLUCIÓN de 1 de diciembre de 1994, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial y Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguro, solicitado por la Dirección General de Seguros (BOE de 7 de marzo de 1995) (BOICAC nº 19/Diciembre 1994)	1021
2.3.3.	Norma técnica de elaboración del informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las cooperativas con sección de crédito solicitado por determinadas entidades supervisoras	
	RESOLUCIÓN de 5 de diciembre de 1995 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito solicitado por determinadas Entidades Supervisoras Públicas. (BOE 4 de mayo de 1996) (BOICAC nº 24/Febrero 1996)	1051
2.3.4.	Norma técnica sobre el informe especial requerido por el artículo 3.6 del real decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, conforme a la redacción dada por el real decreto 1412/2001	
	RESOLUCIÓN de 25 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el informe especial requerido por el artículo 3.6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, conforme a la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001. (BOE 2 de agosto de 2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003).....	1069
2.3.5.	Norma técnica sobre el informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas (artículo 20.5 del real decreto 1251/1999)	
	RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas (artículo 20.5 del Real Decreto 1251/1999). (BOE 2 de agosto de 2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003)...	1077

2.3.6.	Norma técnica de auditoría de elaboración del informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de crédito	
	RESOLUCIÓN de 1 de marzo de 2007 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de Crédito. (BOE 27 de junio de 2007) (BOICAC nº 69/Marzo 2007).....	1085
2.3.7.	Norma Técnica de Auditoría de elaboración del informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las empresas de servicios de inversión y sus grupos	
	RESOLUCIÓN de 7 de julio de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos. (BOE 17 de septiembre de 2010) (BOICAC nº 82/Junio 2010)	1115
2.4.	Normas técnicas sobre trabajos de auditoría de cuentas previstos en las leyes mercantiles	1159
2.4.1.	Norma técnica de elaboración del informe especial sobre aumento de capital por compensación de créditos, supuesto previsto en el artículo 156 del texto refundido de la ley de sociedades anónimas	
	RESOLUCIÓN de 10 de abril de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital por compensación de créditos en el supuesto establecido en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 17 de junio) (BOICAC nº 9/Abril 1992)	1161
2.4.2	Normas técnica de elaboración del informe especial sobre aumento de capital con cargo a reservas, en el supuesto establecido en el artículo 157 del texto refundido de la ley de sociedades anónimas	
	RESOLUCIÓN de 27 de julio de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital con cargo a reservas en el supuesto establecido en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 17 de octubre) (BOICAC nº 10/Septiembre 1992, corrección de erratas en BOICAC nº 11/Diciembre 1992 y BOICAC nº 12/Marzo 1993)	1167
2.5.	Normas técnicas sobre trabajos distintos a los de auditoría previstos en las leyes mercantiles	1179

2.5.1.	Norma técnica de elaboración del informe especial en el supuesto establecido en el artículo 292 del texto refundido de la ley de sociedades anónimas	
	RESOLUCIÓN de 23 de octubre de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial en el supuesto establecido en el artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 17 de diciembre) (BOICAC nº 7/Octubre 1991)	1181
2.5.2.	Norma técnica de elaboración del informe especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del texto refundido de la ley de sociedades anónimas	
	RESOLUCIÓN de 23 de octubre de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 17 de diciembre) (BOICAC nº 7/ Octubre 1991)	1187
2.5.3.	Norma técnica de elaboración del informe especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del texto refundido de la ley de sociedades anónimas	
	RESOLUCIÓN de 16 de junio de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 10 de agosto de 2004) (BOICAC nº 58/Junio 2004)	1195
3.	NORMAS SOBRE EL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC), FORMACIÓN Y EL REGISTRO GENERAL DE AUDITORES DE CUENTAS (ROAC)	1219
3.1.	Normas sobre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)	1223
3.1.1.	REAL DECRETO 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto y la Estructura Orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOE nº 77 de 31 de marzo de 1989)	1225
3.2.	Normas sobre formación	1233
3.2.1.	RESOLUCIÓN de 10 de mayo de 1991 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se determinan los criterios generales para la dispensa a que se refiere el artículo 26.2 del reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas de las materias que componen la primera fase del examen de aptitud (BOICAC nº 5/Mayo 1991)	1235
3.2.2.	RESOLUCIÓN de 5 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se sustituye la de 4 de julio de 1.995,	

ÍNDICE GENERAL

y se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores de cuentas organizados por las Universidades al amparo del artículo 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983 de reforma universitaria (hoy regulado en el artículo 34.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades) (BOICAC nº 30/Mayo 1997)	1239
3.2.3. RESOLUCIÓN de 6 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se sustituye la de 5 de julio de 1.995, y se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica impartidos por las Corporaciones de derecho público representativas de auditores, en virtud de lo previsto en el artículo 24 del reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre (BOICAC nº 30/Mayo 1997)	1247
3.2.4. RESOLUCIÓN de 8 de octubre de 2010, del ICAC, por la que se modifican las Resoluciones de 10 de mayo de 1991 y de 5, 6 y 7 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y complementan determinadas condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores, previstos en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, para su homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC nº 83/Septiembre 2010)	1255
3.2.5. RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2012, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen, con carácter general, las condiciones que deben cumplir los programas de formación teórica de auditores, a que se refiere el artículo 34 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (BOICAC nº 90/Junio 2012)	1265
3.2.6. RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2012, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se regulan los criterios generales de dispensa correspondientes a la realización de los cursos de formación teórica y a la superación de la primera fase del examen a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional, en función de lo establecido en el artículo 36.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (BOICAC nº 90/Junio 2012)	1285
3.2.7. RESOLUCIÓN de 29 de octubre de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan distintos aspectos relacionados con la obligación de realizar formación continuada por parte de los auditores de cuentas (BOICAC nº 91/Septiembre 2012 y BOICAC nº 92/Diciembre 2012, de corrección de errores)	1297
3.3. Normas sobre el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)	1327
3.3.1. 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 remi-	

ÍNDICE GENERAL

tir por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, respectivamente. (BOICAC nº 84/Diciembre 2010)	1329
3.3.2. RESOLUCIÓN de 15 de marzo de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el modelo de solicitud de inscripción en la sección de personas físicas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (BOICAC nº 89/Marzo 2012).....	1347
3.3.3. RESOLUCIÓN de 15 de marzo de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el modelo de solicitud de inscripción en la sección de personas jurídicas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (BOICAC nº 89/Marzo 2012)	1351
3.3.4. RESOLUCIÓN de 25 de mayo de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban los modelos de solicitud de inscripción en la sección de auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de terceros países del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (BOICAC nº 90/Junio 2012)	1357
3.3.5 RESOLUCIÓN de 29 de junio de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban los modelos 02 y 03, de información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría, respectivamente (BOICAC nº 90/Junio 2012)	1373
3.4. Tasa de auditoría	1395
3.4.1. REAL DECRETO 181/2003, de 14 de febrero, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas (BOE nº 40 de 15 de febrero de 2003)	1397
3.4.2. ORDEN HAC/729/2003, de 28 de marzo, por la que se establecen los supuestos y las condiciones generales para el pago por vía telemática de las tasa que constituyen recursos de la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos (BOE nº 79 de 2 de abril de 2003) ...	1403
3.4.3. RESOLUCIÓN de 9 de abril de 2003, del ICAC, por la que se establece la aplicación del procedimiento para la presentación de la autoliquidación y las condiciones para el pago por vía telemática de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOICAC nº 53/Marzo 2003).....	1417
3.4.4. ORDEN ECC/2438/2012, de 1 de octubre, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 44 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (BOE nº 275 de 15 de noviembre de 2012)	1421
4. JURISPRUDENCIA	1427
4.1. Jurisprudencia sobre constitucionalidad de la Ley de Auditoría	1431
4.1.1. Jurisprudencia sobre constitucionalidad de la Ley 19/1988 — Sentencia del Tribunal Constitucional 386/1993, de 23 de diciembre	1433

4.2.	Jurisprudencia sobre incompatibilidades	1451
4.2.1.	Incompatibilidad por ostentación de cargos en el órgano de administración de directivos y/o de asesor	
	– Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de enero de 2001	
	– Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2003	
	– Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de marzo de 2005	
	– Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 2012	
	– Sentencia del Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 8, de 21 de septiembre de 2012	
	– Sentencia del Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 1, de 27 de septiembre de 2012	
	– Sentencia del Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 1, de 14 de diciembre de 2012	1453
4.2.2.	Incompatibilidad derivada de un cónyuge del auditor	
	– Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2003	1479
4.2.3.	Incompatibilidad por llevanza de la contabilidad	
	– Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2006	
	– Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2008	
	– Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de marzo de 2009	
	– Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2011	
	– Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de octubre de 2011	
	– Sentencia del Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 1, de 19 de diciembre de 2012	1483
4.2.4.	Incompatibilidad por la condición de letrado y asesor de la entidad auditada	
	– Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 2005	1501
4.3.	Jurisprudencia sobre normas técnicas de auditoría	1505
4.3.1.	Normas de auditoría: Obtención de evidencia de auditoría	
	– Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
	– Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 2008	
	– Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 2009	
	– Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2012	
	– Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2012	
	– Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 2012	1507
4.3.2.	Observancia de las NTA por el auditor: diligencia debida	
	– Sentencia del Tribunal Constitucional de 12 de mayo de 2003	
	– Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
	– Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004	
	– Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero	1527
4.3.3.	Papeles de trabajo	
	– Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2004	
	– Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
	– Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004	

ÍNDICE GENERAL

— Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de junio de 2009	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 2012	1533
4.4. Jurisprudencia sobre el informe de auditoría	1539
4.4.1. Efectos del informe de auditoría frente a terceros	
— Sentencia del Tribunal Constitucional 386/93, de 23 de diciembre	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2008	1541
4.4.2. Importancia de su claridad y certeza	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de junio de 2009	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de marzo de 2010	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de julio de 2010	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de marzo de 2011	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2012	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2012	
— Sentencia de la Audiencia Nacional 4 de julio de 2012.....	1543
4.5. Jurisprudencia sobre infracciones	1547
4.5.1. Infracciones por inobservancia de las normas	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2003	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004	
— Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero	1549
4.5.2. Incumplimiento de normas. Legalidad y tipicidad	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2002	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2003	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2005	
— Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2011	1551
4.5.3. Incumplimiento de Normas Técnicas de Auditoría	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2003	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
— Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2008	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2011	
— Sentencias de la Audiencia Nacional (tres sentencias) de 4 de julio de 2012	1593
4.5.4. Incumplimiento de verificación del control interno	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 2008	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de octubre de 2011.....	1599
4.5.5. Posible efecto significativo del incumplimiento de normas	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2002	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2005	

ÍNDICE GENERAL

– Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2008	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2009	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 2012	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2012	
– Sentencia de la Audiencia nacional de 20 de junio de 2012	
– Sentencia de la Audiencia nacional de 4 de julio de 2012	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 2012	1601
4.5.6. Infracción muy grave por dolo o negligencia especialmente grave	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2011	
– Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 8, de 21 de septiembre de 2012	
– Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 27 de septiembre de 2012	
– Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 14 de diciembre de 2012	
– Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 19 de diciembre de 2012	1627
4.6. Jurisprudencia sobre el procedimiento sancionador	1637
4.6.1. Separación de fases	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2002	
– Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2006	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2011	1639
4.6.2. Acuerdo de incoación no recurrible	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 2009	1649
4.6.3. Legalidad de las sanciones	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2003	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2011	1653
4.6.4. Actuaciones previas: Control técnico	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2001	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2006	1659
4.6.5. Acceso y petición por el supervisor de los papeles de trabajo	
– Sentencia del Tribunal Constitucional 386/1993, de 23 de diciembre	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2004	1663
4.6.6. Graduación de las sanciones	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de junio de 2009	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de septiembre de 2009	
– Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 27 de septiembre de 2012	1667
4.6.7. Sanciones por incumplimientos en informes	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2008	1675

ÍNDICE GENERAL

4.6.8.	Prescripción de las infracciones	
	— Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
	— Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2006	
	— Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 2012	1679
4.7.	Jurisprudencia sobre organización del ICAC	1689
4.7.1.	Comité de Auditoría	
	— Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2002	
	— Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2003	
	— Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2006	1691
5.	CONSULTAS SOBRE MATERIA DE AUDITORÍA PUBLICADAS POR EL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS ...	1695
5.1.	Condiciones para el ejercicio de la auditoría	1707
5.1.1.	BOICAC nº 6/Junio 1991. Consulta 4. <i>Sobre la interpretación, aplicación y consecuencia jurídica de los artículos 10 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas y 28 y 34.3 de su Reglamento de desarrollo, para el caso de que, por fallecimiento de uno de los socios, una sociedad de auditoría incurra en incumplimiento formal de los requisitos exigidos en los mencionados artículos</i>	1709
5.1.2.	BOICAC nº 7/Octubre 1991. Consulta 3. <i>Sobre la posibilidad de que un auditor de cuentas socio de una sociedad de auditoría pueda ejercer la actividad de auditoría de cuentas a título individual con la única cobertura de la fianza prestada por la citada sociedad</i>	1711
5.1.3.	BOICAC nº 11/Diciembre 1992. Consulta 1. <i>Sobre si una Agrupación de Interés Económico constituida por dos auditores (personas físicas) inscritos como ejercientes individuales en el ROAC, es preceptivo inscribir dicha sociedad como tal en el ROAC</i>	1713
5.1.4.	BOICAC nº 11/Diciembre 1992. Consulta 2. <i>Relativa a la situación en que se encontraría una sociedad de auditoría en el supuesto de que el número de sus socios quedase reducido a dos personas, siendo tan solo uno de ellos auditor de cuentas y cumpliendo los restantes requisitos exigidos por el artículo 10.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas</i>	1715
5.2.	Incompatibilidades	1717
5.2.1.	BOICAC nº 2/Junio 1990. Consulta 1. <i>Si es o no incompatible ejercer el cargo de Secretario del Consejo de Administración de una entidad, sin ostentar la condición de consejero, y al mismo tiempo ser auditor de cuentas de la sociedad</i>	1721
5.2.2.	BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 2. <i>Consulta en relación con la transmisión de la incompatibilidad en que se encuentra incurso un socio de una sociedad de auditoría al resto de socios de la misma</i>	1723
5.2.3.	BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 6. <i>Sobre existencia o no de incompatibilidad para que un interventor judicial nombrado por el Juzgado en</i>	

ÍNDICE GENERAL

<i>un expediente de suspensión de pagos pueda ejercer de auditor nombrado por la empresa</i>	1725
5.2.4. BOICAC nº 5/Mayo 1991. Consulta 2. <i>Sobre la existencia o no de incompatibilidad para que uno de los socios de una sociedad de auditoría pueda actuar, a título individual, como auditor de cuentas de una entidad en la que otro socio de la misma sociedad de auditoría ostente el cargo de director-gerente</i>	1729
5.2.5. BOICAC nº 5/Mayo 1991. Consulta 4. <i>Sobre si un auditor, que es incompatible para el ejercicio de la auditoría de cuentas en una entidad «A» por poseer una participación en su capital social superior al 0,5 por cien, puede o no realizar la auditoría de cuentas de la entidad «B» que también participa en el capital social de la primera</i>	1731
5.2.6. BOICAC nº 5/Mayo 1991. Consulta 5. 1. <i>Si en virtud de lo establecido en los artículos 36 a 41 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, una sociedad de auditoría es incompatible para realizar la auditoría de cuentas en entidades a las que alguno de los socios de la citada sociedad de auditoría han prestado, a título individual, servicios de asesoramiento tributario y/o jurídico, que en ningún caso incluyen los relativos a la ejecución material de la contabilidad</i> 2. <i>Efecto jurídico que tienen las disposiciones del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, y concretamente las establecidas en los artículos 36, 38 y 41, sobre los contratos de auditoría formalizados antes de la entrada en vigor del citado Reglamento, en caso de que exista incompatibilidad como consecuencia de la situación mencionada en el número anterior</i>	1733
5.2.7. BOICAC nº 12/Marzo 1993. Consulta 1. <i>Relativa a las siguientes cuestiones:</i> <i>«¿Existe incompatibilidad del Auditor de Cuentas, nombrado por una sociedad para la auditoría de sus cuentas anuales, para aceptar el cargo de Interventor de la misma sociedad si ésta solicita la declaración de suspensión de pagos?</i> <i>Caso positivo ¿a qué período debe extenderse la incompatibilidad?</i> <i>Por último, ¿podría aceptarse el nombramiento como Interventor si renunciase previamente, por justa causa, a la auditoría de las cuentas anuales?»</i>	1737
5.2.8. BOICAC nº 12/Marzo 1993. Consulta 3. <i>Sobre si existe incompatibilidad del Comisario, Depositario o Síndicos, de una empresa declarada en quiebra, una vez cesados en sus cargos, para ser nombrados auditores de cuentas de dicha empresa y, en su caso, a qué período debe extenderse la incompatibilidad</i>	1739
5.2.9. BOICAC nº 15/Diciembre 1993. Consulta 2. <i>Relativa a la posible incompatibilidad de una sociedad auditora para realizar la auditoría de una determinada entidad cuyas cuentas anuales fueron auditadas durante</i>	

	<i>los tres últimos ejercicios por otra sociedad de auditoría en la que uno de sus socios dejó de ostentar tal condición pasando a ser socio de la primera de las sociedades de auditoría citadas</i>	1741
5.2.10.	<i>BOICAC nº 37/Marzo 1999. Consulta 2. Sobre si se produce una situación de incompatibilidad para un auditor respecto a una determinada entidad «X», cuando éste y el administrador único de dicha entidad «X» (que además detenta la mayoría de su capital social) participan, cada uno, en un porcentaje significativo del capital social de otra entidad «Y»</i>	1743
5.2.11.	<i>BOICAC nº 44/Diciembre 2000. Consulta 5. Sobre si se produce una situación de incompatibilidad en un auditor de cuentas de una Agencia de Valores en el caso de que éste pase a desempeñar en dicha entidad las funciones de la Unidad de Control que prevé la Circular 1/1998 de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), y si ésta se produciría también en el caso de que las funciones de la Unidad de Control las realizase otra entidad participada en un 65% por el auditor de cuentas</i>	1747
5.2.12.	<i>BOICAC nº 57/Marzo 2004. Consulta 1. Contestación a la consulta acerca de diversos extremos relacionados con la incompatibilidad del auditor de cuentas anuales de la entidad prevista en el artículo 8.2.f) de la ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas, en redacción dada por la Ley 44/2002, de 22 de septiembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, por la determinación del valor razonable de la las acciones/participaciones sociales, de conformidad con lo previsto en los artículos 63 de la Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, y 29.1 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de sociedades de responsabilidad limitada</i>	1749
5.2.13.	<i>BOICAC nº 89/marzo 2012. Consulta 4. Sobre si el auditor de las cuentas anuales de una sociedad anónima incurriría o no en la causa de incompatibilidad establecida en el artículo 13.1.e) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el hecho de realizar un trabajo de valoración de acciones de dicha sociedad en el caso de transmisión de dichas acciones por separación de socios (no mortis causa), conforme a lo establecido en los estatutos de la sociedad de acuerdo con lo previsto a este respecto en el artículo 123.7 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, y dado que en el artículo 46.5 del Reglamento de desarrollo del TRLAC, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, no se contempla expresamente esta actuación del auditor.....</i>	1757
5.3.	Obligatoriedad de la auditoría de cuentas	1759
5.3.1.	<i>BOICAC nº 2/Junio 1990. Consulta 3. Si una sociedad anónima en el ejercicio económico de 1990 (1-1-1990 al 31-12-1990) cumple con los requisitos para formalizar el balance abreviado, pero en el ejercicio precedente (1-1-1989 al 31-12-1989) no los cumple, ¿debe realizar auditoría para 1990 por el hecho</i>	

	<i>de que en uno de los dos últimos ejercicios ha cumplido con lo dispuesto en los artículos 181 y 203 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, o bien para conocer dicha obligación debe tenerse en cuenta exclusivamente el balance y demás datos relativos al ejercicio de 1990? ¿Cuál es el régimen aplicable para ejercicios sucesivos?.....</i>	1761
5.3.2.	BOICAC nº 6/Junio 1991. Consulta 3. <i>Sobre la obligatoriedad de auditarse de una sociedad cuyo objeto social es la realización de actividades económicas relacionadas con la industria alimentaria, en la que concurren las siguientes circunstancias en el ejercicio 1990:</i>	
	– <i>El activo supera los 230 millones de pesetas</i>	
	– <i>El número de empleados ha sido de 3</i>	
	– <i>Los ingresos de la sociedad ascienden a 1.284 millones de pesetas. El 95% de los mismos corresponden a ingresos financieros recibidos por la venta en 1988 y 1989 de sociedades filiales con pago aplazado, por parte de la sociedad</i>	1763
5.3.3.	BOICAC nº 12/Marzo 1993 Consulta 2. <i>Sobre la obligatoriedad o no de auditar las cuentas anuales de una Sociedad de Inversión Mobiliaria que, sometida en principio a tal obligación en base a lo establecido en la Disposición adicional primera. 1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se encuentra en estado de liquidación</i>	1765
5.3.4.	BOICAC nº 30/Mayo 1997. Consulta 3. <i>Relativa al modelo de cuentas anuales –normal o abreviado– que debe presentar una sociedad anónima y, por tanto, si está sujeta o no a la obligación de someter dichas cuentas a verificación por un auditor en determinados ejercicios sociales en los que al haberse modificado sucesivamente su fecha de cierre el período de tiempo que comprenden es inferior al año natural</i>	1767
5.4.	Nombramiento de Auditores	1771
5.4.1.	BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 4. <i>Sobre si la Junta General de accionistas de una sociedad anónima, obligada a auditar sus cuentas anuales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 203 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, puede nombrar al auditor de cuentas a pesar de no haberlo acordado antes de finalizar el ejercicio a auditar ...</i>	1775
5.4.2.	BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 8. <i>Sobre la legalidad de una cláusula, incluida en la carta de encargo de una auditoría de cuentas, en la que se dispone: «La duración del presente contrato será de nueve años, a contar desde el momento de su aceptación por las partes. No obstante, una vez transcurridos los tres primeros años, cualquiera de las partes podrá rescindir libremente el contrato, comunicándolo mediante carta certificada a la otra, en el plazo de un mes desde la fecha de entrega del último informe»</i>	1777
5.4.3.	BOICAC nº 6/Julio 1991. Consulta 5. <i>Sobre si un auditor nombrado por el Registrador Mercantil a instancia del 5% del capital social puede renunciar a la realización de la auditoría, ante la negativa de la sociedad a</i>	

	<i>facilitar la documentación necesaria, al haber renunciado previamente la parte que instó la auditoría. En caso contrario, consecuencias derivadas de la actuación de la sociedad en el informe de auditoría que debe emitir el auditor</i>	1781
5.4.4.	BOICAC nº 7/Octubre 1991. Consulta 1	
	1. <i>¿Puede una auditoría de cuentas anuales voluntaria ser contratada por órgano social distinto de la Junta General?</i>	
	2. <i>¿Puede ser nombrado o contratado el auditor una vez finalizado el ejercicio a auditar?</i>	
	3. <i>¿Puede nombrarse auditor por plazo inferior a tres años?</i>	
	4. <i>¿En qué supuestos considera el Instituto que, en relación con el derecho de los accionistas minoritarios establecido en el artículo 205.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas no se consideraría que el auditor de cuentas contratado por la sociedad es válido también para los accionistas minoritarios?</i>	1783
5.4.5.	BOICAC nº 13/Mayo 1993. Consulta 2. <i>Relativa a los siguientes hechos:</i>	
	a) <i>La sociedad de auditoría consultante fue nombrada auditor de cuentas de una compañía mercantil en junio de 1990 por tres ejercicios (1990, 1991 y 1992)</i>	
	b) <i>En 1992 dicha compañía, a efectos de unificar los auditores del grupo a que pertenece, nombró en la Junta General celebrada en dicho año nuevos auditores</i>	
	c) <i>Muy posteriormente en febrero de 1993 se recibió certificación del acuerdo en el que se nombran nuevos auditores. No se hace ninguna alusión a la revocación de los anteriores</i>	
	<i>Al no tener más noticias, los auditores preguntan sobre la actuación que les corresponde realizar para no incurrir en responsabilidad profesional</i>	1787
5.4.6.	BOICAC nº 30/Mayo 1997. Consulta 4. <i>Relativa a si en el caso siguiente:</i>	
	— <i>Una Sociedad Anónima al estar obligada a someter las cuentas anuales del ejercicio 1993 a auditoría nombra a un auditor, mediante acuerdo de su Junta General, desde ese ejercicio hasta el 2001</i>	
	— <i>Sin embargo, en los ejercicios de 1994 y 1995 la sociedad reunió dos de las circunstancias previstas en el artículo 181 del TRLSA, formulando por tanto en el ejercicio 1995 balance abreviado y no sometiendo, en consecuencia, las cuentas anuales de dicho ejercicio a auditoría</i>	
	— <i>La sociedad presentó las cuentas anuales del ejercicio 1995 al Registro Mercantil en modelo abreviado y sin informe de auditoría</i>	
	— <i>El Registrador Mercantil rechaza dichas cuentas indicando que, al tener nombrado e inscrito en dicho Registro a un auditor de cuentas hasta el año 2001, debe cancelarse previamente dicho nombramiento e inscripción del auditor para poder aceptarlas sin el informe de auditoría, por dos razones:</i>	

a) <i>Impedir, si se mantenía el mismo, la posibilidad de petición de nombramiento de auditor a accionistas minoritarios, pero poseedores de al menos un 5% del Capital Social</i>	
b) <i>Porque en su función de ser el Registro un instrumento de publicidad mercantil estaría dando una publicidad falsa al permitir dar a entender a terceros el que por tener la Sociedad un Auditor nombrado las cuentas eran auditadas, no siendo así en la realidad</i>	
<i>Es correcta la posición del Registrador Mercantil y si una sociedad no obligada a someter sus cuentas anuales a auditoría puede tener nombrado auditor de cuentas para los casos en que sea preceptiva legalmente la intervención del mismo</i>	1789
5.4.7. BOICAC nº 48/Diciembre 2001. Consulta 2. <i>Sobre la posibilidad de que un auditor con nombramiento en vigor en una entidad pueda renunciar al mismo, al surgir fuertes discrepancias en el desarrollo del trabajo de auditoría con los administradores y falta de colaboración e incumplimientos en el pago de honorarios, sin que se produzca ninguna infracción de la normativa de auditoría de cuentas</i>	1791
5.4.8. BOICAC nº 81/Marzo 2010. Consulta 1. <i>Sobre si un auditor de cuentas, persona física, podría aceptar el nombramiento de auditor suplente para auditar las cuentas anuales de una entidad encontrándose registrado en situación de «no ejerciente» o «ejerciente por cuenta ajena» en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (en adelante ROAC)</i>	1793
5.4.9. BOICAC nº 89/marzo 2012. Consulta 1. <i>Sobre la actuación del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RAC), aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, en el supuesto siguiente:</i>	
– <i>El ejercicio económico de la entidad a auditar es el año natural</i>	
– <i>No se formulan las cuentas anuales por la entidad ni a la fecha legal de formulación (31 de marzo del año siguiente) ni a la de convocatoria de la Junta General Ordinaria de socios (junio)</i>	
– <i>Ante la falta de formulación de las cuentas anuales el auditor de cuentas nombrado se plantea la duda de si se dan las circunstancias suficientes para presentar la renuncia a continuar el encargo</i>	1797
5.4.10. BOICAC nº 89/marzo 2012. Consulta 2. <i>Sobre la rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor antes de finalizar el período para el que inicialmente estaba nombrado de forma unilateral por la entidad auditada</i>	1803
5.5. Informes de auditoría	1805
5.5.1. BOICAC nº 8/Enero 1992. Consulta 1. <i>Sobre el tratamiento que debe darse, en el informe de auditoría, al hecho de que la empresa auditada se encuentre en la situación establecida en el punto 4º del artículo 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, sin que se haya</i>	

ÍNDICE GENERAL

<i>convocado la Junta General prevista en el punto 2 del artículo 262 del mismo texto legal, ni se haya solicitado por parte de los administradores la disolución de la sociedad a tenor de lo dispuesto en el punto 4 del citado artículo.....</i>	1807
5.5.2. BOICAC nº 30/Mayo 1997. Consulta 5. <i>En relación con la obligatoriedad o no emisión de informe de auditoría por el auditor nombrado por el Registrador Mercantil al cual no se le facilitan las cuentas anuales por la empresa respecto de la cual se solicita auditoría</i>	1809
5.5.3. BOICAC nº 42/Junio 2000. Consulta 4. <i>A efectos de lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (LSRL), el Auditor de una Sociedad es requerido por la misma para que emita un informe especial de valoración de participaciones</i> — <i>¿Qué plazo tiene el auditor para emitir este informe especial?</i> — <i>¿Tiene que notificar su informe notarialmente a la Sociedad y a los socios afectados?</i> — <i>¿Tiene que depositar una copia de su informe en el Registro Mercantil?</i>	1811
5.5.4. BOICAC nº 48/Diciembre 2001. Consulta 1. <i>Sobre el tipo de opinión a emitir en el informe de auditoría de cuentas anuales consolidadas de un grupo de sociedades, en el supuesto de haber sido nombrado auditor a estos efectos por el Registrador Mercantil correspondiente, al no haber efectuado la Junta General de la sociedad dominante el debido nombramiento, sin poder auditar, por tanto, las cuentas anuales de la sociedad dominante ni las de las dependientes, que han sido auditadas por otros auditores, y sin tener acceso a la mayor parte de los papeles de trabajo de éstos, puesto que pertenecen a distintos países extranjeros.....</i>	1813
5.5.5. BOICAC nº 48/Diciembre 2001. Consulta 4. <i>Sobre si es correcto el modelo de informe a emitir por un auditor en un trabajo concreto que se le ha encargado, consistente en determinar el valor contable de las acciones de una entidad, con el fin exclusivo de que dicho valor sea conocido por sus socios, en base al balance presentado en la administración tributaria a efectos impositivos y sin auditar las cuentas anuales de la citada entidad</i>	1815
5.5.6. BOICAC nº 63/Septiembre 2005. Consulta 4. <i>Sobre los criterios de actuación del auditor en la realización del trabajo y emisión del informe de auditoría de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio social en que resultan de aplicación las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)</i>	1817
5.5.7. BOICAC nº 73/Marzo 2008. Consulta 1. <i>Sobre las distintas posibilidades de actuación de los auditores de cuentas previstas en el Real Decreto 1362/2007, de 19 de Octubre, y en la Circular 1/2008, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, en relación con los informes financieros semestrales que deben presentarse periódicamente a dicha institu-</i>	

	<i>ción por los emisores de valores admitidos a negociación en mercados regulados</i>	
	Corrección errores BOICAC nº 74/Junio 2008	1823
5.5.8.	BOICAC nº 75/Octubre 2008. Consulta 1. <i>Sobre los criterios a seguir en la redacción de los informes de auditoría de cuentas anuales al verse modificados los documentos contables integrantes de éstas como consecuencia de la modificación legislativa en materia contable efectuada a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, y del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante, nuevo PGC), así como sobre los criterios de actuación en el caso particular de los trabajos de auditoría de cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio en que resulte de aplicación el nuevo PGC</i>	
	BOICAC nº 76/Diciembre 2008. <i>Corrección de error Consulta 1 del BOICAC nº 75/Octubre 2008</i>	1831
5.5.9.	BOICAC nº 85/Marzo 2011. Consulta 1. <i>Relativa a la posibilidad de utilizar en los informes de auditoría correspondientes al primer ejercicio en que resultan de aplicación las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 21 de diciembre de 2010, sobre: la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, relativa a Informes, y la Norma Técnica sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas, un párrafo de otras cuestiones por parte de un auditor cuando en el informe de auditoría del ejercicio anterior se incluyeron salvedades por incertidumbres y por dudas en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, circunstancias que se mantienen en el ejercicio actual y que el auditor entiende que debe incluirlas en sendos párrafos de énfasis</i>	1839
	5.6. Interpretación de la legislación mercantil	1847
5.6.1	BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 1. <i>Consulta planteada sobre el alcance del trabajo del auditor en el supuesto de reducción de capital para compensar pérdidas, establecido en el artículo 168 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA)</i>	1849
5.6.2.	BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 3. <i>Interpretación de las disposiciones del artículo 210.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas respecto al plazo de un mes para la ejecución de la auditoría</i>	1851
5.6.3.	BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 5. <i>Sobre la interpretación del artículo 210.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y en particular sobre la ampliación del informe de auditoría en el supuesto contemplado en dicho artículo</i>	1853
5.6.4.	BOICAC nº 5/Mayo 1991. Consulta 5. <i>Sobre publicación de los informes de auditoría</i>	1855
5.6.5.	BOICAC nº 5/Mayo 1991. Consulta 3. <i>Sobre la obligatoriedad de incorporar las cuentas anuales, objeto de examen por el auditor, al correspondiente informe de auditoría</i>	1857

ÍNDICE GENERAL

5.6.6.	BOICAC nº 7/Octubre 1991. Consulta 2. 1. <i>Si una firma de auditoría realiza un informe de auditoría de las cuentas anuales a un cliente con el que tiene contrato, ya que le afecta la obligatoriedad, y este cliente decide no presentarlo en el Registro Mercantil, qué actuaciones debería efectuar la firma de auditoría para no incurrir en ningún tipo de problema</i>	
	2. <i>Si, como parece lógico, el cliente que no ha presentado el informe de auditoría obligatoria al Registro Mercantil decide incumplir el contrato y no permitir la realización de las auditorías de los años sucesivos, ya que no las piensa presentar en el Registro Mercantil, qué actuaciones debería efectuar la firma de auditoría para no incurrir en ningún tipo de problema</i>	1859
5.6.7.	BOICAC nº 13/Mayo 1993. Consulta 1. <i>Relativa a la obligatoriedad de someter a la verificación de un auditor de cuentas el balance que sirva de base a la operación prevista en el artículo 169 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, consistente en la reducción del capital social a fin de restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad, disminuido por consecuencia de pérdidas, y el aumento simultáneo de capital en una cantidad igual o superior a la reducción practicada</i>	1861
5.6.8.	BOICAC nº 32/Diciembre 1997. Consulta 2. <i>Relativa a las normas técnicas aplicables por los auditores de cuentas en las actuaciones profesionales sobre valoración de participaciones sociales y reducción de capital para compensar pérdidas, establecidas en los artículos 29, 32 y 100 y en el artículo 82 de la Ley 2/1995 de Sociedades de Responsabilidad Limitada respectivamente</i>	1863
5.6.9.	BOICAC nº 37/Marzo 1999. Consulta 1. <i>Sobre si existe un modelo de informe de auditoría o normas de valoración, publicados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, relativos al informe de experto independiente, previsto en los artículos 89 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada y 231 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA)</i>	1867
5.6.10.	BOICAC nº 89/Marzo 2012. Consulta 3. <i>Sobre la actuación del auditor de cuentas en un trabajo de valoración de participaciones sociales en una sociedad de responsabilidad limitada y la aplicación de lo dispuesto en la Norma Técnica de Auditoría sobre esta cuestión, publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 23 de octubre de 1991</i>	1869
5.7.	Otras cuestiones	1873
5.7.1.	BOICAC nº 12/Marzo 1993. Consulta 5. <i>Sobre la actuación que debe seguir un auditor de cuentas ante la falta de pago de sus honorarios por parte de la entidad auditada</i>	1875

ÍNDICE GENERAL

- 5.7.2. BOICAC nº 12/Marzo 1993. Consulta 6. 1. *Sobre si el artículo 40 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas contradice lo dispuesto en el artículo 8 de la citada Ley, en relación a la posibilidad de prorrogar el período inicial de contratación de los auditores de cuentas y, por tanto, dicha prórroga no debe ser admitida jurídicamente Admitida la posibilidad de prorrogar el contrato de los auditores de cuentas, ¿cuál es el plazo para efectuar la renovación del auditor?.....* 1877
- 5.7.3. BOICAC nº 28/Diciembre 1996. Consulta 1. *Sobre determinadas cuestiones relativas a la actualización de balances prevista en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996* 1879
- 5.7.4. BOICAC nº 59/Septiembre 2004. Consulta 1. *Sobre si las sociedades de auditoría pueden integrar la administración concursal, a tenor de lo previsto en el artículo 27 de la ley 22/2003, de julio, concursal.....* 1883
- 5.7.5. BOICAC nº 63/Septiembre 2005. Consulta 3. *Sobre si los trabajos de revisión limitada a que se refieren las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) de la Internacional Federation of Accountants (IFAC, en su número 910 (ahora 2400), tienen la consideración de trabajos de auditoría de cuentas conforme a lo previsto en la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, y por tanto si están sujetos a lo dispuesto en dicha Ley a todos los efectos. Y si esta misma consideración se extiende a los otros trabajos de servicios relacionados que se contemplan en las NIAS 920 y 930 (ahora 4400 y 4410), de «procedimientos acordados» y «compilación o elaboración de información financiera»*
BOICAC nº 64/Diciembre 2005. Corrección de errores le la consulta 3 de Auditoría del BOICAC nº 63/Septiembre 2005. Habiéndose advertido la omisión de los párrafos finales en los apartados antepenúltimo y penúltimo de la respuesta dada a la consulta 3 de auditoría, publicada en el Boletín nº 63 correspondiente a septiembre de 2005, a continuación se reproducen ambos párrafos con las correcciones pertinentes (figuran subrayados los párrafos omitidos) tal y como deben ser considerados 1887
- 5.7.6. BOICAC nº 69/Marzo 2007. Consulta 1. *Sobre si se vería vulnerado el deber de secreto al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas, conforme a lo previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, por el hecho de comunicar a las autoridades pertinentes determinados «hechos delictivos o infracciones de carácter económico» (blanqueo de capitales, corrupción económica, estafa, cohecho, etc.), cometidos por la entidad auditada o sus representantes y detectados en el curso normal de un trabajo de auditoría de cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en la legislación vigente a este respecto (artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y normativa vigente sobre prevención del blanqueo de capitales)* 1891

ÍNDICE GENERAL

5.7.7. BOICAC nº 76/Diciembre 2008. Consulta 1. <i>Referente a la utilización por los auditores de cuentas de los parámetros orientativos incluidos en los Anexos de la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa, publicada por Resolución de este Instituto de 14 de junio de 1999, en los trabajos de auditoría de las cuentas anuales formuladas conforme al nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, nuevo PGC), al haberse producido una modificación sustancial en el marco contable en vigor, tanto en lo que se refiere al marco conceptual como en relación con la definición y contenido de algunas magnitudes contables y de epígrafes, partidas y agrupaciones de los modelos del Balance y Cuenta de Pérdidas y ganancias sobre los que vienen referenciados los citados parámetros en la Norma Técnica de Auditoría</i>	1893
5.7.8. BOICAC nº 83/Septiembre 2010. Consulta 1. <i>Sobre la aplicación de la disposición transitoria que la Ley 12/2010, de 30 de junio, incorpora a la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas</i>	1897
5.7.9. BOICAC nº 84/Diciembre 2010. Consulta 1. <i>Criterios de actuación del auditor en la realización de la auditoría de cuentas anuales de una entidad en relación con la información que dicha entidad debe incorporar en la memoria de sus cuentas anuales sobre los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales, conforme a lo exigido en 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</i>	1901
6. ÍNDICE ANALÍTICO	1905

ÍNDICE CRONOLÓGICO DE LAS CONSULTAS SOBRE MATERIA DE AUDITORÍA PUBLICADAS POR EL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS

Identificación	Texto de la pregunta	Número en el Índice
BOICAC 2/1	BOICAC Nº 2/Junio 1990. Consulta 1. <i>Si es o no incompatible ejercer el cargo de Secretario del Consejo de Administración de una entidad, sin ostentar la condición de consejero, y al mismo tiempo ser auditor de cuentas de la sociedad.....</i>	5.2.1.
BOICAC 2/2	BOICAC Nº 2/Junio 1990. Consulta 2. <i>La letra g del apartado segundo del artículo 29 del Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, aprobado por Real Decreto 593/1990, de 27 de abril, establece como un supuesto de cancelación de la inscripción en el Registro de la Comisión Nacional del Juego la no remisión por las empresas, en el primer trimestre de cada año al citado organismo, del «Balance y Cuenta de Explotación», debiendo estar dichos estados financieros auditados «en las condiciones exigidas por la legislación sobre auditoría de cuentas»</i> Considerando lo anterior, se plantean las siguientes dudas: 1ª. <i>¿Qué extensión hay que dar a la expresión auditoría de Balance y de la Cuenta de Explotación?</i> 2ª. <i>¿A qué hace referencia cuando se dice «en las condiciones exigidas por la legislación sobre auditoría de cuentas»?</i>	Superada
BOICAC 2/3	BOICAC Nº 2/Junio 1990. Consulta 3. <i>Si una sociedad anónima en el ejercicio económico de 1990 (1-1-1990 al 31-12-1990) cumple con los requisitos para formalizar el balance abreviado, pero en el ejercicio precedente (1-1-1989 al 31-12-1989) no los cumple, ¿debe realizar auditoría para 1990 por el hecho de que en uno de los dos últimos ejercicios ha cumplido con lo dispuesto en los artículos 181 y 203 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, o bien para conocer dicha obligación debe tenerse en cuenta exclusivamente el balance y demás datos relativos al ejercicio de 1990? ¿Cuál es el régimen aplicable para ejercicios sucesivos?</i>	5.3.1.

ÍNDICE CRONOLÓGICO

BOICAC 3/2	BOICAC Nº 3/Diciembre 1990. Consulta 2. <i>Sobre la consulta formulada por una empresa Pública, en relación con la obligatoriedad de verificar sus cuentas anuales de acuerdo con el artículo 203 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades anónimas (TRLSA) o la excepción de dicha obligación prevista en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas y sobre la compatibilidad del régimen establecido con carácter general en el TRLSA con el régimen específico de control, contenido en otras disposiciones</i>	Superada
BOICAC 4/1	BOICAC Nº 4/Enero 1991. Consulta 1. <i>Consulta planteada sobre el alcance del trabajo del auditor en el supuesto de reducción de capital para compensar pérdidas, establecido en el artículo 168 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA)</i>	5.6.1.
BOICAC 4/2	BOICAC Nº 4/Enero 1991. Consulta 2. <i>Consulta en relación con la transmisión de la incompatibilidad en que se encuentra incurso un socio de una sociedad de auditoría al resto de socios de la misma</i>	5.2.2.
BOICAC 4/3	BOICAC Nº 4/Enero 1991. Consulta 3. <i>Interpretación de las disposiciones del artículo 210.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas respecto al plazo de un mes para la ejecución de la auditoría</i>	5.6.2.
BOICAC 4/4	BOICAC Nº 4/Enero 1991. Consulta 4. <i>Sobre si la Junta General de accionistas de una sociedad anónima, obligada a auditar sus cuentas anuales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 203 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, puede nombrar al auditor de cuentas a pesar de no haberlo acordado antes de finalizar el ejercicio a auditar</i>	5.4.1.
BOICAC 4/5	BOICAC Nº 4/Enero 1991. Consulta 5. <i>Sobre la interpretación del artículo 210.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y en particular sobre la ampliación del informe de auditoría en el supuesto contemplado en dicho artículo</i>	5.6.3.
BOICAC 4/6	BOICAC Nº 4/Enero 1991. Consulta 6. <i>Sobre existencia o no de incompatibilidad para que un interventor judicial nombrado por el Juzgado en un expediente de suspensión de pagos pueda ejercer de auditor nombrado por la empresa...</i>	5.2.3.
BOICAC 4/8	BOICAC Nº 4/Enero 1991. Consulta 8. <i>Sobre la legalidad de una cláusula, incluida en la carta de encargo de una auditoría de cuentas, en la que se dispone: «La duración del presente contrato será de nueve años, a contar desde el</i>	

ÍNDICE CRONOLÓGICO

	<i>momento de su aceptación por las partes. No obstante, una vez transcurridos los tres primeros años, cualquiera de las partes podrá rescindir libremente el contrato, comunicándolo mediante carta certificada a la otra, en el plazo de un mes desde la fecha de entrega del último informe»</i>	5.4.2.
BOICAC 5/1	BOICAC Nº 5/Mayo 1991. Consulta 1. <i>Sobre publicación de los informes de auditoría</i>	5.6.4.
BOICAC 5/2	BOICAC Nº 5/Mayo 1991. Consulta 2. <i>Sobre la existencia o no de incompatibilidad para que uno de los socios de una sociedad de auditoría pueda actuar, a título individual, como auditor de cuentas de una entidad en la que otro socio de la misma sociedad de auditoría ostente el cargo de director-gerente</i>	5.2.4.
BOICAC 5/3	BOICAC Nº 5/Mayo 1991. Consulta 3. <i>Sobre la obligatoriedad de incorporar las cuentas anuales, objeto de examen por el auditor, al correspondiente informe de auditoría.....</i>	5.6.5.
BOICAC 5/4	BOICAC Nº 5/Mayo 1991. Consulta 4. <i>Sobre si un auditor, que es incompatible para el ejercicio de la auditoría de cuentas en una entidad «A» por poseer una participación en su capital social superior al 0,5 por cien, puede o no realizar la auditoría de cuentas de la entidad «B» que también participa en el capital social de la primera</i>	5.2.5.
BOICAC 5/5	BOICAC Nº 5/Mayo 1991. Consulta 5. 1. <i>Si en virtud de lo establecido en los artículos 36 a 41 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, una sociedad de auditoría es incompatible para realizar la auditoría de cuentas en entidades a las que alguno de los socios de la citada sociedad de auditoría han prestado, a título individual, servicios de asesoramiento tributario y/o jurídico, que en ningún caso incluyen los relativos a la ejecución material de la contabilidad</i> 2. <i>Efecto jurídico que tienen las disposiciones del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, y concretamente las establecidas en los artículos 36, 38 y 41, sobre los contratos de auditoría formalizados antes de la entrada en vigor del citado Reglamento, en caso de que exista incompatibilidad como consecuencia de la situación mencionada en el número anterior.....</i>	5.2.6.
BOICAC 6/3	BOICAC Nº 6/Junio 1991. Consulta 3. <i>Sobre la obligatoriedad de auditarse de una sociedad cuyo objeto social es la realización de actividades económicas relacionadas con la industria alimentaria, en la que concurren las siguientes circunstancias en el ejercicio 1990: — El activo supera los 230 millones de pesetas.</i>	

ÍNDICE CRONOLÓGICO

	— El número de empleados ha sido de 3.	
	— Los ingresos de la sociedad ascienden a 1.284 millones de pesetas. El 95% de los mismos corresponden a ingresos financieros recibidos por la venta en 1988 y 1989 de sociedades filiales con pago aplazado, por parte de la sociedad	5.3.2.
BOICAC 6/4	BOICAC Nº 6/Junio 1991. Consulta 4. <i>Sobre la interpretación, aplicación y consecuencia jurídica de los artículos 10 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas y 28 y 34.3 de su Reglamento de desarrollo, para el caso de que, por fallcimiento de uno de los socios, una sociedad de auditoría incurra en incumplimiento formal de los requisitos exigidos en los mencionados artículos</i>	5.1.1.
BOICAC 6/5	BOICAC Nº 6/Julio 1991. Consulta 5. <i>Sobre si un auditor nombrado por el Registrador Mercantil a instancia del 5% del capital social puede renunciar a la realización de la auditoría, ante la negativa de la sociedad a facilitar la documentación necesaria, al haber renunciado previamente la parte que instó la auditoría. En caso contrario, consecuencias derivadas de la actuación de la sociedad en el informe de auditoría que debe emitir el auditor</i>	5.4.3.
BOICAC 7/1	BOICAC Nº 7/Octubre 1991. Consulta 1. 1. <i>¿Puede una auditoría de cuentas anuales voluntaria ser contratada por órgano social distinto de la Junta General?</i> 2. <i>¿Puede ser nombrado o contratado el auditor una vez finalizado el ejercicio a auditar?</i> 3. <i>¿Puede nombrarse auditor por plazo inferior a tres años?</i> 4. <i>¿En qué supuestos considera el Instituto que, en relación con el derecho de los accionistas minoritarios establecido en el artículo 205.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas no se consideraría que el auditor de cuentas contratado por la sociedad es válido también para los accionistas minoritarios?</i>	5.4.4.
BOICAC 7/2	BOICAC Nº 7/Octubre 1991. Consulta 2. 1. <i>Si una firma de auditoría realiza un informe de auditoría de las cuentas anuales a un cliente con el que tiene contrato, ya que le afecta la obligatoriedad, y este cliente decide no presentarlo en el Registro Mercantil, qué actuaciones debería efectuar la firma de auditoría para no incurrir en ningún tipo de problema</i> 2. <i>Si, como parece lógico, el cliente que no ha presentado el informe de auditoría obligatoria al Registro Mercantil decide incumplir el contrato y no permitir la realización de las auditorías de los años sucesivos, ya que no las piensa presentar</i>	

ÍNDICE CRONOLÓGICO

	<i>en el Registro Mercantil, qué actuaciones debería efectuar la firma de auditoría para no incurrir en ningún tipo de problema</i>	5.6.6.
BOICAC 7/3	BOICAC Nº 7/Octubre 1991. Consulta 3. <i>Sobre la posibilidad de que un auditor de cuentas socio de una sociedad de auditoría pueda ejercer la actividad de auditoría de cuentas a título individual con la única cobertura de la fianza prestada por la citada sociedad</i>	5.1.2.
BOICAC 8/1	BOICAC Nº 8/Enero 1992. Consulta 1. <i>Sobre el tratamiento que debe darse, en el informe de auditoría, al hecho de que la empresa auditada se encuentre en la situación establecida en el punto 4º del artículo 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, sin que se haya convocado la Junta General prevista en el punto 2 del artículo 262 del mismo texto legal, ni se haya solicitado por parte de los administradores la disolución de la sociedad a tenor de lo dispuesto en el punto 4 del citado artículo</i>	5.5.1.
BOICAC 8/2	BOICAC Nº 8/Enero 1992. Consulta 2. <i>Sobre la repercusión que el estado de suspensión de pagos de una sociedad puede tener en cuanto a la obligación legal de someter sus cuentas anuales a auditoría de cuentas, y más concretamente si la declaración de dicho estado lleva consigo la posibilidad de no cumplir con tal obligación</i>	Superada
BOICAC 8/3	BOICAC Nº 8/Enero 1992. Consulta 3. <i>Sobre cuál será el primer ejercicio sujeto a la obligatoriedad de auditoría de las cuentas anuales de las sociedades cooperativas, a que se refiere la Disposición Adicional Sexta del Reglamento de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre</i>	Superada
BOICAC 8/4	BOICAC Nº 8/Enero 1992. Consulta 4. <i>Sobre la obligatoriedad, o no, de someter a auditoría las cuentas anuales de las Sociedades Agrarias de Transformación, de forma análoga a otras sociedades, tales como las Anónimas o las Cooperativas</i>	Superada
BOICAC 11/1	BOICAC Nº 11/Diciembre 1992. Consulta 1. <i>Sobre si una Agrupación de Interés Económico constituida por dos auditores (personas físicas) inscritos como ejercientes individuales en el ROAC, es preceptivo inscribir dicha sociedad como tal en el ROAC.....</i>	5.1.3.
BOICAC 11/2	BOICAC Nº 11/Diciembre 1992. Consulta 2. <i>Relativa a la situación en que se encontraría una sociedad de auditoría en el supuesto de que el número de sus socios quedase reducido a dos personas, siendo tan solo uno de ellos auditor</i>	

ÍNDICE CRONOLÓGICO

	<i>de cuentas y cumpliendo los restantes requisitos exigidos por el artículo 10.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas</i>	5.1.4.
BOICAC 12/1	BOICAC Nº 12/Marzo 1992. Consulta 1. Relativa a las siguientes cuestiones: « ¿Existe incompatibilidad del auditor de cuentas, nombrado por una sociedad para la auditoría de sus cuentas anuales, para aceptar el cargo de interventor de la misma sociedad si ésta solicita la declaración de suspensión de pagos? Caso positivo ¿a qué periodo debe extenderse la incompatibilidad? Por último, ¿podría aceptarse el nombramiento como Interventor si renunciase previamente, por justa causa, a la auditoría de las cuentas anuales?»	5.2.7
BOICAC 12/2	BOICAC Nº 12/Marzo 1992. Consulta 2. Sobre la obligatoriedad o no de auditar las cuentas anuales de una sociedad de inversión mobiliaria que, sometida en principio a tal obligación en base a lo establecido en la disposición adicional primera. 1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se encuentra en estado de liquidación	5.3.3
BOICAC 12/3	BOICAC Nº 12/Marzo 1993. Consulta 3. Sobre si existe incompatibilidad del Comisario, Depositario o Síndicos, de una empresa declarada en quiebra, una vez cesados en sus cargos, para ser nombrados auditores de cuentas de dicha empresa y, en su caso, a qué período debe extenderse la incompatibilidad	5.2.8.
BOICAC 12/4	BOICAC Nº 12/Marzo 1993. Consulta 4. Sobre si es obligatorio para los auditores en ejercicio realizar un mínimo de horas al año en concepto de reciclaje	Superada
BOICAC 12/5	BOICAC Nº 12/Marzo 1993. Consulta 5. Sobre la actuación que debe seguir un auditor de cuentas ante la falta de pago de sus honorarios por parte de la entidad auditada	5.7.1.
BOICAC 12/6	BOICAC Nº 12/Marzo 1993. Consulta 6. 1. Sobre si el artículo 40 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas contradice lo dispuesto en el artículo 8 de la citada Ley, en relación a la posibilidad de prorrogar el período inicial de contratación de los auditores de cuentas y, por tanto, dicha prórroga no debe ser admitida jurídicamente Admitida la posibilidad de prorrogar el contrato de los auditores de cuentas, ¿cuál es el plazo para efectuar la renovación del auditor?	5.7.2.
BOICAC 13/1	BOICAC Nº 13/Mayo 1993. Consulta 1. Relativa a la obligatoriedad de someter a la verificación de un auditor de cuen-	

ÍNDICE CRONOLÓGICO

- tas el balance que sirva de base a la operación prevista en el artículo 169 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, consistente en la reducción del capital social a fin de restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad, disminuido por consecuencia de pérdidas, y el aumento simultáneo de capital en una cantidad igual o superior a la reducción practicada...* 5.6.7.
- BOICAC 13/2 BOICACNº 13/Mayo 1993. Consulta 2. *Relativa a los siguientes hechos:*
- a) La sociedad de auditoría consultante fue nombrada auditor de cuentas de una compañía mercantil en junio de 1990 por tres ejercicios (1990, 1991 y 1992).
 - b) En 1992 dicha compañía, a efectos de unificar los auditores del grupo a que pertenece, nombró en la Junta General celebrada en dicho año nuevos auditores.
 - c) Muy posteriormente en febrero de 1993 se recibió certificación del acuerdo en el que se nombran nuevos auditores. No se hace ninguna alusión a la revocación de los anteriores.
- Al no tener más noticias, los auditores preguntan sobre la actuación que les corresponde realizar para no incurrir en responsabilidad profesional* 5.4.5.
- BOICAC 15/1 BOICAC Nº 15/Diciembre 1993. Consulta 1. *Relativa a los siguientes aspectos relacionados con la actuación de los interventores-auditores de cuentas en los procedimientos de suspensión de pagos:*
- 1) *Posible aplicación de la normativa reguladora de la auditoría de cuentas a la actuación desarrollada por los citados interventores.*
 - 2) *En el supuesto de considerar que los interventores judiciales realizan actuaciones de auditoría de cuentas, ¿deberían auditarse las cuentas anuales de la entidad en suspensión de pagos?*
 - 3) *Posible consideración de dichos interventores como órganos de la Administración Pública a efectos de que les resulte aplicable la Disposición Adicional Tercera de la Ley de Auditoría de Cuentas* Superada
- BOICAC 15/2 BOICAC Nº 15/Diciembre 1993. Consulta 2. *Relativa a la posible incompatibilidad de una sociedad auditora para realizar la auditoría de una determinada entidad cuyas cuentas anuales fueron auditadas durante los tres últimos ejercicios por otra sociedad de auditoría en la que uno de sus socios*

ÍNDICE CRONOLÓGICO

	<i>dejó de ostentar tal condición pasando a ser socio de la primera de las sociedades de auditoría citadas</i>	5.2.9.
BOICAC 24/1	BOICAC Nº 24/Febrero 1993. Consulta 1. <i>Sobre la forma de computar los límites establecidos en los artículos 181 y 190 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas con motivo de la modificación de los mismos producida por la disposición adicional segunda de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada</i>	Superada
BOICAC 28/1	BOICAC Nº 28/Diciembre 1996. Consulta 1. <i>Sobre determinadas cuestiones relativas a la actualización de balances prevista en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996</i>	5.7.3.
BOICAC 30/3	BOICAC Nº 30/Mayo 1997. Consulta 3. <i>Relativa al modelo de cuentas anuales —normal o abreviado— que debe presentar una sociedad anónima y, por tanto, si está sujeta o no a la obligación de someter dichas cuentas a verificación por un auditor en determinados ejercicios sociales en los que al haberse modificado sucesivamente su fecha de cierre el período de tiempo que comprenden es inferior al año natural</i>	5.3.4.
BOICAC 30/4	BOICAC Nº 30/Mayo 1997. Consulta 4. <i>Relativa a si en el caso siguiente:</i> — <i>Una Sociedad Anónima al estar obligada a someter las cuentas anuales del ejercicio 1993 a auditoría nombra a un auditor, mediante acuerdo de su Junta General, desde ese ejercicio hasta el 2001.</i> — <i>Sin embargo, en los ejercicios de 1994 y 1995 la sociedad reunió dos de las circunstancias previstas en el artículo 181 del TRLSA, formulando por tanto en el ejercicio 1995 balance abreviado y no sometiendo, en consecuencia, las cuentas anuales de dicho ejercicio a auditoría.</i> — <i>La sociedad presentó las cuentas anuales del ejercicio 1995 al Registro Mercantil en modelo abreviado y sin informe de auditoría.</i> — <i>El Registrador Mercantil rechaza dichas cuentas indicando que, al tener nombrado e inscrito en dicho Registro a un auditor de cuentas hasta el año 2001, debe cancelarse previamente dicho nombramiento e inscripción del auditor para poder aceptarlas sin el informe de auditoría, por dos razones:</i> a) <i>Impedir, si se mantenía el mismo, la posibilidad de petición de nombramiento de auditor a accionistas minoritarios, pero poseedores de al menos un 5% del Capital Social.</i>	

ÍNDICE CRONOLÓGICO

	b) <i>Porque en su función de ser el Registro un instrumento de publicidad mercantil estaría dando una publicidad falsa al permitir dar a entender a terceros el que por tener la Sociedad un Auditor nombrado las cuentas eran auditadas, no siendo así en la realidad.</i>	
	<i>Es correcta la posición del Registrador Mercantil y si una sociedad no obligada a someter sus cuentas anuales a auditoría puede tener nombrado auditor de cuentas para los casos en que sea preceptiva legalmente la intervención del mismo</i>	5.4.6.
BOICAC 30/5	<i>BOICAC Nº 30/Mayo 1997. Consulta 5. En relación con la obligatoriedad o no emisión de informe de auditoría por el auditor nombrado por el Registrador Mercantil al cual no se le facilitan las cuentas anuales por la empresa respecto de la cual se solicita auditoría</i>	5.5.2.
BOICAC 32/1	<i>BOICAC Nº 32/Diciembre 1997. Consulta 1. Relativa a los plazos del período inicial de contratación de auditores de cuentas por sociedades que deben someter por obligación legal sus cuentas anuales a verificación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 204.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA) y en el artículo 8.4 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas</i>	Superada
BOICAC 32/2	<i>BOICAC Nº 32/Diciembre 1997. Consulta 2. Relativa a las normas técnicas aplicables por los auditores de cuentas en las actuaciones profesionales sobre valoración de participaciones sociales y reducción de capital para compensar pérdidas, establecidas en los artículos 29, 32 y 100 y en el artículo 82 de la Ley 2/1995 de Sociedades de Responsabilidad Limitada respectivamente</i>	5.6.8.
BOICAC 35/5	<i>BOICAC Nº 35/Octubre 1998. Consulta 5. Relativa a si un auditor, una vez finalizado el período inicial de su nombramiento, únicamente puede ser reelegido por plazos anuales, como se deduce de la Respuesta del ICAC a la consulta Nº 1, del BOICAC-32, o si, por el contrario, dicho plazo de reelección no tiene porqué ser necesariamente anual, pudiendo ser reelegido, en ese caso, por un período más amplio</i>	Superada
BOICAC 37/1	<i>BOICAC Nº 37/Marzo 1999. Consulta 1. Sobre si existe un modelo de informe de auditoría o normas de valoración, publicados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, relativos al informe de experto independiente, previsto en los artículos 89 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada y 231 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA)</i>	5.6.9.

ÍNDICE CRONOLÓGICO

BOICAC 37/2	BOICAC Nº 37/Marzo 1999. Consulta 2. <i>Sobre si se produce una situación de incompatibilidad para un auditor respecto a una determinada entidad «X», cuando éste y el administrador único de dicha entidad «X» (que además detenta la mayoría de su capital social) participan, cada uno, en un porcentaje significativo del capital social de otra entidad «Y».....</i>	5.2.10.
BOICAC 42/4	BOICAC Nº 42/Junio 2000. Consulta 4. <i>A efectos de lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (LSRL), el Auditor de una Sociedad es requerido por la misma para que emita un informe especial de valoración de participaciones.</i> <i>— ¿Qué plazo tiene el auditor para emitir este informe especial?</i> <i>— ¿Tiene que notificar su informe notarialmente a la Sociedad y a los socios afectados?</i> <i>— ¿Tiene que depositar una copia de su informe en el Registro Mercantil?</i>	5.5.3.
BOICAC 44/5	BOICAC Nº 44/Diciembre 2000. Consulta 5. <i>Sobre si se produce una situación de incompatibilidad en un auditor de cuentas de una Agencia de Valores en el caso de que éste pase a desempeñar en dicha entidad las funciones de la Unidad de Control que prevé la Circular 1/1998 de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), y si ésta se produciría también en el caso de que las funciones de la Unidad de Control las realizase otra entidad participada en un 65% por el auditor de cuentas.....</i>	5.2.11.
BOICAC 48/1	BOICAC Nº 48/Diciembre 2001. Consulta 1. <i>Sobre el tipo de opinión a emitir en el informe de auditoría de cuentas anuales consolidadas de un grupo de sociedades, en el supuesto de haber sido nombrado auditor a estos efectos por el Registrador Mercantil correspondiente, al no haber efectuado la Junta General de la sociedad dominante el debido nombramiento, sin poder auditar, por tanto, las cuentas anuales de la sociedad dominante ni las de las dependientes, que han sido auditadas por otros auditores, y sin tener acceso a la mayor parte de los papeles de trabajo de éstos, puesto que pertenecen a distintos países extranjeros</i>	5.5.4.
BOICAC 48/2	BOICAC Nº 48/Diciembre 2001. Consulta 2. <i>Sobre la posibilidad de que un auditor con nombramiento en vigor en una entidad pueda renunciar al mismo, al surgir fuertes discrepancias en el desarrollo del trabajo de auditoría con los administradores y falta de colaboración e incumplimientos en el pago de honorarios, sin que se produzca ninguna infracción de la normativa de auditoría de cuentas</i>	5.4.7.

ÍNDICE CRONOLÓGICO

BOICAC 48/3	<i>BOICAC Nº 48/Diciembre 2001. Consulta 3. Sobre si existe la posibilidad de no aceptar el nombramiento de auditor de cuentas efectuado por el Registrador Mercantil correspondiente. Y si un auditor de cuentas en situación de ejerciente puede solicitar al ICAC su exclusión de las listas que dicho Organismo remite anualmente a los Registradores Mercantiles</i>	Superada
BOICAC 48/4	<i>BOICAC Nº 48/Diciembre 2001. Consulta 4. Sobre si es correcto el modelo de informe a emitir por un auditor en un trabajo concreto que se le ha encargado, consistente en determinar el valor contable de las acciones de una entidad, con el fin exclusivo de que dicho valor sea conocido por sus socios, en base al balance presentado en la administración tributaria a efectos impositivos y sin auditar las cuentas anuales de la citada entidad</i>	5.5.5.
BOICAC 57/1	<i>BOICAC Nº 57/Marzo 2004. Consulta 1. Contestación a la consulta acerca de diversos extremos relacionados con la incompatibilidad del auditor de cuentas anuales de la entidad prevista en el artículo 8.2.f) de la ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas, en redacción dada por la Ley 44/2002, de 22 de septiembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, por la determinación del valor razonable de las acciones/participaciones sociales, de conformidad con lo previsto en los artículos 63 de la Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, y 29.1 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de sociedades de responsabilidad limitada</i>	5.2.12.
BOICAC 59/1	<i>BOICAC Nº 59/Septiembre 2004. Consulta 1. Sobre si las sociedades de auditoría pueden integrar la administración concursal, a tenor de lo previsto en el artículo 27 de la ley 22/2003, de julio, concursal</i>	5.7.4.
BOICAC 63/3	<i>BOICAC Nº 63/Septiembre 2005. Consulta 3. Sobre si los trabajos de revisión limitada a que se refieren las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) de la Internacional Federation of Accountants (IFAC, en su número 910 (ahora 2400), tienen la consideración de trabajos de auditoría de cuentas conforme a lo previsto en la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, y por tanto si están sujetos a lo dispuesto en dicha Ley a todos los efectos. Y si esta misma consideración se extiende a los otros trabajos de servicios relacionados que se contemplan en las NIAS 920 y 930 (ahora 4400 y 4410), de «procedimientos acordados» y «compilación o elaboración de información financiera».</i>	

ÍNDICE CRONOLÓGICO

- BOICAC Nº 64/Diciembre 2005. *Corrección de errores le la consulta 3 de Auditoría del BOICAC Nº 63/Septiembre 2005. Habiéndose advertido la omisión de los párrafos finales en los apartados antepenúltimo y penúltimo de la respuesta dada a la consulta 3 de auditoría, publicada en el Boletín nº 63 correspondiente a septiembre de 2005, a continuación se reproducen ambos párrafos con las correcciones pertinentes (figuran subrayados los párrafos omitidos) tal y como deben ser considerados* 5.7.5.
- BOICAC 63/4 BOICAC Nº 63/Septiembre 2005. Consulta 4. *Sobre los criterios de actuación del auditor en la realización del trabajo y emisión del informe de auditoría de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio social en que resultan de aplicación las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)* 5.5.6.
- BOICAC 69/1 BOICAC Nº 69/Marzo 2007. Consulta 1. *Sobre si se vería vulnerado el deber de secreto al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas, conforme a lo previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, por el hecho de comunicar a las autoridades pertinentes determinados «hechos delictivos o infracciones de carácter económico» (blanqueo de capitales, corrupción económica, estafa, cohecho, etc.), cometidos por la entidad auditada o sus representantes y detectados en el curso normal de un trabajo de auditoría de cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en la legislación vigente a este respecto (artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y normativa vigente sobre prevención del blanqueo de capitales)* 5.7.6.
- BOICAC 73/1 BOICAC Nº 73/Marzo 2008. Consulta 1. *Sobre las distintas posibilidades de actuación de los auditores de cuentas previstas en el Real Decreto 1362/2007, de 19 de Octubre, y en la Circular 1/2008, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, en relación con los informes financieros semestrales que deben presentarse periódicamente a dicha institución por los emisores de valores admitidos a negociación en mercados regulados.*
Corrección errores BOICAC Nº 74/Junio 2008 5.5.7.
- BOICAC 75/1 BOICAC Nº 75/Octubre 2008. Consulta 1. *Sobre los criterios a seguir en la redacción de los informes de auditoría de cuentas anuales al verse modificados los documentos contables integrantes de éstas como consecuencia de la modificación legislativa en materia contable efectuada a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, y del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General*

ÍNDICE CRONOLÓGICO

- de Contabilidad (en adelante, nuevo PGC), así como sobre los criterios de actuación en el caso particular de los trabajos de auditoría de cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio en que resulte de aplicación el nuevo PGC. BOICAC Nº 76/Diciembre 2008. Corrección de error Consulta 1 del BOICAC Nº 75/Octubre 2008 5.5.8.*
- BOICAC 76/1 BOICAC Nº 76/Diciembre 2008. Consulta 1. *Referente a la utilización por los auditores de cuentas de los parámetros orientativos incluidos en los Anexos de la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa, publicada por Resolución de este Instituto de 14 de junio de 1999, en los trabajos de auditoría de las cuentas anuales formuladas conforme al nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, nuevo PGC), al haberse producido una modificación sustancial en el marco contable en vigor, tanto en lo que se refiere al marco conceptual como en relación con la definición y contenido de algunas magnitudes contables y de epígrafes, partidas y agrupaciones de los modelos del Balance y Cuenta de Pérdidas y ganancias sobre los que vienen referenciados los citados parámetros en la Norma Técnica de Auditoría 5.7.7.*
- BOICAC 81/1 BOICAC Nº 81/Marzo 2010. Consulta 1. *Sobre si un auditor de cuentas, persona física, podría aceptar el nombramiento de auditor suplente para auditar las cuentas anuales de una entidad encontrándose registrado en situación de «no ejerciente» o «ejerciente por cuenta ajena» en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (en adelante ROAC) 5.4.8.*
- BOICAC 83/1 BOICAC Nº 83/Septiembre 2010. Consulta 1. *Sobre la aplicación de la disposición transitoria que la Ley 12/2010, de 30 de junio, incorpora a la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas 5.7.8.*
- BOICAC 84/1 BOICAC Nº 84/Diciembre 2010. Consulta 1. *Criterios de actuación del auditor en la realización de la auditoría de cuentas anuales de una entidad en relación con la información que dicha entidad debe incorporar en la memoria de sus cuentas anuales sobre los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales, conforme a lo exigido en 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 5.7.9.*
- BOICAC 85/1 BOICAC Nº 85/Marzo 2011. Consulta 1. *Relativa a la posibilidad de utilizar en los informes de auditoría correspondientes*

ÍNDICE CRONOLÓGICO

	<i>al primer ejercicio en que resultan de aplicación las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 21 de diciembre de 2010, sobre: la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, relativa a Informes, y la Norma Técnica sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas, un párrafo de otras cuestiones por parte de un auditor cuando en el informe de auditoría del ejercicio anterior se incluyeron salvedades por incertidumbres y por dudas en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, circunstancias que se mantienen en el ejercicio actual y que el auditor entiende que debe incluirlas en sendos párrafos de énfasis</i>	5.5.9.
BOICAC 89/1	BOICAC Nº 89/marzo 2012. Consulta 1. <i>Sobre la actuación del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RAC), aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, en el supuesto siguiente:</i> — <i>El ejercicio económico de la entidad a auditar es el año natural.</i> — <i>No se formulan las cuentas anuales por la entidad ni a la fecha legal de formulación (31 de marzo del año siguiente) ni a la de convocatoria de la Junta General Ordinaria de socios (junio).</i> — <i>Ante la falta de formulación de las cuentas anuales el auditor de cuentas nombrado se plantea la duda de si se dan las circunstancias suficientes para presentar la renuncia a continuar el encargo</i>	5.4.9.
BOICAC 89/2	BOICAC Nº 89/marzo 2012. Consulta 2. <i>Sobre la rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor antes de finalizar el período para el que inicialmente estaba nombrado de forma unilateral por la entidad auditada</i>	5.4.10.
BOICAC 89/3	BOICAC Nº 89/Marzo 2012. Consulta 3. <i>Sobre la actuación del auditor de cuentas en un trabajo de valoración de participaciones sociales en una sociedad de responsabilidad limitada y la aplicación de lo dispuesto en la Norma Técnica de Auditoría sobre esta cuestión, publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 23 de octubre de 1991</i>	5.6.10.
BOICAC 89/4	BOICAC Nº 89/marzo 2012. Consulta 4. <i>Sobre si el auditor de las cuentas anuales de una sociedad anónima incurriría</i>	

ÍNDICE CRONOLÓGICO

o no en la causa de incompatibilidad establecida en el artículo 13.1.e) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el hecho de realizar un trabajo de valoración de acciones de dicha sociedad en el caso de transmisión de dichas acciones por separación de socios (no mortis causa), conforme a lo establecido en los estatutos de la sociedad de acuerdo con lo previsto a este respecto en el artículo 123.7 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, y dado que en el artículo 46.5 del Reglamento de desarrollo del TRLAC, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, no se contempla expresamente esta actuación del auditor.....

5.2.13.

1. NORMATIVA LEGAL DE AUDITORÍA DE CUENTAS	1
1.1. Normas básicas españolas de Auditoría de cuentas	5
1.1.1. REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2011, de 1 de julio, por el que se publica el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) (BOE nº 157 de 2 de julio de 2011) (BOICAC nº 86/Junio 2011) Corrección de errores (BOE nº 248 de 14 de octubre de 2011)	7
1.1.2. 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, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (RLAC) (BOE nº 239 de 4 de noviembre de 2011)	67
1.2. Normas comunitarias de Auditoría de cuentas	167
1.2.1. CUARTA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (78/660/CEE) (DO L 222 de 14.8.1978, p. 11) (CONSLEG: 1978L0660 – 17/07/2003)	169
1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 13 de junio de 1983 basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativa a las cuentas consolidadas (83/349/CEE) (DO L 193 de 18.7.1983, p. 1)	211
1.2.3. 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, por la que se modifican las Directivas 78/ 660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/ 253/ CEE del Consejo	243
1.2.4. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 16 de mayo de 2002 sobre Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales [notificada con el número C (2002) 1873] (2002/590/CE).....	285
1.2.5. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 6 de mayo de 2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de las entidades de interés público [notificada con el número C (2008) 1721] (2008/362/CE)	343
1.2.6. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de junio de 2008 sobre la limitación de la responsabilidad civil de los auditores legales y las sociedades de auditoría	351
1.2.7. DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 19 de enero de 2011 sobre la equivalencia de los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones que aplican algunos terceros países a los auditores y sociedades de auditoría y sobre un período transitorio autorizado para las actividades de auditoría en la Unión Europea de los auditores y sociedades de auditoría de ciertos terceros países [notificada con el número C (2011) 117] (2011/30/UE)	355

1. NORMATIVA LEGAL DE AUDITORÍA DE CUENTAS

1.2.8. DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de febrero de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de determinados terceros países con arreglo a la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo. [notificada con el número C (2010) 590] (2010/64/UE)	363
1.2.9. DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 1 de septiembre de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América con arreglo a la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo. [notificada con el número C (2010) 5676] (2010/485/UE)	369
1.3. Normas Mercantiles	377
1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO, de 22 de agosto de 1885 (C. DE C.).....	379
1.3.2. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL. Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la ley de sociedades de capital. (BOE nº 161 de 3 de julio de 2010).....	403
1.3.3. REAL DECRETO 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (RRM) (BOE nº 184 de 31 de julio de 1996).....	447
1.3.4. LEY 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (BOE nº 82 de 4 de abril de 2009)	481
1.3.5. LEY 22/2003, de 9 de julio, concursal (BOE nº 164 de 10 de julio de 2003).....	487
1.4. Normas del Mercado de Valores e Inversiones en Títulos	497
1.4.1. LEY 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores (BOE nº 181 de 29 de julio de 1988).....	499
1.4.2. LEY 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva. (BOE nº 265 de 5 de noviembre de 2003)	543
1.5. Normas sobre Entidades de Crédito	557
1.5.1. LEY 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros (BOE nº 127 de 28 de mayo de 1985)	559
1.5.2. LEY 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito (BOE nº 182 de 30 de julio de 1988)	567
1.5.3. REAL DECRETO 84/1993, de 22 de enero, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la ley 13/1989, de 26 de mayo, de cooperativas de crédito (BOE nº 43 de 19 de febrero de 1993)	573
1.6. Normas de Entidades de Seguros y Fondos de Pensiones	577
1.6.1. REAL DECRETO LEGISLATIVO 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados (BOE nº 267 de 5 de noviembre de 2004).....	579

1. NORMATIVA LEGAL DE AUDITORÍA DE CUENTAS

1.6.2.	REAL DECRETO 2486/1998, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados. (BOE nº 282 de 25 de noviembre de 1998)	593
1.6.3.	REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (BOE nº 298 de 13 de diciembre de 2002)	603
1.6.4.	REAL DECRETO 304/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de planes y fondos de pensiones (BOE nº 48 de 25 de febrero de 2004)	615
1.6.5.	REAL DECRETO 1430/2002, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de mutualidades de previsión social (BOE nº 15 de 17 de enero de 2003)	629
1.7.	Otras Normas legales	637
1.7.1.	LEY 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones (BOE nº 310 de 27 de diciembre de 2002)	639
1.7.2.	REAL DECRETO 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de fundaciones de competencia estatal (BOE nº 279 de 22 de noviembre de 2005)	643
1.7.3.	LEY 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas (BOE nº 170 de 17 de julio de 1999)	647
1.7.4.	REAL DECRETO 136/2002, de 1 de febrero, por el que se aprueba el reglamento del registro de sociedades cooperativas (BOE nº 40 de 15 de febrero de 2002)	659
1.7.5.	REAL DECRETO 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas (BOE nº 170 de 17 de julio de 1999)	663

1.1. Normas básicas españolas de Auditoría de cuentas	5
1.1.1. REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2011, de 1 de julio, por el que se publica el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) (BOE nº 157 de 2 de julio de 2011) (BOICAC nº 86/Junio 2011) Corrección de errores (BOE nº 248 de 14 de octubre de 2011)	7
1.1.2. 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, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (RLAC) (BOE nº 239 de 4 de noviembre de 2011)	67

1.1.1. REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2011, de 1 de julio, por el que se publica el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC).

(BOE de 2 de julio de 2011) (BOICAC nº 86/Junio 2011) Corrección de errores (BOE de 14 de octubre de 2011)

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, desde su aprobación ha sufrido diferentes modificaciones introducidas por las siguientes disposiciones:

- Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990 (disposición adicional decimotercera)
- Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 1992 (artículo 104)
- Ley 13/1992, de 1 de junio, sobre recursos propios y supervisión en base consolidada de las entidades financieras (disposición adicional tercera)
- Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de entidades de crédito a la segunda directiva de coordinación bancaria y se introducen otras modificaciones relativas al sistema financiero (disposición adicional sexta)
- Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (disposición adicional sexta)
- Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (disposición adicional octava)
- Ley 41/1999, de 12 de noviembre, sobre sistemas de pagos y liquidación de valores (disposición adicional tercera)
- Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero (artículos 48 a 53)
- Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (artículo 104)
- Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (disposición adicional quinta)
- Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera (disposición final cuarta)
- Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria.

I

El presente real decreto legislativo tiene por objeto dar cumplimiento a la previsión recogida en la disposición final segunda de la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades

Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989 para su adaptación a la normativa comunitaria, que autoriza al Gobierno a elaborar en el plazo de 12 meses desde su entrada en vigor un texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, facultándole para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de refundirse.

Este real decreto legislativo pretende ofrecer un texto sistemático y unificado, comprensivo de la normativa aplicable a la actividad de auditoría de cuentas, regularizando, armonizando y aclarando, cuando así es necesario, los textos que se refunden. La refundición no se ha limitado a una mera reproducción de los textos legales que se refunden, sino que se ha modificado la estructura de dichos textos, se han realizado adaptaciones y precisiones terminológicas con la finalidad de aclarar su contenido.

II

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas incorporó a nuestro ordenamiento jurídico la Directiva 84/ 253/ CEE, de 10 de abril de 1984, del Consejo, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables¹, regulando así, por primera vez en España, la actividad de auditoría de cuentas, dada la importancia de dicha actividad por su contribución a la transparencia y fiabilidad de la información económico financiera de las empresas y entidades auditadas, transparencia que constituye un elemento consustancial al sistema de economía de mercado recogido en el artículo 38 de la Constitución. En dicha ley se regula por primera vez en España la actividad de auditoría de cuentas, por la relevancia pública que desempeña al prestar un servicio a la entidad revisada y afectar e interesar no sólo a ésta, sino también a los terceros que mantengan o puedan mantener relaciones con la misma, habida cuenta de que todos ellos, entidad auditada y terceros, pueden conocer la calidad de la información económica financiera auditada sobre la cual versa la opinión de auditoría emitida. Así, con la finalidad de regular y establecer las garantías suficientes para que las cuentas anuales o cualquier otra información económica financiera que haya sido verificada por un tercero independiente sea aceptado con plena confianza por los terceros interesados, en la citada ley se definió dicha actividad y se establecieron, entre otros, las condiciones que se deben cumplir para acceder al Registro Oficial de Auditores de Cuentas y poder así ejercer tal actividad, las normas que regulan su ejercicio, el contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales, el régimen de incompatibilidades y de responsabilidad de los auditores de cuentas, el régimen de infracciones y sanciones y la atribución al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del control de la actividad y de la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas.

El texto original de la ley 19/1988 se ha visto modificado a lo largo del tiempo en diversos aspectos y por diferentes y sucesivas normas legales, con objeto de alcanzar

¹ La Directiva 84/253/CEE quedó derogada, con efecto a partir del 29 de junio de 2006, por 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.

1.1.1. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

una mayor precisión y mejorar su aplicación práctica. Incluso se han regulado algunos aspectos de la actividad de auditoría de cuentas en normas que directamente no han modificado el texto de la citada Ley 19/ 1988. Así, en primer lugar, la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, en su disposición adicional decimotercera, incorporó una vía específica de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas para personas que, no teniendo una titulación universitaria, hubiesen, sin embargo, obtenido una titulación suficiente para acceder a la universidad y adquirido una formación práctica de 8 años, mayor que la exigida con carácter general. Asimismo, se establecieron determinadas reglas particulares a los efectos de acreditar la formación práctica adquirida con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Auditoría de Cuentas, requisito exigido para obtener la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que se precisa para inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Seguidamente, la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 1992, en su artículo 104, modificó la composición del Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, regulada en el apartado b) del punto 4 de la disposición adicional segunda de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.

La Ley 13/1992, de 1 de junio, sobre recursos propios y supervisión en base consolidada de las entidades financieras, en su disposición adicional tercera, dio nueva redacción a los artículos 17 y 18 de la Ley 19/ 1988, en los que se regula el régimen de infracciones y sanciones. Asimismo, mediante la disposición adicional cuarta de esta misma ley se añadió un párrafo a la disposición final primera de la Ley 19/1988, con el objeto de establecer la obligación para los auditores de cuentas de entidades sometidas al régimen de supervisión previsto en la citada Ley 13/1992 de emitir inmediatamente el informe de auditoría de cuentas anuales correspondiente cuando conocieran y comprobaran la existencia de presuntas irregularidades o situaciones que pudieran afectar gravemente a la estabilidad, solvencia o continuidad de la entidad auditada.

La Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de entidades de crédito a la segunda directiva de coordinación bancaria y se introducen otras modificaciones relativas al sistema financiero, mediante su disposición adicional sexta, añadió un apartado cuatro a la disposición adicional primera de la Ley de Auditoría de Cuentas, para incorporar la obligación, para las sucursales en España de entidades de crédito extranjeras, cuando no tengan que presentar cuentas anuales de su actividad en España, de someter a auditoría las informaciones contables que con carácter anual deben hacer públicas.

La Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en su disposición adicional sexta, modificó el apartado 4 del artículo 8 de la Ley de Auditoría de Cuentas, para introducir la posibilidad de prorrogar anualmente el contrato de auditoría una vez finalizado el período inicial contratado.

Posteriormente, la Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/ 1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en su disposición adicional octava, daba una nueva redacción al párrafo final de la disposición final primera de la Ley de Auditoría de Cuentas, relativa a la obligación para los auditores de cuentas de entidades

sometidas al régimen de supervisión del Banco de España, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y de la Dirección General de Seguros, en los términos previstos a estos efectos, de comunicar rápidamente a dichas Instituciones supervisoras cualquier hecho o decisión sobre la entidad auditada de los que tuvieran conocimiento en el ejercicio de sus funciones y que pudieran afectar de forma relevante al ejercicio de su actividad, a su continuidad, estabilidad o solvencia, o en los casos en que la opinión en su informe fuera denegada o desfavorable o en los que se impidiese la emisión del informe de auditoría.

Mediante la Ley 41/1999, de 12 de noviembre, sobre sistemas de pagos y liquidación de valores, en su disposición adicional tercera, se ha establecido el plazo de un año como período específico para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores derivados de la comisión de las infracciones previstas en la Ley 19/1988.

Además, la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, en sus artículos 48 a 53, introdujo modificaciones sustanciales en la redacción dada por la Ley 19/1988, que afectaron a diversos aspectos: el examen unificado del sistema de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, la obligación de seguir cursos de formación continuada de los auditores de cuentas, la incorporación de vías de acceso específicas al Registro Oficial de Auditores de Cuentas para funcionarios pertenecientes a determinados cuerpos de la administración cuya formación y funciones se hallen relacionados con la auditoría de cuentas del sector público, el deber de independencia y las causas de incompatibilidades, el deber de rotación del auditor en relación con determinadas entidades auditadas, la responsabilidad civil de los auditores de cuentas, el deber de custodia de la documentación de los trabajos de auditoría y el acceso a dicha documentación, el régimen de infracciones y sanciones, las competencias del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en relación con el control de la actividad de auditoría de cuentas y la creación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas.

Mediante la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, en su artículo 104, se modificó la disposición adicional segunda de la Ley 19/1988, relativa a la normativa reguladora a la que se encuentra sujeto el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para modificar la composición y funciones de sus órganos rectores.

En el año 2007, la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, en su disposición adicional quinta, modificada a su vez por la disposición final cuarta de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, dieron nueva redacción al párrafo primero del apartado 4 del artículo 8 de la Ley de Auditoría de Cuentas, en relación con los plazos de contratación de los auditores de cuentas, para posibilitar la renovación del contrato de auditoría por periodos sucesivos de hasta tres años una vez finalizado el período inicial de contratación.

Sin embargo, la modificación más relevante de la Ley de Auditoría de Cuentas ha tenido lugar con la entrada en vigor de la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se

1.1.1. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria.

Con dicha Ley 12/2010 se transpone 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo, que constituye un importante paso para alcanzar una mayor armonización de los requisitos que se exigen para el ejercicio de la actividad de auditoría en el ámbito de la Unión Europea, así como de los principios que deben regir el sistema de supervisión pública en dicho ámbito, habida cuenta de que esta actividad desempeña una función de interés público, entendida ésta por la existencia de un conjunto amplio de personas e instituciones que confían en la actuación del auditor de cuentas, por cuanto que su correcta y adecuada ejecución constituyen factores que coadyuvan al correcto funcionamiento de los mercados al incrementar la integridad y la eficacia de los estados financieros en cuanto vehículos de transmisión de información. Frente a la Directiva derogada que contenía normas básicas de autorización, independencia y publicidad de los auditores de cuentas, la nueva Directiva 2006/43/CE regula un mayor número de aspectos relacionados con: la autorización y registro de auditores y sociedades de auditoría, incluidos los de otros estados de la Unión Europea y de terceros países, las normas de ética profesional, de independencia y objetividad, la realización de las auditorías de acuerdo con las normas internacionales de auditoría que adopte la Unión Europea, la responsabilidad plena del auditor que realice la auditoría de estados financieros consolidados, el control de calidad de los auditores y sociedades de auditoría, los sistemas efectivos de investigación y sanción, la cooperación con las autoridades competentes de estados miembros de la Unión Europea y de terceros países, etc.

Además de incorporar a la legislación nacional la Directiva 2006/43/CE, la Ley 12/2010 modifica determinados aspectos contenidos en la Ley 19/1988 que eran necesarios debido a los cambios acaecidos en la legislación mercantil y para incorporar mejoras de carácter técnico aconsejadas por la experiencia y la práctica desarrollada desde la entrada en vigor de la citada Ley 19/1988. A este respecto, pueden resaltarse las siguientes modificaciones:

- El contenido mínimo del informe de auditoría se hace más acorde con el contemplado en los artículos 51 bis de la Directiva 78/660/CEE, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, y 37.2 de la VII directiva 78/660/CEE, relativa a las cuentas consolidadas, con el objeto de favorecer la comparabilidad en el entorno económico internacional.
- Se establece la responsabilidad plena que debe asumir el auditor de cuentas responsable de la auditoría de las cuentas anuales o estados financieros consolidados.
- Se precisa el sistema de fuentes jurídicas al que debe sujetarse la actividad de auditoría de cuentas, constituido por tres grupos de normas, las normas de

1.1.1. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno de los auditores y sociedades de auditoría. En las normas de auditoría se introducen las Normas Internacionales de Auditoría que sean adoptadas por la Unión Europea, de acuerdo con el mandato de la Directiva 2006/43/CE.

- Se regula la posibilidad de autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de quienes estén autorizados en otro Estado miembro de la Unión Europea, o en un registro público de terceros países de acuerdo con los requisitos de reciprocidad y equivalencia contemplados en la Directiva 2006/43/CE. Asimismo, deben inscribirse en este Registro Oficial los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que emitan informes de auditoría sobre las cuentas anuales o consolidadas de sociedades domiciliadas fuera de la Unión Europea y cuyos valores estén admitidos a negociación en España, previo cumplimiento de requisitos equivalentes a los que se exige a los auditores de cuentas nacionales.
- En cuanto a los requisitos de constitución de sociedades de auditoría se incorpora, en línea con lo dispuesto en la nueva Directiva, la posibilidad de que puedan ser socios de éstas otras sociedades de auditoría autorizados en un Estado miembro de la Unión Europea, que antes no estaba permitido.
- El régimen de incompatibilidades se basa, por una parte, en la enunciación de un principio general de independencia que obliga a todo auditor a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad en relación a la información económica financiera a auditar, y por otra parte, en la enumeración de un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas en las que se considera que, en el caso de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única solución o salvaguarda posible la no realización del trabajo de auditoría.

Se ha incorporado legalmente la obligación de documentar y establecer los sistemas de salvaguarda que permitan detectar y responder a las amenazas a la independencia de los auditores. Si estas amenazas son de tal importancia que comprometen la independencia, los auditores deben abstenerse de realizar la auditoría. En todo caso, debe evitarse cualquier situación o relación que pudiera aparentar una posible participación en la entidad auditada o una relación con ésta. Asimismo, se modifican determinadas situaciones o servicios que generan incompatibilidad para realizar la auditoría, y se reduce el período de cómputo temporal de las situaciones de incompatibilidad de tres a dos años.

Las modificaciones incorporadas en dichas situaciones o servicios no significan, en modo alguno que, cuando concurren las situaciones modificadas o suprimidas, no constituyan o no puedan constituir amenazas a la independencia, respecto a las cuales el auditor debe establecer el oportuno sistema de salvaguarda para su evaluación y, en su caso, eliminación. Tampoco significa que el auditor pueda realizar el trabajo de auditoría en el caso de que estas circunstancias persistan y sean de tal importancia o entidad que comprometan su independencia en relación con la entidad auditada. Lo mismo debe entenderse para el caso de que se produzcan situaciones distintas de las definidas como causas de incompatibilidad que, por su naturaleza y momento de rea-

lización, puedan suponer una amenaza que comprometa, pese a las salvaguardas establecidas, la independencia del auditor.

Asimismo, a efectos de la aplicación del régimen de incompatibilidades se incorpora el concepto de red, a la que pertenece el auditor o sociedad de auditoría, basado en la unidad de decisión, y en la existencia de relaciones de control y de influencia significativa, de suerte que las personas o entidades que formen parte de esta red que incurran en cualesquiera de los supuestos de incompatibilidad contemplados en esta Ley y en otras disposiciones legales, harán igualmente incompatibles al auditor de cuentas o sociedad de auditoría en relación con la respectiva entidad, con las particularidades establecidas en la Ley. En el ámbito de extensión subjetiva que se regula en este régimen, se incluye también, entre otros, a quienes estén vinculados por determinadas relaciones de parentesco, por cuanto que se considera que en estos casos existen o pueden existir las mismas amenazas a la independencia que pueden darse en el caso del cónyuge del auditor, excluyéndose del alcance de dicha extensión para determinados supuestos.

En este contexto, y dada la especial obligación atribuida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de velar por el deber de independencia —soporte fundamental de demostración de la objetividad con que ha de ser verificada la información auditada—, se dota a este Instituto de especiales competencias para recabar información y realizar actividades de investigación o inspección en relación con las personas y entidades que formen parte de la red del auditor,

- En cuanto a la responsabilidad de los auditores, se incorpora expresamente la mención de que los auditores únicamente responden por los daños que les sean imputables, siempre y cuando no se impida el resarcimiento justo del perjudicado, y se equipara el plazo para exigir responsabilidad al auditor al establecido para los socios gerentes y administradores de las entidades mercantiles.
- El deber de secreto se hace extensivo a todos aquellos que intervienen en la realización de la auditoría de cuentas.
- Se ha definido qué entidades tienen la consideración de «interés público» a efectos del establecimiento de determinados requisitos y condiciones específicos para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que auditen las cuentas anuales de dichas entidades, en relación, entre otros aspectos, con la obligación de publicar un informe anual de transparencia y la obligación de rotación.
- En relación con el control y supervisión de la actividad de auditoría de cuentas, se delimitan el alcance y finalidad de la actividad de control de la auditoría de cuentas, diferenciando entre el control de calidad externo, de carácter regular y procedimental, del que pueden derivar la formulación de recomendaciones o requerimientos, cuya falta de seguimiento se tipifica como infracción grave; y el sistema de investigaciones, en el que se incardina el actual control técnico, al objeto de detectar y corregir la ejecución inadecuada de un concreto trabajo de auditoría o actividad del auditor. Las citadas actuaciones de control siguen participando de la naturaleza de actuaciones previas de información, de las contempladas en el artículo 69.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre,

1.1.1. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, tal como ha puesto de manifiesto la jurisprudencia. Asimismo, se autoriza al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para publicar los planes de actuación, los informes de actividad del sistema de supervisión, así como los resultados generales alcanzados en la realización del control de calidad.

Conforme a los principios de supervisión pública exigidos por la Directiva 2006/43/CE, se atribuye de forma exclusiva al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cuanto Organismo público de supervisión, la competencia relativa a la cooperación internacional y la referida al control de calidad, sin perjuicio de la posibilidad contemplada de acordar con terceros las tareas relacionadas con la ejecución del control de calidad, siempre y cuando se respeten los requisitos exigidos en dicha disposición, de acuerdo con los criterios establecidos en la Directiva 2006/43/CE, y los desarrollados por la Unión Europea. Entre dichos terceros se encuentran incluidas las Corporaciones representativas de auditores de cuentas. Por otra parte, se autoriza al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a desarrollar los criterios a seguir en relación con la ejecución del control de calidad.

- Por último, la Ley 12/2010, de 30 de junio, introduce importantes modificaciones en el régimen de infracciones y sanciones previsto.

En definitiva, con la regulación que incorpora la Ley 12/2010, de 30 de junio, al ejercicio de las actuaciones de control encomendadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se pretende alcanzar una mejora global, y en su conjunto, de la calidad de los trabajos de auditoría, debiendo proyectar dichas actuaciones sobre todos los que están habilitados legalmente para ejercer la actividad de auditoría.

Como resultado de ello, la Ley 12/ 2010 modificó la mayor parte de los artículos de la Ley 19/1988, reformada a su vez por las leyes citadas anteriormente; por lo que las Cortes Generales consideraron necesario encomendar al Gobierno la elaboración de un texto refundido de dichas normas legales, al objeto de reunir en único texto la totalidad de la regulación de la actividad de auditoría de cuentas.

III

En consecuencia, se ha elaborado un texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que se inserta a continuación de este real decreto legislativo y que tiene por objeto, en cumplimiento del mandato legal citado, recoger las modificaciones derivadas de los textos legales citados en un texto único y sistemático, en el que se incluya toda la normativa aplicable a la actividad de auditoría de cuentas.

El texto refundido de la ley de auditoría de cuentas se estructura en cuatro capítulos, cinco disposiciones adicionales, cinco disposiciones transitorias y seis disposiciones finales.

El capítulo I, «De la auditoría de cuentas», comprende 6 artículos, en los que se establece el ámbito de aplicación del texto legal, el contenido mínimo del informe de

1.1.1. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

auditoría de cuentas, la regulación de la auditoría de cuentas consolidadas y la normativa reguladora de la auditoría de cuentas y se definen determinadas conceptos.

El capítulo II, sobre requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas, contiene 5 artículos, en los que se regulan todos los aspectos referentes a los requisitos de acceso e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, incluyendo a los auditores de cuentas autorizados en otros Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países.

El capítulo III, relativo al «Ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas», contiene 4 secciones, divididas en 15 artículos. En la sección primera se establece el régimen de independencia al que todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría se encuentran sujetos; en la sección segunda se regula la responsabilidad civil de los auditores en el ejercicio de la actividad de auditoría y la fianza que deben prestar; en la sección tercera, se prevén los deberes de custodia y secreto; y en la sección cuarta se establece la obligación de publicar el informe anual de transparencia por parte de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que auditan las cuentas anuales de entidades de interés público.

El capítulo IV, sobre el sistema de supervisión pública de la auditoría de cuentas, comprende 5 secciones, divididas en 18 artículos. En la sección primera se establece que todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría estarán sometidos al sistema de supervisión pública, el cual estará regido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, regulándose asimismo el control de la actividad de auditoría de cuentas y el régimen jurídico y organización de dicho Instituto; la sección segunda contempla el régimen de infracciones y sanciones; la sección tercera regula la supervisión de los auditores de cuentas y sociedades y demás entidades de auditoría autorizados en estados miembros de la Unión Europea y en terceros países; la sección cuarta contempla la cooperación internacional; la sección quinta recoge la regulación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Finalmente, las disposiciones que acompañan al texto refundido contemplan la obligación de auditarse, los auditores del sector público, la ejecución del control de calidad por otros medios, la transmisibilidad de la responsabilidad administrativa de sociedades de auditoría extinguidas, y la transparencia y publicidad de la actuación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En las disposiciones transitorias se incorporan las que se contenían ya en la Ley 12/2010, referidas a situaciones y deberes que se suponían novedades con la citada Ley. Y en las disposiciones finales se regulan principalmente los mecanismos de coordinación con órganos públicos con competencias de control o inspección, y recogen determinadas habilitaciones.

En su virtud, a propuesta de la Ministra de Economía y Hacienda y del Ministro de Justicia, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 1 de julio de 2011,

DISPONGO:

Artículo único. *Aprobación del Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.*

Se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, cuyo texto se inserta a continuación.

Disposición adicional primera. *Remisiones normativas.*

Las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que se aprueba.

Disposición derogatoria única. *Derogación de normas.*

Quedan derogadas todas las disposiciones de igual o inferior rango que se opongan a la presente ley y, en particular, las siguientes:

- 1º. Los artículos 48 a 53 y la disposición La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- 2º. La disposición adicional decimotercera de la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990.
- 3º. El artículo 104 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992.
- 4º. Las disposiciones adicionales tercera y cuarta de la Ley 13/1992, de 1 de junio, de recursos propios y supervisión en base consolidada de las entidades financieras.
- 5º. La disposición adicional sexta de la Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de entidades de crédito a la Segunda Directiva de la Comunidad Europea de Coordinación Bancaria 89/ 646/ CEE e introduce otras modificaciones relativas al sistema financiero de la Comunidad Europea.
- 6º. La disposición adicional octava de la Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/1988, de 28 de julio, que regula el Mercado de Valores.
- 7º. La disposición adicional tercera de la Ley 41/1999, de 12 de noviembre, sobre sistemas de pagos y liquidaciones de valores, en lo que se refiere al plazo para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores derivados de la comisión de las infracciones previstas en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- 8º. Los artículos 48 a 53 y la disposición adicional decimocuarta de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.
- 9º. El artículo 104 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social para el ejercicio 2004.
- 10º. La disposición adicional quinta de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

1.1.1. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

- 11º. La disposición final cuarta de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de Calidad del Aire y Protección de la Atmósfera.
- 12º. La Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria, excepto la disposición final cuarta, de modificación de la Ley 24/ 1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

Disposición final primera. Título competencial.

El texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas se dicta en uso de la competencia exclusiva del Estado en materia de legislación mercantil, de conformidad con lo establecido en el artículo 149.1.6.ª de la Constitución Española.

Disposición final segunda. Entrada en vigor.

El presente real decreto legislativo y el texto refundido que aprueba entrarán en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Dado en Madrid, el 1 de julio de 2011.

JUAN CARLOS R.

El Ministro de la Presidencia,
RAMÓN JÁUREGUI ATONDO

TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

ÍNDICE

Capítulo I. De la Auditoría de Cuentas.

- Artículo 1. Ámbito de aplicación.
- Artículo 2. Definiciones.
- Artículo 3. Informe de auditoría de cuentas.
- Artículo 4. Solicitud y aportación de información necesaria.
- Artículo 5. Auditoría de cuentas consolidadas.
- Artículo 6. Normativa reguladora de la auditoría de cuentas.

Capítulo II. Requisitos para el Ejercicio de la Auditoría de Cuentas.

- Artículo 7. Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- Artículo 8. Autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- Artículo 9. Auditores de cuentas autorizados en otros Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países.
- Artículo 10. Sociedades de auditoría.
- Artículo 11. Baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Capítulo III. Ejercicio de la Actividad de Auditoría de Cuentas.

Sección 1ª Independencia.

Artículo 12. Principio general de independencia y deber de adopción de medidas de salvaguarda.

Artículo 13. Causas de incompatibilidad.

Artículo 14. Período de cómputo temporal.

Artículo 15. Extensiones subjetivas a entidades vinculadas con la entidad auditada.

Artículo 16. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares próximos del auditor de cuentas firmante.

Artículo 17. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

Artículo 18. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades de la red a la que pertenece el auditor o sociedad de auditora.

Artículo 19. Contratación y rotación.

Artículo 20. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría.

Artículo 21. Honorarios y transparencia en la remuneración de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.

Sección 2ª Responsabilidad y Fianza.

Artículo 22. Responsabilidad civil.

Artículo 23. Fianza.

Sección 3.ª Deberes de Custodia y Secreto.

Artículo 24. Deber de conservación y custodia.

Artículo 25. Deber de secreto y acceso a la documentación.

Sección 4.ª Obligación de Divulgación de Información.

Artículo 26. Informe anual de transparencia.

Capítulo IV. Sistema de Supervisión Pública de la Auditoría de Cuentas.

Sección 1ª Supervisión Pública y Control de la Actividad de Auditoría de Cuentas.

Artículo 27. Sistema de supervisión pública.

Artículo 28. Control de la actividad de auditoría de cuentas.

Artículo 29. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Sección 2ª Régimen de Infracciones y Sanciones.

Artículo 30. Potestad sancionadora administrativa.

Artículo 31. Responsabilidad administrativa.

Artículo 32. Infracciones.

Artículo 33. Infracciones muy graves.

Artículo 34. Infracciones graves.

Artículo 35. Infracciones leves.

Artículo 36. Sanciones.

Artículo 37. Determinación de la sanción y otras normas.

Artículo 38. Ejecutividad de las resoluciones.

Artículo 39. Prescripción de las infracciones.

Artículo 40. Prescripción de las sanciones.

Sección 3ª Régimen de supervisión aplicable a auditores, así como sociedades y demás entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países.

Artículo 41. Auditores, así como sociedades y demás entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países.

Sección 4ª Cooperación Internacional.

Artículo 42. Deber de Colaboración con los Estados miembros de la Unión Europea.

Artículo 43. Coordinación con autoridades competentes de terceros países.

Sección 5ª Tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 44. Tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la emisión de informes de auditoría de cuentas.

Disposiciones adicionales

Disposición adicional primera. Auditoría obligatoria.

Disposición adicional segunda. Auditores del sector público.

Disposición adicional tercera. Ejecución del control de calidad.

Disposición adicional cuarta. Responsabilidad administrativa de sociedades de auditoría extinguidas.

Disposición adicional quinta. Transparencia y publicidad.

Disposiciones transitorias

Disposición transitoria primera. Rotación de auditores de entidades por razón de tamaño.

Disposición transitoria segunda. Cooperación con Estados miembros.

Disposición transitoria tercera. Licenciados, Ingenieros, Profesores Mercantiles, Arquitectos o Diplomados universitarios.

Disposición transitoria cuarta. Situaciones de incompatibilidad.

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

Disposiciones finales

Disposición final primera. Mecanismos de coordinación con Órganos o Instituciones Públicas con competencias de control o inspección.

Disposición final segunda. Funciones encomendadas a los miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 19/ 1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Disposición final tercera. Autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Disposición final cuarta. Habilitación para la modificación de los estatutos del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Disposición final quinta. Habilitación normativa.

Disposición final sexta. Modificaciones presupuestarias.

CAPÍTULO I

De la Auditoría de Cuentas²

Artículo 1. *Ámbito de aplicación.*³

1. La presente ley tiene por objeto la regulación de la actividad de auditoría de cuentas, tanto obligatoria como voluntaria, mediante el establecimiento de las condiciones y los requisitos de necesaria observancia para su ejercicio, así como la regulación del sistema de supervisión pública y los mecanismos de cooperación internacional en relación con dicha actividad.

2. Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales,⁴ así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.

3. La auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación; también comprenderá, en su caso, la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas.

4. La auditoría de cuentas tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la presente ley.

Artículo 2. *Definiciones*⁵.

A los efectos de lo establecido en esta ley, se aplicarán las siguientes definiciones:

1. Marco normativo de información financiera: el conjunto de normas, principios y criterios establecido en:

- a) La normativa de la Unión Europea relativa a las cuentas consolidadas, en los supuestos previstos para su aplicación.
- b) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.

² Ver NTA de carácter general y STS nº 386/1993 de 23 de diciembre de 1993, sobre la constitucionalidad de la Ley de Auditoría de Cuentas.

³ Ver RLAC arts. 1, 3, 4 y 28; TRLSC arts. 263, 268 y 269; Ley sobre Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles arts. 9, 39 y 50; LIIC art. 21 y 47; Ley de coeficientes de inversión arts. 9 y 10 ter.; Ley de Fundaciones art. 25; Reglamento de Fundaciones art. 31; Ley de Cooperativas arts. 39, 62, 63 y 91; Reglamento de Cooperativas de Crédito arts. 26 y 37; RRM arts. 123, 166, 168, 171, 201, 208 y 366; Reglamento del Registro de Cooperativas artículo 29; NTA de carácter general 1.2.1; NT sobre trabajos específicos; STS de 18 de marzo de 2008, de 21 de octubre de 2009, de 3 de diciembre de 2009 y de 10 de marzo de 2010; SAN de 4 de julio de 2012 (tres sentencias) y Consultas BOICAC 30/5, BOICAC 59/1 y BOICAC 89/3.

⁴ Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

⁵ Ver RLAC art. 15; VII DIRECTIVA; DIRECTIVA 2006/43/CEE arts. 2 y 37.

1.1.1. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

- c) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
 - d) Las normas de obligado cumplimiento que apruebe el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias.
 - e) El resto de la normativa contable española que resulte de aplicación.
2. Auditoría obligatoria: auditoría de las cuentas anuales o de las cuentas consolidadas, que sea exigida por el Derecho de la Unión Europea o la legislación nacional.
3. Auditor de cuentas: persona física autorizada para realizar auditorías de cuentas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, figurando inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión europea o de un tercer país.
4. Sociedad de auditoría: persona jurídica, independientemente de la forma societaria adoptada, autorizada para realizar auditorías de cuentas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, figurando inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.
5. Tendrán la consideración de entidades de interés público las siguientes:
- 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, así como a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras.
 - 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 se integren entidades contempladas en los párrafos a) y b) anteriores.

Artículo 3. Informe de auditoría de cuentas⁶.

1. El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que contendrá, al menos, los siguientes datos:

- a) Identificación de la entidad auditada, de las cuentas anuales que son objeto de la auditoría, del marco normativo de información financiera que se aplicó en su elaboración, de las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y, en

⁶ Ver RLAC arts. 5 al 7; IV DIRECTIVA arts. 49, 51 y 51 bis; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 28; TRLSC arts. 303 y 323; Ley sobre Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles arts. 9, 39 y 50; Ley Concursal art. 6, y RRM arts. 171, 201 y 366; NTA de carácter general 3. Normas de auditoría sobre informes; NTA sobre contrato de auditoría o carta de encargo; NTA sobre normativa aplicable a la entidad auditada; STS de 10 de marzo de 2010, 14 de julio de 2010, 2 de marzo de 2011, de 30 de mayo de 2012, de 20 de junio de 2012 y 4 de julio de 2012; SAN de 16 de junio de 2009 y 4 de julio de 2012 y Consulta BOICAC 30/5.

su caso, de las personas a quienes vaya destinado; así como la referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad auditada.

- b) Una descripción general del alcance de la auditoría realizada, con referencia a las normas de auditoría conforme a las cuales ésta se ha llevado a cabo y, en su caso, de los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación puesta de manifiesto en el desarrollo de la auditoría. Asimismo, se informará sobre la responsabilidad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría de expresar una opinión sobre las citadas cuentas en su conjunto.
- c) Una opinión técnica en la que se manifestará, de forma clara y precisa, si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

La opinión podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada.

Cuando no existan reservas la opinión será favorable.

En el caso de que existan tales reservas, se deberán poner de manifiesto todas ellas en el informe y la opinión técnica será con salvedades, desfavorable o denegada.

- d) 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.
- e) Fecha y firma de quien o quienes lo hubieran realizado. La fecha del informe de auditoría será aquella en que el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría han completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales.

2. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría de conformidad con la normativa prevista en el artículo 6 y con el contrato de auditoría suscrito entre las partes. La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en la Sección I del Capítulo III.
- b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos.

En los anteriores supuestos, cuando se trate de auditorías obligatorias, deberá informarse razonadamente, tanto al Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la sociedad auditada, como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en la forma y plazos que se determine reglamentariamente.

1.1.1. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

3. El informe de auditoría de cuentas anuales será emitido bajo la responsabilidad de quien o quienes lo hubieran realizado, y deberá estar firmado por éstos.

4. En ningún caso el informe de auditoría de cuentas anuales podrá ser publicado parcialmente o en extracto, ni de forma separada a las cuentas anuales auditadas.

Cuando el informe sea público podrá hacerse mención a su existencia, en cuyo caso, deberá hacerse referencia al tipo de opinión emitida.

5. El informe de auditoría de cuentas anuales deberá ir acompañado de la totalidad de documentos que componen las cuentas objeto de auditoría y, en su caso, del informe de gestión.

6. Cuando el informe no se refiera a las cuentas anuales, le será de aplicación, en su caso, lo dispuesto para dichas cuentas.

Artículo 4. *Solicitud y aportación de información necesaria*⁷.

Las entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe de auditoría de cuentas.

Artículo 5. *Auditoría de cuentas consolidadas*⁸.

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

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

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

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

⁷ Ver RLAC arts. 14 y 56; NTA sobre consideración del trabajo realizado por la auditoría interna; NTA sobre relación entre auditores puntos 7 a 37 y Consultas BOICAC 30/5 y BOICAC 89/1.

⁸ Ver RLAC arts. 13 y 14, d.a. 5ª; TROSP arts. 20 y 21; VII DIRECTIVA art. 37; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 27; Ley de coeficientes de inversión art. 9; NTA de carácter general 3.7 y Consultas BOICAC 48/1 y BOICAC 83/1.

consolidable. Dicha revisión y evaluación deberá documentarse en los papeles de trabajo.

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

6. Lo dispuesto en este artículo será de aplicación también a la sociedad de auditoría que realice la auditoría de cuentas anuales consolidadas, o de otros estados financieros o documentos contables consolidados, así como a los auditores de cuentas que la realicen en nombre de dicha sociedad.

Artículo 6. Normativa reguladora de la auditoría de cuentas.⁹

1. La actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a la normativa constituida por las prescripciones de esta ley, de su Reglamento de desarrollo, así como a las normas de auditoría, de ética y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

2. Las normas de auditoría son las contenidas en esta ley, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría, en aquellos aspectos no regulados por las normas internacionales de auditoría citadas.

⁹ Ver RLAC arts. 1, 3 y 16 al 24, 104 al 106 y d.f. única; NTA de carácter genera. Introducción a las normas técnicas de auditoría, apartado 1; NTA sobre control de calidad interno; NTA sobre importancia relativa; STC de 12 de mayo de 2003; STS de 12 de enero de 2000, 27 de octubre de 2004, 12 de noviembre de 2004 y 15 de noviembre de 2004; SAN de 10 de julio de 2008, 10 de julio de 2009; 30 de mayo de 2012, 20 de junio de 2012 y 4 de julio de 2012, y Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero.

3. Las normas de ética incluyen, al menos, los principios de su función de interés público, competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido en la Sección I del Capítulo III.

4. Las normas técnicas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría se elaborarán, adaptarán o revisarán, debiendo estar de acuerdo con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los Estados miembros de la Unión Europea así como con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea, por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, previa información pública durante el plazo de dos meses y serán válidas a partir de su publicación, mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en su Boletín Oficial.

5. En casos excepcionales, podrá establecerse que no sean aplicables parte de las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea a que se refiere el presente artículo, cuando así resulte del régimen legal relativo al alcance de la auditoría, siempre que se cumplan los requisitos y procedimiento de comunicación previstos en el artículo 26, apartados 2 y 3, 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

Podrán imponerse requisitos adicionales a los establecidos en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión en los términos que prevea el Derecho de la Unión Europea. Dichos requisitos adicionales podrán establecerse mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la que se declare la vigencia de los apartados correspondientes de las normas técnicas de auditoría preexistentes a la adopción por la Unión Europea de las normas internacionales de auditoría sobre la misma materia, o mediante la publicación de nuevas normas técnicas de auditoría limitadas a los referidos requisitos adicionales.

CAPÍTULO II

Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas

Artículo 7. Registro Oficial de Auditores de Cuentas.¹⁰

1. Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo las condiciones a que se refieren los artículos siguientes, figuren

¹⁰ Ver RLAC arts. 25 al 32, 40 al 42, 105 y d.t. 8ª; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 3, 6 al 12 y 15; NTA de carácter general 1.2.1; Resolución sobre la obligación de realizar formación profesional continua por parte de los auditores de cuentas; y Resoluciones del ICAC de 19 de diciembre de 2002, de 9 de abril de 2003 y de 21 de enero de 2011 del ICAC, 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 auditoría, respectivamente y Consultas BOICAC 59/1 y BOICAC 81/1.

inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. El Registro Oficial de Auditores de Cuentas será público y su información será accesible por medios electrónicos.

3. En el caso de auditores de cuentas, contendrá la siguiente información:

a) Nombre, dirección, número de registro y situación en la que se encuentren inscritos.

b) En el caso de estar inscrito en situación de ejerciente, se indicará el domicilio profesional, dirección de Internet, y número de registro de la sociedad o sociedades de auditoría con las que está relacionado.

c) Todas las demás inscripciones como auditor de cuentas ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y como auditor en terceros países, con indicación, de las autoridades competentes para la inscripción, y en su caso, los números de registro.

4. En el caso de las sociedades de auditoría, contendrá la siguiente información:

a) Nombre, domicilio social, forma jurídica, dirección de cada oficina en la que realice su actividad, número de registro y dirección de Internet.

b) Nombre, apellidos, dirección y número de registro de cada uno de los socios, con indicación de quien o quienes ejerzan las funciones de administración o de dirección.

c) Nombre, apellidos, dirección y número de registro de los auditores de cuentas al servicio de la sociedad de auditoría, con identificación de los que estén designados expresamente para realizar auditorías y firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad y del período de vigencia de dicha designación.

d) Si la sociedad está vinculada a las entidades a que se refiere el artículo 17 o 18, deberá aportar información de los nombres y direcciones de dichas entidades, o indicación de donde puede obtenerse públicamente dicha información.

e) Todas las demás inscripciones como sociedad de auditoría ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y de terceros países, con indicación de la autoridad competente para la inscripción y, en su caso, el número de registro.

5. En el caso de auditores de cuentas, así como de sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países, deberán figurar de forma separada, debiendo en todo caso identificarse como tales aquellos a que se refieren respectivamente el artículo 9.3 y el último párrafo del artículo 10.4, con la mención de que no están autorizados para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en España.

6. La inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas no facultará para el ejercicio de otras actividades distintas a las previstas en el artículo 1, que requerirán las condiciones de titulación y colegiación exigidas por la legislación aplicable en cada caso.

7. Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, salvo aquellos a los que se refiere el artículo 9.3, deberán seguir cursos y realizar actividades de formación continuada, los cuales podrán ser impartidos, en la forma y condiciones que se establezcan reglamentariamente, por las corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las entidades docentes autorizadas u otras entidades.

Artículo 8. Autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.¹¹

1. Para ser inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se requerirá:
 - a) Ser mayor de edad.
 - b) Tener la nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la Unión Europea, sin perjuicio de lo que disponga la normativa sobre el derecho de establecimiento.
 - c) Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos.
 - d) Haber obtenido la correspondiente autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
2. La autorización a que se refiere el apartado anterior se concederá a quienes reúnan las siguientes condiciones:
 - a) Haber obtenido una titulación universitaria.

No se exigirá este requisito a quienes, cumpliendo el resto de los requisitos establecidos en este apartado, hayan cursado los estudios u obtenido los títulos que faculden para el ingreso en la Universidad y adquirido la formación práctica señalada en el párrafo b) de este apartado, con un período mínimo de ocho años, en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, especialmente referidos al control de cuentas anuales, cuentas consolidadas y estados financieros análogos, de los cuales al menos cinco años hayan sido realizados con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, y en el ejercicio de esta actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

Para el cómputo del período de formación práctica adquirida con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la certificación de dicha formación práctica corresponderá a quienes, en aquel momento, fueran miembros en ejercicio del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, del Registro de Economistas Auditores pertenecientes al Consejo General de Colegios de Economistas de España y del Registro General de Auditores perteneciente al Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.
 - b) Haber seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica.

Los programas de enseñanza teórica deberán versar sobre las materias a que se refiere letra siguiente de este apartado.

¹¹ Ver RLAC arts. 28, 33 al 39, 79 y d.t. 1ª, 2ª y 3ª; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 3, 6 al 12 y 15; NTA de carácter general 1.2.2 y 1.2.5; Resolución de 12 de junio de 2012, del ICAC, por la que se establecen, con carácter general, las condiciones que deben cumplir los programas de formación teórica de auditores, a que se refiere el artículo 34 del Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, Resolución de 12 de junio de 2012, del ICAC, por la que se regulan los criterios generales de dispensa correspondientes a la realización de los cursos de formación teórica y a la superación de la primera fase del examen a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional y Resolución de 8 de octubre de 2010, del ICAC, por la que se modifican las Resoluciones de 10 de mayo de 1991 y de 5, 6 y 7 de mayo de 1997, y complementan determinadas condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores, para su homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

1.1.1. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

La formación práctica deberá extenderse por un período mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, y se referirá especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos. Al menos, dos años de dicha formación práctica se deberán realizar con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, y en el ejercicio de esta actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

- c) Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.

El examen de aptitud profesional, que estará encaminado a la comprobación rigurosa de la capacitación del candidato para el ejercicio de la auditoría de cuentas, deberá versar sobre las siguientes materias: marco normativo de información financiera; análisis financiero; contabilidad analítica de costes y contabilidad de gestión; gestión de riesgos y control interno; auditoría de cuentas y normas de acceso a ésta; normativa aplicable al control de la auditoría de cuentas y a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría; normas internacionales de auditoría; así como normas de ética e independencia. Asimismo, el citado examen deberá cubrir, en la medida en que se requieran para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, las siguientes materias: derecho de sociedades, de otras entidades y gobernanza; derecho concursal, fiscal, civil y mercantil; derecho del trabajo y de la seguridad social; tecnología de la información y sistemas informáticos; economía general, economía de la empresa y economía financiera; matemáticas y estadística, y principios fundamentales de gestión financiera de las empresas.

Quienes posean una titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional, de las reguladas en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, quedarán dispensados en el examen de aptitud profesional de aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos.

3. El examen de aptitud se realizará mediante el sistema de convocatoria única, a propuesta conjunta de las Corporaciones representativas de auditores de cuentas, y subsidiariamente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa aprobación por este último de la respectiva convocatoria, que se publicará mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda. La superación de estos exámenes permitirá el acceso a las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, en relación con el ejercicio de la actividad auditora, sin perjuicio de los requisitos específicos que puedan exigir los estatutos de cada Corporación.

Reglamentariamente se establecerán las normas para la aprobación del contenido de los programas, la periodicidad, la composición del Tribunal, en el que habrá de constar al menos un miembro de cada una de las Corporaciones representativas de auditores de cuentas y el período de formación práctica.

4. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas empleados públicos, cuya formación y funciones desempeñadas se hallen relacionadas con la auditoría de cuentas del sector público, o que examinen o valoren la situación financiera y patrimonial y la actuación de las entidades financieras o aseguradoras, y que hayan

sido seleccionados como empleados públicos por oposición o por otras pruebas establecidas al efecto que permitan constatar la formación teórica y aptitud necesaria para el ejercicio de tales funciones, cuando cumplieran los requisitos para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas establecidos en este artículo.

El requisito relativo al seguimiento de programas de enseñanza teórica y el correspondiente a la superación del examen de aptitud profesional, establecidos en los párrafos b) y c) del apartado 2 de este artículo, se entenderán cumplidos mediante la superación de la oposición o de las pruebas selectivas de acceso al empleo público referidas en el párrafo precedente.

Asimismo, se entenderá cumplido el requisito de la formación práctica establecido en el párrafo b) del apartado 2 de este artículo, mediante el desempeño efectivo de trabajos correspondientes a la auditoría de cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos del Sector Público, de entidades financieras o aseguradoras, durante un período mínimo de tres años, debidamente certificado.

5. La presentación de una declaración responsable o una comunicación previa no permitirá el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas. No podrá entenderse estimada por silencio administrativo la petición de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas y, por tanto, de autorización para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

Artículo 9. *Auditores de cuentas autorizados en otros Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países.*¹²

1. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas los auditores de cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en otros Estados miembros de la Unión Europea, en los términos que reglamentariamente se determinen.

Para obtener la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberán superar una prueba de aptitud sobre la normativa española aplicable a la auditoría cuyo conocimiento no se hubiese acreditado en el Estado miembro en que el auditor de cuentas esté autorizado.

2. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas los auditores de cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en terceros países, en condiciones de reciprocidad, que cumplan requisitos equivalentes a los exigidos en el artículo 8.2, párrafos a), b) y c), así como con la obligación de formación continuada a que se refiere el artículo 7.7.

Para obtener la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberán acreditar, al menos, el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 8.1, párrafos a) y c), superar una prueba de aptitud equivalente a la que se refiere el apartado anterior, en los términos que reglamentariamente se determinen, y

¹² Ver TRLAC d.t. 2ª; RLAC arts. 30, 31, 38, 39 y 79; DIRECTIVA 2006/43/CEE arts. 14 y 44 al 46 y Resolución sobre la obligación de realizar formación profesional continuada por parte de los auditores de cuentas.

disponer de domicilio o establecimiento permanente en España o designar a un representante con domicilio en España.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea, deberán en todo caso inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas los auditores de cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en terceros países que emitan informes de auditoría sobre cuentas anuales o cuentas anuales consolidadas de una entidad constituida fuera de la Unión Europea y cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado en España, excepto cuando la entidad auditada emita exclusivamente obligaciones, bonos u otros títulos de deuda negociables, cuyo valor nominal por unidad sea al menos de 50.000 euros o de un importe equivalente a éste. Esta excepción no se aplicará cuando la entidad emita valores que sean equiparables a las acciones de sociedades o que, si se convierten o si se ejercen los derechos que confieren, den derecho a adquirir acciones o valores equiparables a acciones.

Los auditores de cuentas a que se refiere este apartado deberán cumplir con requisitos equivalentes a los exigidos en los artículos 8.1, párrafos a) y c), y 8.2, párrafos a), b) y c), así como designar a un representante con domicilio en España.

La inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de estos auditores de cuentas no les faculta para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en relación con entidades domiciliadas en España.

Sin perjuicio de lo que disponga la normativa de la Unión Europea, los informes de auditoría emitidos por estos auditores de cuentas de terceros países no registrados en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas no tendrán efecto jurídico en España.

Artículo 10. *Sociedades de auditoría.*¹³

1. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas las sociedades de auditoría de cuentas que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que las personas físicas que realicen los trabajos y firmen los informes de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría estén autorizadas para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España.
- b) Que la mayoría de los derechos de voto correspondan a auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.
- c) Que la mayoría de los miembros del órgano de administración sean socios auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

En caso de que el órgano de administración no tenga más que dos miembros, al menos uno de ellos deberá cumplir las condiciones establecidas en el presente apartado.

2. Será de aplicación a las sociedades de auditoría lo dispuesto en el artículo 8.5.

3. La dirección y firma de los trabajos de auditoría realizados por una sociedad de auditoría de cuentas corresponderá, en todo caso, a uno o varios de los socios audito-

¹³ Ver RLAC arts. 29 al 32 y 79 y DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 17 y Consultas BOICAC 6/4; BOICAC 11/2 y BOICAC 59/1.

res de cuentas o a auditores de cuentas que puedan ejercer la actividad de auditoría en España y que estén designados por la sociedad de auditoría para realizar la auditoría y firmar el informe en nombre de dicha sociedad.

4. En todo caso deberán estar inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas las sociedades y demás entidades de auditoría autorizadas para realizar la actividad de auditoría de cuentas de terceros países que emitan informes de auditoría en relación a las cuentas anuales a que se refiere el artículo 9.3. En estos casos, se exigirá a quienes firmen los informes en nombre de la entidad el cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado artículo.

Para estar inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, estas sociedades y demás entidades de auditoría deberán cumplir los siguientes requisitos:

- a) Que el auditor de cuentas que firme el informe de auditoría en nombre de éstas y la mayoría de los miembros de su órgano de administración cumplan con los requisitos equivalentes a los exigidos en los artículos 8.1, párrafos a) y c), y 8.2, párrafos a), b) y c).
- b) Que los informes de auditoría a que se refiere este apartado se realicen con arreglo a las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y a lo estipulado en la Sección I del Capítulo III, o en su caso, con arreglo a las normas y requisitos declarados equivalentes por la Unión Europea.
- c) Que designen un representante con domicilio en España.
- d) Que tengan publicado en sus páginas de Internet el informe anual de transparencia a que se refiere el artículo 26, o un informe que cumpla requisitos equivalentes de información.

Los informes de auditoría emitidos por las sociedades y demás entidades de auditoría a que se refiere este apartado no inscritas, no tendrán efecto jurídico en España, sin perjuicio de lo que disponga la normativa de la Unión Europea.

La inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de estas sociedades y demás entidades de auditoría no les faculta para el ejercicio de la actividad de auditoría.

Las sociedades y demás entidades de auditoría a que se refiere este apartado causarán baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas cuando incumplan alguno de los requisitos establecidos en este apartado, por renuncia voluntaria o por sanción.

Artículo 11. *Baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*¹⁴

1. Los auditores de cuentas causarán baja temporal o definitiva, según los casos, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en los siguientes supuestos:

- a) Por incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en los artículos 8 y 9. Dicho incumplimiento deberá ser comunicado por los auditores de cuentas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- b) Por renuncia voluntaria.
- c) Por no mantener la fianza prevista en el artículo 23.
- d) Por sanción.

¹⁴ Ver RLAC arts. 32, 35 y 55; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 5 y Consulta BOICAC 6/4.

2. Además de por los mismos supuestos que se indican en el apartado anterior, las sociedades de auditoría causarán baja temporal o definitiva, según los casos, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, cuando incumplan alguno de los requisitos establecidos en el artículo 10.1.

Las sociedades de auditoría deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el incumplimiento de los requisitos exigidos en este artículo para su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Dicho incumplimiento dará lugar a la baja en dicho Registro cuando se produzca durante un tiempo superior a tres meses.

No obstante lo anterior, antes de que transcurran los tres meses, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá efectuar requerimientos para la subsanación o cumplimiento de los requisitos exigidos en el presente artículo en un plazo determinado, que de no ser atendidos, podrán dar lugar a la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

CAPÍTULO III

Ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas¹⁵

Sección 1.ª Independencia¹⁶

Artículo 12. Principio general de independencia y deber de adopción de medidas de salvaguarda.¹⁷

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse comprometida.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada en los términos previstos en el artículo 13.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, para asegurar su independencia, deberán establecer las medidas de salvaguarda que permitan detectar las amenazas a la citada independencia, evaluarlas, reducirlas y, cuando proceda, eliminarlas. En cualquier caso, las medidas de salvaguarda serán adecuadas a la dimensión de la actividad de auditoría o de la sociedad de auditoría.

¹⁵ Ver NTA de carácter general.

¹⁶ Ver TRLAC d.t. 4º; RLAC arts. 43 al 54; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 22, párrafos 11 y 12 de los Considerandos y arts. 21 al 25; Recomendación de la Comisión de 16 de mayo de 2002 sobre independencia de los auditores de cuentas en la UE: principios fundamentales; NTA de carácter general 1.3.1 y NTA sobre control de calidad interno 21 al 28 y Consultas BOICAC 12/1, BOICAC 12/2, BOICAC 12/3 y BOICAC 37/2.

¹⁷ Ver RLAC arts. 43 al 45 y 48; NTA de carácter general 1.3.5., 1.3.6. y 1.3.7; STS de 4 de octubre de 2005 y Consulta BOICAC 4/6.

Estas medidas de salvaguarda serán objeto de revisión periódica y se aplicarán de manera individualizada para cada trabajo de auditoría, debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas.

Las amenazas a la independencia podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación. Si la importancia de estos factores en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

Artículo 13. Causas de incompatibilidad.¹⁸

En todo caso, se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad previstos en otras leyes, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría:

- a) La condición de cargo directivo o de administración, el desempeño de puestos de empleo o de supervisión interna en la entidad auditada, o el otorgamiento a su favor de apoderamientos con mandato general por la entidad auditada.
- b) Tener interés financiero directo o indirecto en la entidad auditada si, en uno u otro caso, es significativo para cualquiera de las partes.
- c) La existencia de vínculos de matrimonio, de consanguinidad o afinidad hasta el primer grado, o de consanguinidad colateral hasta el segundo grado, incluidos los cónyuges de aquellos con quienes mantengan éstos últimos vínculos, con los empresarios, los administradores o los responsables del área económica-financiera de la entidad auditada.
- d) La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.
- e) La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas, medidas en términos de importancia relativa, en los estados financieros u otros documentos contables de dicha

¹⁸ Ver TRLAC arts. 13 y ss.; RLAC arts. 46 y ss.; STS de 26 de mayo de 2003, 18 de septiembre de 2003, 31 de marzo de 2005, 4 de octubre de 2005 y 14 de junio de 2006; SAN de 31 de marzo de 2005, 6 de febrero de 2008, 3 de marzo de 2009, 21 de febrero de 2011, 5 de octubre de 2011 y 18 de julio de 2012; Sentencia de 20 de julio de 2011 dictada por el Juzgado Central Contencioso Administrativo de Madrid; Sentencia de 21 de septiembre de 2012 del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 8; Sentencia de 27 de septiembre de 2012 del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1; NTA de carácter general 1.3.8 y 1.3.9; NTA sobre consideración del trabajo realizado por la auditoría interna y Consultas BOICAC 2/1, BOICAC 4/6, BOICAC 5/2, BOICAC 5/5, BOICAC 44/5, BOICAC 57/1, BOICAC 63/3, BOICAC 89/4 y BOICAC 89/3.

entidad correspondientes al período o ejercicio auditado, siempre que el trabajo de valoración conlleve un grado significativo de subjetividad.

- f) La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada, salvo que el órgano de gestión de la entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionadas por la auditoría interna.
- g) La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado.
- h) La percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada, siempre que éstos constituyan un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, considerando la media de los últimos tres años.
- i) La prestación a la entidad auditada de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de la entidad auditada, salvo que ésta asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, la cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema.

2. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, las menciones a los estados financieros se entenderán realizadas al resto de documentos a que se refiere el artículo 1.2, cuando sean objeto de auditoría.

Artículo 14. *Período de cómputo temporal.*¹⁹

A los efectos de lo dispuesto en los artículos 12 y 13, el período de cómputo para las incompatibilidades comprenderá desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha en que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría finalice el trabajo de auditoría correspondiente.

No obstante, en el supuesto de que se trate de incompatibilidades derivadas del artículo 13.b), deberá resolverse la situación de incompatibilidad con anterioridad a la aceptación del nombramiento como auditor de cuentas.

El período de cómputo a que se refiere este artículo será de aplicación en los supuestos a que se refieren los artículos 15, 16, 17 y 18, con las particularidades que en dichos artículos se contemplan.

¹⁹ Ver RLAC arts. 44 y ss. y Consulta BOICAC 5/5.

Artículo 15. *Extensiones subjetivas a entidades vinculadas con la entidad auditada.*²⁰

A los efectos de lo dispuesto en los artículos 12 a 14, las menciones a la entidad auditada se extenderán a aquellas otras entidades con las que, en algún momento desde el inicio del ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados hasta la fecha del informe de auditoría, esté vinculada directa o indirectamente mediante la existencia de una relación de control de las contempladas en el artículo 42 del Código de Comercio, mediante la existencia de una misma unidad de decisión al estar controladas la entidad auditada y las otras entidades por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, o mediante la existencia de influencia significativa, en los términos previstos en el artículo 47 del Código de Comercio.

Artículo 16. *Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares próximos del auditor de cuentas firmante.*²¹

1. Se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto a una entidad auditada, cuando concurren, además de las circunstancias previstas en otras leyes, las contempladas en el artículo 13 en el cónyuge del auditor firmante del informe de auditoría y en aquellos con los que éste tenga vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el primer grado, o vínculos de consanguinidad colateral hasta el segundo grado, incluidos los cónyuges de aquellos con quienes mantenga éstos últimos vínculos.

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, se tendrán en cuenta las siguientes particularidades:

- a) Lo dispuesto en el artículo 15, a efectos de considerar a una entidad como vinculada a la entidad auditada, será de aplicación con carácter general.
- b) El desempeño de cargos de empleo ha de afectar a la elaboración de información significativa, medida en términos de importancia relativa, contenida en los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.
- c) En los supuestos en que se tenga la condición de cargo directivo, o se ocupen cargos de empleo o supervisión interna, a que se refiere el artículo 13.a), y en los supuestos contemplados en los párrafos b), e), f), g) e i) del artículo 13, se observarán las siguientes normas:

1ª El artículo 15 no se aplicará en el caso de que se trate de una entidad respecto de la cual la entidad auditada ejerza control o influencia significativa y esa entidad no sea, en términos de importancia relativa, significativa para la entidad auditada.

²⁰ Ver RLAC art. 48 y Consultas BOICAC 5/2 y BOICAC 5/4.

²¹ Ver RLAC arts. 49 y 50 y Consultas BOICAC 5/2 y BOICAC 44/5.

1.1.1. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

- 2ª El período de cómputo para las incompatibilidades comenzará desde el inicio del ejercicio al que se refieren los estados financieros u otros documentos contables auditados hasta la fecha en que finalice el correspondiente trabajo de auditoría.
- d) No será de aplicación el supuesto contemplado en el artículo 13.c) a los sujetos a los que se refiere el apartado 1 de este artículo.

Artículo 17. *Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.*²²

1. Se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto a una entidad auditada, cuando concurren, además de las circunstancias previstas en otras leyes, las contempladas en el artículo 13 en las siguientes personas o entidades:

- a) Los socios de la sociedad de auditoría, así como los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta. A los efectos de considerar la existencia de vinculación directa o indirecta con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 15.
- b) Las personas con capacidad para influir en el resultado final de la auditoría de cuentas, incluidos los socios, auditores o no, que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, se tendrán en cuenta las siguientes particularidades:

- a) En el caso de que las personas a que se refiere el párrafo a) del apartado anterior concurriesen en el supuesto contemplado en el artículo 13.c), solo se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones cuando, por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría, pueda existir relación con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo de auditoría.
- b) Lo dispuesto en el artículo 15, a efectos de considerar a una entidad como vinculada a la entidad auditada, será de aplicación con carácter general.

Artículo 18. *Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades de la red a la que pertenece el auditor o sociedad de auditoría.*²³

1. Se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto a una entidad

²² Ver RLAC arts. 31, 43 al 45 y 50 y Consultas BOICAC 4/2 y BOICAC 5/2.

²³ Ver RLAC arts. 31, 43 al 45, 51 y 65 y Consulta BOICAC 5/2.

auditada, cuando concurren, además de las circunstancias previstas en otras leyes, las contempladas en el artículo 13 en las personas o entidades, excluidas las personas o entidades a que se refiere el artículo anterior, con las que el auditor de cuentas firme el informe de auditoría o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría formen una misma red.

Se entenderá por red la estructura a la que pertenece un auditor o una sociedad de auditoría que tenga por objeto la cooperación, así como, que tenga claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparta propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

En todo caso, se entenderá que forman parte de una misma red las entidades vinculadas a las que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio o las entidades que formen parte de una misma unidad de decisión al estar controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, o que estén vinculadas mediante la existencia de influencia significativa en los términos previstos en el artículo 47 del Código de Comercio.

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, se tendrán en cuenta las siguientes particularidades:

- a) La condición de cargos directivos o el desempeño de puestos de empleo contemplados en el artículo 13.a) ha de afectar o estar relacionada con la elaboración de información significativa contenida en los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.
- b) La concurrencia de las circunstancias contempladas en los párrafos b) y c) del artículo 13, se tendrá en cuenta respecto de aquellas personas que, en las entidades vinculadas, posean la condición de socio, administrador, secretario del órgano de administración o apoderado con mandato general y solo se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones cuando, por razón de la estructura y dimensión conjunta de la sociedad de auditoría y de las entidades vinculadas con ésta, pueda existir relación con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo de auditoría.
- c) Lo dispuesto en el artículo 15, a efectos de considerar a una entidad como vinculada a la entidad auditada, será de aplicación general. No obstante, en los supuestos en los que se tenga la condición de cargo directivo, o se ocupen cargos de empleo o supervisión interna previstos en el artículo 13.a), y en los supuestos contemplados en los párrafos b), e), f), g) e i) del artículo 13, no se aplicará en el caso de que se trate de una entidad respecto de la cual la entidad auditada ejerza control o influencia significativa y esa entidad no sea, en términos de importancia relativa, significativa para la entidad auditada.

Artículo 19. *Contratación y rotación.*²⁴

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría serán contratados por un período de tiempo determinado inicialmente, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por periodos máximos sucesivos de tres años una vez que haya finalizado el período inicial. Si a la finalización del período de contratación inicial o de prórroga del mismo, ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años.

Durante el período inicial, o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fueron contratados una vez finalizado el período inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa. Las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa. En tal caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría.

2. Tratándose de entidades de interés público, o de sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 50.000.000 de euros, una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación del auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de dos años para que dicha persona pueda volver a auditar a la entidad correspondiente.

Será obligatoria dicha rotación cuando en el séptimo año o, en su defecto, en los años siguientes, la entidad auditada tenga la condición de entidad de interés público o su importe neto de la cifra de negocios fuese superior a 50.000.000 de euros con independencia de que, durante el transcurso del referido plazo, la citada entidad no hubiese cumplido durante algún período de tiempo alguna de las circunstancias mencionadas en este párrafo.

3. No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones establecidas en los apartados anteriores de este artículo.

Artículo 20. *Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría.*²⁵

1. Sin perjuicio de otros supuestos de prohibición contemplados en otras leyes, durante los dos años siguientes a la finalización del trabajo de auditoría de cuentas correspondiente, los auditores de cuentas firmantes del informe de auditoría y las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada, de las entidades del grupo al que la auditada pertenezca según se define en el artículo 42 del Código de

²⁴ Ver TRLAC d.t. 1ª; RLAC arts. 52 y 53; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 42; NTA sobre contratos de auditoría o cartas de encargo 16 y Consultas BOICAC 4/8, BOICAC 7/1, BOICAC 15/2, BOICAC 12/5, BOICAC 12/6, BOICAC 30/4 y BOICAC 89/2.

²⁵ Ver RLAC art. 54 y Consulta BOICAC 44/5.

Comercio, ni de las entidades controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, ni ocupar puesto de trabajo, ni tener interés financiero directo o indirecto en dichas entidades si, en cualquiera de los casos, es significativo para cualquiera de las partes.

La prohibición a que se refiere el párrafo anterior será de aplicación a las siguientes personas:

- a) Los socios, auditores o no, de la sociedad de auditoría que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.
- b) Los socios de la sociedad de auditoría y a los auditores designados para realizar auditorías en nombre de ésta que no hayan intervenido o tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría, salvo que dejen de tener cualquier vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de entrar a formar parte de los referidos órganos, de ocupar puesto de trabajo en la entidad auditada o antes de tener interés financiero y siempre y cuando la objetividad no pueda verse comprometida por la existencia de posibles influencias recíprocas entre dichos socios y el auditor firmante o la sociedad de auditoría.

2. El incumplimiento de la prohibición llevará aparejada la incompatibilidad de los auditores de cuentas firmantes del informe y de las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realizó la auditoría, así como de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría vinculados, directa o indirectamente, a los auditores de cuentas y a las sociedades de auditoría a los que se refiere este artículo, para la realización de los trabajos de auditoría de la entidad o de las sociedades que forman parte del grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, a partir del momento en que se incumpla dicha prohibición y en los dos años siguientes.

A efectos de considerar la existencia de vinculación con los auditores de cuentas y con las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realizó la auditoría de cuentas, a los que se refiere este artículo, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 15.

3. Lo establecido en este artículo no será de aplicación cuando el interés financiero derive de causas sobrevenidas no imputables al auditor de cuentas, o se adquiera en condiciones normales de mercado por el auditor de cuentas, o por el socio de la sociedad de auditoría o auditor designado para realizar auditorías en nombre de ésta, siempre que, en estas situaciones, haya dejado de tener cualquier vinculación o tipo de interés en la sociedad de auditoría.

Artículo 21. *Honorarios y transparencia en la remuneración de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.*²⁶

1. Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría comience el desem-

²⁶ Ver RLAC art. 46.8; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 25; TRLSC arts. 260 y 267; RRM arts. 362 y 363; NTA de general 1.3.8, 1.7 Y 2.2 y NTA sobre contratos de auditoría o cartas de encargo.

peño de sus funciones y para todo el período en que deban desempeñarlas. Los citados honorarios no podrán estar influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada, ni podrán basarse en ningún tipo de contingencia o condición distinta a cambios en las circunstancias que sirvieron de base para la fijación de los honorarios. Por el ejercicio de dicha función, ni los auditores de cuentas ni las sociedades de auditoría podrán percibir otra remuneración o ventaja.

2. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas anualmente las horas y honorarios facturados a cada entidad auditada, distinguiendo las que corresponden a trabajos de auditoría de cuentas y otros servicios prestados, así como cualquier otra información que precise el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para el ejercicio de sus funciones.

Sección 2.ª Responsabilidad y fianza

Artículo 22. Responsabilidad civil.²⁷

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del Código Civil, con las particularidades establecidas en el presente artículo.

2. La responsabilidad civil de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría será exigible de forma proporcional a la responsabilidad directa por los daños y perjuicios económicos que pudieran causar por su actuación profesional tanto a la entidad auditada como a un tercero.

A estos efectos, se entenderá por tercero cualquier persona física o jurídica, pública o privada, que acredite que actuó o dejó de actuar tomando en consideración el informe de auditoría, siendo éste elemento esencial y apropiado para formar su consentimiento, motivar su actuación o tomar su decisión.

La responsabilidad civil será exigible en forma personal e individualizada, con exclusión del daño o perjuicio causado por la propia entidad auditada o por terceros.

3. Cuando la auditoría de cuentas se realice por un auditor de cuentas en nombre de una sociedad de auditoría, responderán solidariamente, dentro de los límites señalados en el apartado precedente, tanto el citado auditor que haya firmado el informe de auditoría como la sociedad de auditoría.

4. La acción para exigir la responsabilidad contractual del auditor de cuentas y de la sociedad de auditoría prescribirá a los cuatro años a contar desde la fecha del informe de auditoría.

²⁷ Ver RLAC art. 55; RECOMENDACIÓN de la Comisión de 5/VI/2008 sobre la limitación de la responsabilidad civil de los auditores legales y las sociedades de auditoría; TRLSC arts. 260 undécima y 271; Ley Concursal art. 8 y Ley de Cooperativas arts. 21 y 28 y STS nº 386/1993 de 23 de diciembre de 1993, sobre la constitucionalidad de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Artículo 23. Fianza.²⁸

Sin perjuicio de la responsabilidad civil regulada en el artículo anterior, para responder de los daños y perjuicios que pudieran causar en el ejercicio de su actividad, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas estarán obligados a prestar fianza, en forma de depósito en efectivo, títulos de deuda pública, aval de entidad financiera o seguro de responsabilidad civil, por la cuantía y en la forma que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda. La cuantía, en todo caso, será proporcional a su volumen de negocio. Reglamentariamente se fijará el importe de la fianza para el primer año de ejercicio de la actividad.

*Sección 3.ª Deberes de custodia y secreto*²⁹

Artículo 24. Deber de conservación y custodia.³⁰

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas conservarán y custodiarán durante el plazo de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe.

Artículo 25. Deber de secreto y acceso a la documentación.³¹

1. El auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, la sociedad de auditoría así como los socios de ésta, los auditores de cuentas designados para realizar auditorías en nombre de la sociedad de auditoría y todas las personas que hayan intervenido en la realización de la auditoría estarán obligados a mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas, sin perjuicio del deber de denuncia contemplado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

2. No obstante lo anterior y sin perjuicio de lo que se establezca en las cláusulas del contrato de auditoría podrán, en todo caso, acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas, quedando sujetos a la obligación establecida en el apartado anterior:

²⁸ Ver RLAC art. 55 y d.t. 4ª y Consulta BOICAC 7/3.

²⁹ Ver TRLAC d.f.1ª; RLAC Cap. III Sección 5ª; NTA de carácter general 1.6; NTA sobre control de calidad interno 46 y 47 y STS nº 386/1993 de 23 de diciembre de 1993, sobre la constitucionalidad de la Ley de Auditoría de Cuentas.

³⁰ Ver RLAC art. 58 y SAN de 10 de julio de 2008, 30 de mayo de 2012 y 30 de junio de 2012.

³¹ Ver RLAC arts. 57, 59 y 106; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 23; Ley de Enjuiciamiento Civil art. 262; Ley del mercado de valores art. 85; TROSP art. 75; NTA sobre contratos de auditoría o cartas de encargo 13; NTA sobre errores e irregularidades 22; NTA sobre relación entre auditores 7 a 37 y 47 y Consulta BOICAC 69/1.

1.1.1. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

- a) El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tanto en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, como a efectos de la cooperación internacional prevista en los artículos 42 y 43.
- b) Quienes resulten designados por resolución judicial.
- c) Quienes estén autorizados por ley.
- d) El Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como los órganos autonómicos competentes en materia de supervisión y control de las entidades aseguradoras, exclusivamente a los efectos del ejercicio de las competencias relativas a las entidades sujetas a su supervisión y control, en casos especialmente graves, de acuerdo con lo establecido en la disposición final primera, y siempre que no hubieran podido obtener de tales entidades la documentación concreta a la que precisen acceder. Asimismo, los órganos que tengan atribuidas por ley competencias de control interno y externo de la gestión económica-financiera del sector público, respecto de las auditorías realizadas a entidades públicas de sus respectivos ámbitos de competencia. Dichos órganos y organismos podrán requerir del auditor de cuentas o sociedad de auditoría la información de la que disponga sobre un asunto concreto, en relación con la auditoría de cuentas de la entidad auditada y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo.
- e) Las corporaciones representativas de los auditores de cuentas a los exclusivos efectos de verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de su actividad de auditoría de cuentas.
- f) Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, además de en el caso previsto en el artículo 5, en el supuesto de sustitución de auditor de cuentas o sociedad de auditoría de la entidad. En este supuesto de sustitución, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría predecesora permitirá el acceso por parte del auditor de cuentas o sociedad de auditoría sucesora a toda la información relacionada con la entidad auditada.
- g) Las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea y de terceros países en los términos a que se refieren, respectivamente, los artículos 42 y 43.

Sección 4.^a Obligación de divulgación de información

Artículo 26. Informe anual de transparencia.³²

1. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que realicen la auditoría de cuentas de entidades de interés público, así como las sociedades y demás entidades de

³² Ver RLAC arts.60 y 75; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 40 y NTA sobre relación entre auditores puntos 7 a 37 y 47 y Resolución sobre la obligación de realizar formación profesional continuada por parte de los auditores de cuentas.

1.1.1. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

auditoría de terceros países a que se refiere el artículo 10.4, deberán dar a conocer a través de sus páginas de Internet un informe anual de transparencia en los tres meses siguientes a la finalización del ejercicio económico, que incluya al menos la siguiente información:

- a) Descripción de la forma jurídica y de los propietarios de la entidad, cuando se trate de una sociedad de auditoría.
- b) Cuando la sociedad de auditoría o el auditor de cuentas estén vinculados a las entidades o personas a que se refieren los artículos 17 y 18, una descripción de dichas entidades y personas, así como de los acuerdos o cláusulas estatutarias que regulen dicha vinculación.
- c) Descripción de los órganos de gobierno de la sociedad de auditoría.
- d) Descripción del sistema de control de calidad interno del auditor o sociedad de auditoría, y una declaración del órgano de administración o de gestión sobre la eficacia de su funcionamiento, con indicación de cuándo tuvo lugar el último control de calidad a que se refiere el artículo 28.1.
- e) Relación de las entidades de interés público para las que han realizado trabajos de auditoría de cuentas en el último ejercicio.
- f) Información sobre los procedimientos o protocolos de actuación seguidos por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría para garantizar su independencia, y mención a las revisiones internas del cumplimiento del deber de independencia realizadas.
- g) Información sobre la política seguida respecto a la formación continuada de los auditores.
- h) Información sobre el volumen total de la cifra de negocios, con desglose de los ingresos según procedan de la actividad de auditoría o de la prestación de otros servicios distintos a dicha actividad.
- i) Información sobre las bases para la remuneración de los socios.

2. El informe de transparencia será firmado por el auditor de cuentas o, en el caso de sociedades y demás entidades de auditoría, por quienes tengan atribuida su representación.

CAPÍTULO IV

Sistema de supervisión pública de la auditoría de cuentas

Sección 1.^a Supervisión pública y control de la actividad de auditoría de cuentas

Artículo 27. Sistema de supervisión pública.³³

1. Todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría quedan sometidos, en el ejercicio de la actividad a que se refiere el artículo 1, al sistema de supervisión pública, objetiva e independiente, de conformidad con lo establecido en este Capítulo.

³³ Ver RLAC arts. 21.1, 24.2 y 61 al 63; DIRECTIVA 2006/43/CEE arts. 30 y 32; Resolución del ICAC de 12 de marzo de 2012, por la que se establece un régimen transitorio en relación con la información a

2. El sistema de supervisión pública estará regido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. En particular, el sistema de supervisión pública tendrá la responsabilidad última de:

- a) La autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditoría de Cuentas de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.
- b) La adopción de normas en materia de ética, normas de control de calidad interno en la actividad de auditoría y normas técnicas de auditoría en los términos previstos en esta ley, así como la supervisión de su adecuado cumplimiento.
- c) La formación continuada de los auditores de cuentas.
- d) El control de calidad, el sistema de investigación y el régimen disciplinario.

4. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de las funciones que legalmente tiene atribuidas, el control de la actividad de auditoría de cuentas, el ejercicio de la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas, y la cooperación internacional en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas.

El Registro Oficial de Auditores de Cuentas dependerá del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

5. Contra las resoluciones que dicte el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de las competencias que le atribuye la presente ley podrá interponerse recurso de alzada ante el Ministro de Economía y Hacienda, cuya resolución pondrá fin a la vía administrativa.

Artículo 28. Control de la actividad de auditoría de cuentas.³⁴

1. El control de la actividad de auditoría de cuentas, que será realizado de oficio, se llevará a cabo mediante investigaciones de las actuaciones de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría e inspecciones de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría y, comprenderá fundamentalmente las actuaciones de control técnico y de control de calidad.

El control técnico consistirá en la investigación de determinados trabajos de auditoría de cuentas o aspectos de la actividad de auditoría, al objeto de determinar hechos o circunstancias que puedan suponer la falta de conformidad de la actividad de audito-

remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría; NTA sobre control de calidad interno; Resolución sobre la obligación de realizar formación profesional continuada por parte de los auditores de cuentas y STS nº 386/1993 de 23 de diciembre de 1993, sobre la constitucionalidad de la Ley de Auditoría de Cuentas.

³⁴ Ver TRLAC d.f. 3ª; RLAC arts. 61 al 79; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 29; RECOMENDACIÓN de la Comisión de 6 de mayo de 2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de las entidades de interés público; Resolución del ICAC de 12 de marzo de 2012, por la que se establece un régimen transitorio en relación con la información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría; STC nº 386/1993 de 23 de diciembre de 1993, sobre la constitucionalidad de la Ley de Auditoría de Cuentas; STS de 26 de marzo de 2001 y 20 de abril de 2006 y SAN de 21 de julio de 2004.

ría o de los trabajos de auditoría con lo dispuesto en esta ley, su reglamento y el resto de la normativa que regula la actividad de auditoría de cuentas.

El control de calidad consistirá en la inspección o revisión periódica de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, cuyo objetivo es mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, principalmente mediante la formulación de requerimientos de mejora. El control de calidad comprenderá, al menos, la verificación del sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, la revisión de los procedimientos documentados en los archivos de auditoría, con la finalidad de comprobar la eficiencia de dicho sistema de control.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, y de las entidades a que se refieren los artículos 17 y 18, cuanta información estime necesaria para el adecuado cumplimiento de las competencias que tiene encomendadas. Con el fin de obtener dicha información o de confirmar su veracidad, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar cuantas investigaciones o inspecciones considere necesarias. Las personas físicas y jurídicas comprendidas en este apartado quedan obligadas a poner a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuantos libros, registros y documentos, sea cual fuere su soporte, éste considere precisos, incluidos los programas informáticos y los archivos magnéticos, ópticos o de cualquier otra clase.

Las actuaciones de control de la actividad de auditoría podrán desarrollarse, a elección del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas:

- a) En cualquier despacho, oficina o dependencia del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, y de las entidades a que se refieren los artículos 17 y 18.
- b) En los propios locales del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Cuando las actuaciones se desarrollen en los lugares señalados en el párrafo a) anterior, se observará la jornada laboral de los mismos, sin perjuicio de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas y días.

Artículo 29. *El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*³⁵

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, regirá su actuación por las leyes y disposiciones generales que le sean de aplicación y, especialmente por lo que para dicho tipo de Organismos públicos dispone la Ley 6/1997, de 14 de abril de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado y por la presente ley.

2. Los órganos rectores del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas son: El Presidente, el Comité de Auditoría de Cuentas y el Consejo de Contabilidad:

- a) El Presidente, con categoría de Director General, será nombrado por el Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, y ostentará la representación legal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ejerciendo las

³⁵ Ver RLAC d.a. 12ª; Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el estatuto y la estructura orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y STS de 23 de julio de 2002 y 30 de junio de 2003.

facultades que le asigna la presente ley y las que reglamentariamente se determinen.

- b) El Comité de Auditoría de Cuentas es el órgano de asesoramiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en dicha materia. Estará presidido por el Presidente de dicho Instituto y compuesto, en la forma que reglamentariamente se determine, por un máximo de trece miembros designados por el Ministro de Economía y Hacienda con la siguiente distribución: tres representantes del Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones y de la Intervención General de la Administración del Estado; un representante del Tribunal de Cuentas; cuatro representantes de las Corporaciones representativas de auditores; un representante del Banco de España; un miembro de la carrera judicial o fiscal o abogado del Estado o registrador mercantil; un catedrático de Universidad; un analista de inversiones; y un experto de reconocido prestigio en materia contable y de auditoría de cuentas.
- c) El Consejo de Contabilidad es el órgano competente, una vez oído el Comité Consultivo de Contabilidad, para valorar la idoneidad y adecuación de cualquier propuesta normativa o de interpretación de interés general en materia contable con el Marco Conceptual de la Contabilidad regulado en el Código de Comercio. A tal efecto, informará a los órganos y organismos competentes antes de la aprobación de las normas de contabilidad, y sus interpretaciones, emitiendo el correspondiente informe no vinculante. El Consejo de Contabilidad estará presidido por el Presidente del Instituto, que tendrá voto de calidad, y formado, junto con él, por un representante de cada uno de los centros, organismos o instituciones restantes que tengan atribuidas competencias de regulación en materia contable del sistema financiero: Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores y Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones. Asistirá con voz, pero sin voto, como Secretario del Consejo, un empleado público del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Igualmente formará parte del Consejo de Contabilidad con voz pero sin voto un representante del Ministerio de Economía y Hacienda designado por el titular del Departamento.

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 Hacienda, a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, 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; el Consejo General del Colegio de Economistas; el Consejo Superior de Titulares Mercantiles; un representante de las aso-

ciaciones u organizaciones representativas de los emisores de información económica de las empresas y otro de los usuarios de información contable; 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.

Las facultades de propuesta 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, Comisión Nacional del Mercado de Valores y 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.

3. La asistencia al Comité de Auditoría de Cuentas y al Comité Consultivo de Contabilidad dará derecho a la correspondiente indemnización.

Sección 2.ª Régimen de infracciones y sanciones

Artículo 30. Potestad sancionadora administrativa.³⁶

1. Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la potestad sancionadora respecto de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, así como en relación a las personas y entidades a que se refieren los artículos 17 y 18 y a los sujetos no auditores a los que alcanzan las prohibiciones establecidas en los artículos 20 y 25, respecto de las infracciones tipificadas en esta ley.

2. La potestad sancionadora a que se refiere el apartado anterior se ejercerá de conformidad con lo establecido en el Título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en esta ley y en los Reglamentos que la desarrollen.

3. El plazo para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores derivados de la comisión de las infracciones previstas en esta ley será de un año, ampliable conforme a lo previsto en los artículos 42.6 y 49 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

4. La responsabilidad civil o penal en la que, en su caso, pueda incurrirse será exigible en la forma que establezcan las leyes.

³⁶ Ver TRLAC arts. 22 y 23; RLAC arts. 80 al 95 y d.t. 7ª y Ley Concursal art. 8.

Artículo 31. Responsabilidad administrativa.³⁷

1. Se considerarán, en todo caso, sujetos responsables de las infracciones tipificadas en esta ley:

- a) Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría y demás entidades de auditoría.
- b) En el caso de infracciones cometidas por las sociedades de auditoría, derivadas de un determinado trabajo de auditoría, tanto éstas como los auditores de cuentas, socios o no, que hayan firmado el informe de auditoría en nombre de aquéllas.
- c) Las personas y entidades a que se refieren los artículos 17 y 18.
- d) Los sujetos no auditores a los que alcanzan las prohibiciones establecidas en los artículos 20 y 25.

2. No se considerará incumplimiento de las normas de auditoría el que derive de una discrepancia jurídica o técnica razonablemente justificada. A estos efectos, y con el fin de posibilitar la verificación de la razonabilidad de la interpretación de las normas técnicas de auditoría efectuada por el auditor o la sociedad de auditoría, éstos deberán documentar la razonabilidad de la interpretación realizada.

3. La comisión de cualquiera de las infracciones señaladas en esta ley deducida de un solo hecho, únicamente podrá dar lugar a la imposición de una única sanción al auditor firmante del informe de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría, y una única sanción a la sociedad de auditoría en cuyo nombre se haya firmado el informe.

Artículo 32. Infracciones.

Las infracciones cometidas por los sujetos a que se refiere el artículo 31.1 se clasificarán en muy graves, graves y leves.

Artículo 33. Infracciones muy graves.³⁸

Se considerarán infracciones muy graves:

- a) La emisión de informes de auditoría de cuentas cuya opinión no fuese acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.
- b) El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 12.1, 13, 15, 16, 17 o 18, en relación con el deber de independencia, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.
- c) 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

³⁷ Ver RLAC art. 80, 81 y 87.5; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 31 y SAN de 10 de julio de 2008, 30 de mayo de 2012 y 20 de junio de 2012.

³⁸ Ver RLAC art. 87; Sentencia del Juzgado Central de los Contencioso Administrativo nº 8 de 21 de septiembre de 2012 y Sentencia del Juzgado Central de los Contencioso Administrativo nº 1 de 27 de septiembre de 2012.

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.

- d) El incumplimiento del deber de secreto establecido en el artículo 25.
- e) La utilización en beneficio propio o ajeno de la información obtenida en el ejercicio de sus funciones.
- f) El incumplimiento de la prohibición impuesta con arreglo al artículo 37.3.
- g) El incumplimiento del deber de conservación y custodia establecido en el artículo 24, salvo que concurren causas de fuerza mayor no imputables al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría.

Artículo 34. *Infracciones graves.*³⁹

Se considerarán infracciones graves:

- a) El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas contratada en firme o aceptada, en el caso de designación judicial o por el Registrador Mercantil, por causas imputables al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría, incluido el caso en que no concurrieran las circunstancias requeridas en el artículo 3.2 para la falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría; así como la emisión de un informe de auditoría que, por razón de la fecha de su emisión, no sea susceptible de cumplir con la finalidad para la que fue encargado el correspondiente trabajo de auditoría, por causas imputables al auditor de cuentas o la sociedad de auditoría.
- b) 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.
- c) El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 12.1, 13, 15, 16, 17 o 18 en relación con el deber de independencia, siempre que no hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable, o el incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 19, 20 o 21.
- d) La falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o

³⁹ Ver RLAC arts. 55, 81 al 85 y 87; Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero; NTA sobre control de calidad interno; Consultas BOICAC 12/5, BOICAC 34/4, BOICAC 48/2, BOICAC 63/3; Resolución sobre la obligación de realizar formación profesional continuada por parte de los auditores de cuentas; punto quinto de la Resolución de 29 de junio de 2012 del ICAC aprobando los modelos 02 y 03, de información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría y Resolución del ICAC de 12 de marzo de 2012, por la que se establece un régimen transitorio en relación con la información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría; STS de 12 de mayo de 1975, 10 de marzo de 1978, 16 de mayo de 2002; 30 de julio de 2002, 12 de mayo de 2003, 27 de octubre de 2004, 15 de noviembre de 2004, 30 de marzo de 2005; 8 de abril de 2008; 16 de junio de 2009; 18 de enero de 2011 y 14 de febrero de 2012; SAN de 20 de junio de 2012 y de 4 de julio de 2012 (tres de la misma fecha) y Auto del Tribunal Constitucional 70/2006 de 27 de febrero.

1.1.1. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

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.

- e) La aceptación de trabajos de auditoría de cuentas que superen la capacidad anual medida en horas del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en las normas de auditoría de cuentas.
- f) El incumplimiento de lo establecido en la disposición final primera.
- g) La emisión de un informe, identificándose como auditor de cuentas, en un trabajo distinto a los que se regulan en el artículo 1, o distinto a aquellos que, no teniendo la naturaleza de auditoría de cuentas estén atribuidos por ley a auditores de cuentas, cuando su redacción o presentación pueda generar confusión respecto a su naturaleza como trabajo de auditoría de cuentas.
- h) La realización de trabajos de auditoría de cuentas sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o sin tener prestada fianza suficiente.
- i) El incumplimiento de lo establecido en el artículo 12.1, en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas, cuando estas sean insuficientes o no se hayan establecido.
- j) La falta de cumplimiento en plazo de los requerimientos formulados en el control de calidad a que se refiere el artículo 28.1.
- k) El incumplimiento de la obligación de publicar el informe anual de transparencia o cuando el informe publicado contenga información sustancialmente incorrecta o incompleta, de acuerdo con el contenido previsto en el artículo 26.
- l) La negativa o resistencia por parte de los sujetos no auditores a que se refieren los artículos 17 y 18, 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 dichas competencias, con arreglo a lo establecido en el artículo 28.2.
- ll) La inexistencia o falta sustancial de aplicación de sistemas de control de calidad internos por parte de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría.
- m) La falta de comunicación del incumplimiento de alguno de los requisitos exigidos a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como ejercientes o sociedades de auditoría, cuando hayan continuado ejerciendo su actividad.
- n) El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 7.7 en cuanto al seguimiento de formación continuada.
- ñ) La firma de un informe de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría por un auditor de cuentas que no esté expresamente designado por dicha sociedad para su realización.
- o) El incumplimiento de la obligación de permitir al auditor de cuentas o sociedad auditora sucesora, en el caso de sustitución del auditor de cuentas de la entidad auditada, o al auditor de cuentas o sociedad de auditoría del grupo, en el caso de auditoría de cuentas consolidadas, el acceso a la documenta-

ción relacionada con la entidad auditada o con las entidades consolidadas, respectivamente.

Artículo 35. *Infracciones leves.*⁴⁰

Se considerarán infracciones leves:

- a) Cualesquiera acciones y omisiones que supongan incumplimiento de las normas de auditoría y que no estén incluidas en los apartados anteriores.
- b) La no remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, dentro de los plazos establecidos para ello, siempre y cuando no hayan transcurrido tres meses desde la finalización de estos plazos.

Artículo 36. *Sanciones.*⁴¹

1. Por la comisión de infracciones muy graves se impondrá al infractor, cuando se trate de un auditor de cuentas individual, una de las siguientes sanciones:

- a) Retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- b) Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de dos años y un día a cinco años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- c) Multa por importe de seis a nueve veces 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 18.001 euros, ni superior a 36.000 euros. Este máximo no será de aplicación en aquellos casos en que la infracción se refiera a un trabajo de auditoría de cuentas de una entidad de interés público.

Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un trabajo concreto de auditoría, se impondrá al auditor de cuentas una sanción de multa de un importe mínimo de 18.001 euros y máximo de 36.000 euros.

2. Por la comisión de infracciones graves se impondrá al infractor, cuando se trate de un auditor de cuentas individual, una de las siguientes sanciones:

- a) Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de hasta dos años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- b) Multa por importe de dos a cinco veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, sin que pudiera, en ningún caso, ser inferior a 6.001 euros, ni superior a 12.000 euros.

Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un concreto trabajo de auditoría, se impondrá al auditor una sanción de multa de un importe mínimo de 6.001 euros y máximo de 12.000 euros.

⁴⁰ Ver punto quinto de la Resolución de 29 de junio de 2012 del ICAC aprobando los modelos 02 y 03, de información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría y Resolución del ICAC de 12 de marzo de 2012, por la que se establece un régimen transitorio en relación con la información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría.

⁴¹ Ver RLAC arts. 86 y 87 y STS de 30 de junio de 2003 y 18 de enero de 2011.

1.1.1. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

3. Por la comisión de infracciones leves se impondrá al infractor, cuando éste sea un auditor de cuentas individual, una de las siguientes sanciones:

- a) Multa por importe de hasta 6.000 euros.
- b) Amonestación privada.

4. Por la comisión de infracciones muy graves se impondrá a la sociedad de auditoría infractora una de las siguientes sanciones:

- a) Retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- b) Multa por un importe entre el tres y el seis por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior a 24.000 euros.

5. Al auditor de cuentas, designado al efecto, que firme el informe en nombre de una sociedad de auditoría corresponsable de la infracción muy grave cometida por dicha sociedad de auditoría, se le impondrá una de las siguientes sanciones:

- a) Retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- b) Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de dos años y un día a cinco años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- c) Multa por importe mínimo de 12.001 euros y máximo de 24.000 euros.

6. Por la comisión de infracciones graves se impondrá a la sociedad de auditoría infractora una sanción de multa por un importe de hasta el tres por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior a 12.000 euros.

Por la comisión de la infracción grave contemplada en el artículo 34. m) se impondrá a la sociedad auditora la suspensión o retirada de la autorización y baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, o una sanción de multa por importe de hasta el tres por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción.

7. Al auditor de cuentas, designado al efecto, que firme en nombre de una sociedad de auditoría corresponsable de la infracción grave cometida por dicha sociedad de auditoría, se le impondrá una de las siguientes sanciones:

- a) Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de hasta dos años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- b) Multa por importe mínimo de 3.000 euros y máximo de 12.000 euros.

8. Por la comisión de infracciones leves se impondrá a la sociedad de auditoría infractora una sanción de multa por importe de hasta 6.000 euros.

9. Al auditor de cuentas, designado al efecto, que firme el informe en nombre de una sociedad de auditoría corresponsable de la infracción leve cometida por dicha sociedad, se le impondrá una sanción de amonestación privada.

Artículo 37. Determinación de la sanción y otras normas.⁴²

1. Las sanciones aplicables en cada caso por la comisión de infracciones se determinarán teniendo en cuenta los siguientes criterios:

- a) La naturaleza e importancia de la infracción.
- b) La gravedad del perjuicio o daño causado o que pudiera causar.
- c) La existencia de intencionalidad.
- d) La importancia de la entidad auditada, medida en función del total de las partidas de activo, de su cifra anual de negocios o del número de trabajadores.
- e) Las consecuencias desfavorables para la economía nacional.
- f) La conducta anterior de los infractores.
- g) La circunstancia de haber procedido a realizar por iniciativa propia actuaciones dirigidas a subsanar la infracción o a minorar sus efectos.
- h) La condición de entidad de interés público de la entidad auditada.

2. En el supuesto de la infracción muy grave contemplada en el artículo 33. d), cuando la infracción se haya cometido por sujetos no auditores se impondrá una multa por importe mínimo de 18.001 euros y máximo de 36.000 euros.

En el supuesto de la comisión por sujetos no auditores de la infracción prevista en el artículo 34. c), por incumplimiento de la prohibición establecida en el artículo 20, se les impondrá la multa establecida en el artículo 36.7.b). En este caso no se considerará responsable a la sociedad de auditoría por el referido incumplimiento, sin perjuicio de su obligación de no realizar la auditoría a que se refiere el citado artículo 20.

Por la comisión de la infracción grave, por los sujetos no auditores, contemplada en el artículo 34. l), se impondrá una multa por importe mínimo de 6.000 euros y máximo de 18.000 euros.

3. Cuando la imposición de una sanción por infracción muy grave o grave sea consecuencia de un trabajo de auditoría de cuentas a una determinada entidad, dicha sanción llevará aparejada la prohibición al auditor de cuentas o sociedad de auditoría 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.

Artículo 38. Ejecutividad de las resoluciones.

1. Las resoluciones mediante las que se impongan cualquiera de las sanciones enumeradas en esta Sección sólo serán ejecutivas cuando hubieren ganado firmeza en vía administrativa. Cuando se trate de infracciones muy graves o graves se publicará e inscribirá su parte dispositiva en el «Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente. Asimismo, cuando se trate de infracciones leves, excepto las amonestaciones privadas, se inscribirá su parte dispositiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

⁴² Ver RLAC arts. 85.2, 86 y 87; STS de 27 de octubre de 2004; SAN de 27 de mayo de 2008, 3 de marzo de 2009, 19 de junio de 2009 y 27 de septiembre de 2009 y Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 27 de septiembre de 2012.

2. En los casos de baja temporal o definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría adoptarán las medidas necesarias para la salvaguarda de la documentación referente a aquellas auditorías de cuentas que hubieran realizado y sepan incurso en alguna demanda de responsabilidad civil por parte de un tercero.

Artículo 39. Prescripción de las infracciones.⁴³

1. Las infracciones leves prescribirán al año, las graves a los dos años y las muy graves a los tres años de su comisión.

2. La prescripción se interrumpirá por la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento sancionador, volviendo a correr el plazo si el expediente permaneciese paralizado durante más de seis meses por causa no imputable al auditor de cuentas o sociedad de auditoría de cuentas sujetos al procedimiento.

Artículo 40. Prescripción de las sanciones.

1. Las sanciones impuestas por infracciones leves prescribirán al año, las impuestas por faltas graves a los dos años, y las impuestas por faltas muy graves a los tres años.

2. El plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquél en que adquiera firmeza la resolución por la que se imponga la sanción.

Sección 3.^a Régimen de supervisión aplicable a auditores, así como sociedades y demás entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países

Artículo 41. Auditores, así como sociedades y demás entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países.⁴⁴

Quedarán sujetos a las competencias de control y al régimen disciplinario atribuidos al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en este Capítulo:

- a) Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas originariamente en un Estado miembro de la Unión Europea e inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en

⁴³ Ver RLAC art. 89 y STS de 20 de abril de 2006.

⁴⁴ Ver DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de febrero de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de determinados terceros países; DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 1 de septiembre de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América y DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 19 de enero de 2011 sobre la equivalencia de los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones que aplican algunos terceros países a los auditores y sociedades de auditoría y sobre un período transitorio autorizado para las actividades de auditoría en la Unión Europea de los auditores y sociedades de auditoría de ciertos terceros países.

relación con los trabajos de auditoría realizados respecto a las cuentas de entidades con domicilio social en España, sin perjuicio de lo que establezcan los acuerdos reguladores que se pudieran celebrar con los Estados miembros de la Unión Europea.

- b) Los auditores de cuentas autorizados originariamente para realizar la actividad de auditoría en terceros países que, inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, estén autorizados para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España.
- c) Los auditores de cuentas, así como las sociedades y demás entidades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en terceros países que emitan informes de auditoría sobre cuentas anuales o cuentas anuales consolidadas de una entidad de las referidas en los artículos 9.3 y 10.4, de acuerdo con las dispensas que se desarrollen reglamentariamente, según la declaración y evaluación de equivalencia que realice la Comisión de la Unión Europea.

Sección 4.^a Cooperación internacional

Artículo 42. *Deber de colaboración con los Estados miembros de la Unión Europea.*⁴⁵

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas colaborará con las autoridades de los Estados miembros de la Unión Europea que tengan competencias atribuidas en materia de autorización, registro, control de calidad, investigación y régimen disciplinario de la actividad de auditoría de cuentas pudiendo, a tal efecto, intercambiar toda la información que sea precisa, y realizar tanto una investigación a petición de un Estado miembro de la Unión Europea como permitir que su personal acompañe al personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el transcurso de la investigación, así como solicitar a un Estado miembro la realización de una investigación en las mismas condiciones.

En los supuestos en que un auditor de cuentas o sociedad de auditoría deje de estar inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas lo comunicará a las autoridades de los Estados miembros a que se refiere el apartado anterior, en los que el auditor o la sociedad estuviesen autorizados para el ejercicio de la actividad auditora, junto con las razones que lo justifiquen.

2. El intercambio de información previsto en el apartado anterior se realizará con la celeridad y la diligencia debida, debiendo, en caso de no poder suministrar la información en tales condiciones, comunicar los motivos a la autoridad solicitante.

Las autoridades competentes de los Estados miembros citados, así como el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, deberán observar el deber de secreto, a

⁴⁵ Ver RLAC arts. 96 al 101 y DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 33, 34, 35 y 37.

que se refiere el artículo 25, de la información a que hayan tenido acceso de acuerdo con el apartado anterior. Dicha información sólo podrá ser utilizada para el ejercicio de las funciones contempladas en esta ley, en el contexto de procedimientos administrativos relacionados con tales funciones y en los procedimientos judiciales, no pudiendo ser revelada salvo cuando lo exijan otras leyes.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá negarse a facilitar la información a las autoridades competentes de otros Estados miembros, a realizar una investigación solicitada por estas autoridades, o a que su personal esté acompañado por el personal de dichas autoridades, cuando el suministro de tal información o la realización de tal investigación pueda perjudicar a la soberanía, a la seguridad o al orden público, o se hubiesen iniciado ante autoridades españolas procedimientos judiciales o dictado por dichas autoridades sentencia firme en dichos procedimientos sobre los mismos hechos y contra los mismos auditores y sociedades de auditoría.

4. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas llegue a la conclusión de que se están llevando o se han llevado a cabo en el territorio de otro Estado miembro actividades contrarias a las disposiciones nacionales de dicho Estado miembro por las que se haya transpuesto 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, lo comunicará a la autoridad competente de dicho Estado miembro.

Asimismo, cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas reciba una comunicación de la autoridad competente de otro Estado miembro acerca de posibles actuaciones en España contrarias a esta ley y a su normativa de desarrollo, deberá adoptar las medidas oportunas e informará a la autoridad competente que haya efectuado dicha comunicación del resultado de sus actuaciones y, en la medida de lo posible, de los progresos intermedios significativos.

Artículo 43. *Coordinación con autoridades competentes de terceros países.*⁴⁶

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, atendiendo al principio de reciprocidad, podrá celebrar acuerdos de intercambio de información con las autoridades de terceros países, que sean declaradas adecuadas por la Comisión de la Unión Europea, competentes en materia de autorización, registro, control de calidad, investigación y régimen disciplinario reguladas en esta ley. Dichos acuerdos de intercambio

⁴⁶ Ver RLAC art. 59; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 47; DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de febrero de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de determinados terceros países; DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 1 de septiembre de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América y DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 19 de enero de 2011 sobre la equivalencia de los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones que aplican algunos terceros países a los auditores y sociedades de auditoría y sobre un período transitorio autorizado para las actividades de auditoría en la Unión Europea de los auditores y sociedades de auditoría de ciertos terceros países.

1.1.1. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

de información garantizarán que las autoridades competentes de terceros países justifiquen cada petición, que las personas empleadas o anteriormente empleadas por las citadas autoridades competentes que reciben la información estén sujetas a obligaciones de secreto profesional y que dichas autoridades competentes de terceros países puedan utilizar dicha información sólo para el ejercicio de sus funciones de supervisión pública, control de calidad e investigaciones y sanciones equivalentes a las establecidas en esta ley.

En particular, y en los términos en que se acuerden con las autoridades competentes de terceros países, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá permitir, previa justificación de la petición por la autoridad competente de un tercer país, el envío a dicha autoridad competente de papeles de trabajo u otros documentos que obren en poder de aquellos auditores de cuentas, así como de las sociedades y demás entidades de auditoría que auditen las cuentas de sociedades con domicilio social en España y que hayan emitido valores en ese tercer país o de sociedades que formen parte de un grupo que publique las cuentas anuales consolidadas en dicho tercer país. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá transferir datos personales a terceros países de conformidad con la Ley Orgánica 15/ 1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá negarse a facilitar información a las autoridades competentes de terceros países cuando el suministro de tal información perjudique a la soberanía, a la seguridad o al orden público, o se hubiesen iniciado ante las autoridades españolas procedimientos judiciales o dictado por dichas autoridades sentencia firme en dichos procedimientos sobre los mismos hechos y contra los mismos auditores y sociedades de auditoría.

3. En casos excepcionales, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá permitir el envío de información directamente por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, a las autoridades competentes de un tercer país, siempre que se hayan celebrado acuerdos de intercambio de información con dichas autoridades, éstas hayan iniciado investigaciones en dicho país y previamente informen razonadamente de cada petición al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y el envío de la información no perjudique las actuaciones de supervisión del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a las que están sujetos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

4. A la información en su caso suministrada con arreglo a este artículo le será de aplicación el deber de secreto a que se refiere el artículo 25. Sin perjuicio de lo que disponga el Derecho de la Unión Europea, dicha información sólo podrá ser utilizada para el ejercicio de las funciones de supervisión reguladas en esta ley, así como a las funciones equivalentes a éstas atribuidas a las autoridades a que se refiere el apartado anterior.

Sección 5.^a Tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Artículo 44. Tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas.⁴⁷

1. Se crea la tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas, que se regirá por la presente ley y por las demás fuentes normativas a que se refiere el artículo 9 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, con la finalidad de cubrir los costes correspondientes al ejercicio de las competencias del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a que se refiere el artículo 27.4.

2. Constituye el hecho imponible de esta tasa el ejercicio de las competencias del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a que se refiere el artículo 27.4, en relación con la emisión de informes de auditoría de cuentas.

3. Serán sujetos pasivos de esta tasa los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en la situación de ejercientes en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que emitan informes de auditoría de cuentas.

4. La cuota tributaria de esta tasa consistirá en una cantidad fija de 91,90 euros por cada informe de auditoría emitido. Dicha cuantía fija será de 183,80 euros en el caso de que los honorarios facturados por el informe de auditoría emitido sea superior a 30.000 euros.

5. Esta tasa se devengará el último día de cada trimestre natural, en relación a los informes de auditoría emitidos en cada trimestre.

6. La gestión y recaudación en período voluntario de la tasa a que se refiere el presente artículo corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. La recaudación en vía ejecutiva corresponde a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, conforme a la legislación vigente.

7. Reglamentariamente se determinarán las normas de liquidación y pago de la citada tasa, pudiendo establecerse la obligación para los sujetos pasivos de autoliquidación e ingreso del correspondiente importe.

8. Los ingresos derivados de la tasa a que se refiere este artículo tendrán la consideración de ingresos presupuestarios del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, destinándose a financiar las partidas que correspondan a los gastos previstos para las funciones de control y disciplina de la actividad de auditoría de cuentas.

9. Las cuantías fijas de la tasa a que se refiere el apartado 4 del presente artículo podrán modificarse por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año.

⁴⁷ Ver Consulta BOICAC 63/3; Real Decreto 181/2003, de 14 de febrero, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la tasa del ICAC por emisión de informes de auditoría de cuentas; Resolución de 9 de abril de 2003, del ICAC, por la que se establece la aplicación del procedimiento para la presentación de la autoliquidación y las condiciones para el pago por vía telemática de la tasa prevista en el artículo 23 de la ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas y Orden ECC/2012, de 1 de octubre, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas.

Disposición adicional primera. Auditoría obligatoria.⁴⁸

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones, deberán someterse en todo caso a la auditoría de cuentas prevista en el apartado 2 del artículo 1, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que emitan valores admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación.
- b) Que emitan obligaciones en oferta pública.
- c) Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, y, en todo caso, las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales, las entidades rectoras de los sistemas de multilaterales de negociación, la Sociedad de Sistemas, las entidades de contrapartida central, la Sociedad de Bolsas, las sociedades gestoras de los fondos de garantía de inversiones y las demás entidades financieras, incluidas las instituciones de inversión colectiva, fondos de titulización y sus gestoras, inscritas en los correspondientes Registros del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- d) Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta al texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan, así como los Fondos de pensiones y sus entidades gestoras.
- e) Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto.
- f) Las demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto. Dichos límites se referirán, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados, y se aplicarán, todos o cada uno de ellos, según lo permita la respectiva naturaleza jurídica de cada sociedad o entidad.

2. Lo previsto en esta disposición adicional no es aplicable a las entidades que formen parte del sector público estatal, autonómico o local, sin perjuicio de lo que disponga la normativa que regula dichas entidades del sector público. En todo caso, lo previsto en esta disposición adicional será aplicable a las sociedades mercantiles que formen parte del sector público estatal, autonómico o local.

3. Las sucursales en España de entidades de crédito extranjeras, cuando no tengan que presentar cuentas anuales de su actividad en España, deberán someter a

⁴⁸ Ver RLAC d.a. 1ª, 3ª, 4ª y 5ª; C. de C. arts. 40 y 41; TRLSC arts. 263 a 271 y 279; Ley Concurzal art. 46; LDIEC art. 4 g); LMV arts. 35 y 70 bis.; LIIC art. 21 y 47; Ley de coeficientes de inversión art. 10 ter; Ley de Fundaciones art. 25; Reglamento de Fundaciones de Competencia estatal arts. 28 y 37; TROSP art. 40 y Ley de Cooperativas arts. 62 y 91; Reglamento de Cooperativas de Crédito arts. 26 y 31; TRLPPF arts. 19 y 35; Reglamento de los planes y fondos de pensiones art. 98 y Reglamento de mutualidades de previsión social art. 27.

auditoría la información económica financiera que con carácter anual deban hacer pública, y la que con carácter reservado remitan al Banco de España, de conformidad con el marco normativo contable que resulte de aplicación.

Disposición adicional segunda. *Audidores del sector público.*

La presente ley no será de aplicación a las actividades de revisión y verificación de cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables, ni a la emisión de los correspondientes informes, que se realicen por órganos de las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus competencias, que continuarán rigiéndose por su legislación específica.

Disposición adicional tercera. *Ejecución del control de calidad.*⁴⁹

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá acordar la ejecución del control de calidad con las corporaciones representativas de los auditores, las cuales actuarán bajo la supervisión de dicho Organismo.

Asimismo, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá acordar con terceros, seleccionados mediante un procedimiento objetivo, la ejecución del control de calidad, siempre y cuando éstos cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que sean auditores de cuentas no ejercientes y que no pertenezcan a sociedades de auditoría.
- b) Que sean independientes de los auditores de cuentas sometidos a control de calidad y estén libres de cualquier posible influencia o conflicto de intereses por parte de éstos.
- c) Que tengan la formación profesional apropiada y experiencia adecuada en auditoría de cuentas e información financiera, así como formación específica sobre controles de calidad.

En la ejecución del control de calidad podrán participar, igualmente, personas con conocimientos específicos en alguna de las materias o sectores especializados relacionados con la auditoría de cuentas, las cuales deberán cumplir los requisitos establecidos en el párrafo b) de este apartado.

2. Al objeto de lo establecido en el apartado anterior, quienes participen en la ejecución del control de calidad podrán acceder a la documentación que sea necesaria referente a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría quedando sujetos al deber de secreto establecido en el artículo 25.

3. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 1 anterior, la supervisión y dirección del control de calidad serán realizadas por empleados públicos que presten sus servicios en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

⁴⁹ Ver RLAC art. 74.3 y RECOMENDACIÓN de la Comisión de 6 de mayo de 2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de las entidades de interés público.

Disposición adicional cuarta. Responsabilidad administrativa de sociedades de auditoría extinguidas.

1. Las sanciones de multa impuestas por la comisión de las infracciones tipificadas en esta ley a las sociedades de auditoría disueltas y liquidadas en las que la ley limite la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

Las sanciones de multa impuestas por la comisión de las infracciones tipificadas en esta ley a las sociedades disueltas y liquidadas en las que la ley no limite la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.

Asimismo, las sanciones de baja o de incompatibilidad impuestas por las infracciones cometidas por las sociedades disueltas o extinguidas únicamente se transmitirán a las sociedades o entidades en las que participen y sean los mismos socios o los mismos partícipes que existían en las sociedades disueltas o extinguidas.

2. En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades de auditoría, las sanciones de multa impuestas por la comisión de las infracciones tipificadas en esta ley se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación.

Asimismo, únicamente se transmitirán las sanciones de baja o de incompatibilidad impuestas por las infracciones cometidas por las sociedades de auditoría disueltas o extinguidas sin liquidación a las citadas sociedades que resulten de estas operaciones en aquellos casos en los que en estas últimas participen los mismos socios o los mismos partícipes que existían en las sociedades disueltas o extinguidas sin liquidación.

Lo dispuesto en este apartado será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil.

3. Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación en aquellos casos en que se produzca una disolución encubierta o meramente aparente. Se considera que, en todo caso, existe disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica cuando se continúe con su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos. En tales casos, las sanciones se transmitirán a la sociedad o persona física en la que concorra la identidad a que se refiere el párrafo anterior.

4. En el caso de que no se hubiese iniciado el correspondiente expediente sancionador para declarar la responsabilidad administrativa por la comisión de infracciones previstas en esta ley en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad de auditoría, se exigirán las sanciones que pudieran imponerse a los sucesores a que se refiere este artículo, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos. Lo mismo se entenderá cuando la responsabilidad no estuviera todavía declarada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica.

Disposición adicional quinta. *Transparencia y publicidad.*⁵⁰

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberá publicar con periodicidad anual un informe en el que se recojan, al menos, los programas o planes de actuación realizados por el Instituto, una memoria de actividades y los resultados generales y conclusiones alcanzadas del sistema de control de calidad.

Disposición transitoria primera. *Rotación de auditores de entidades por razón de tamaño.*

Se entenderá incluido en el cómputo del plazo de siete años, a que se refiere el artículo 19.2, el número de años transcurridos hasta la entrada en vigor de la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/ 1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/ 1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria, siendo obligatoria la rotación siempre y cuando, al término de dicho plazo o, en su defecto, en los años siguientes, la entidad auditada tenga la condición de entidad de interés público, con independencia de que, durante el transcurso del referido plazo, no hubiese tenido dicha condición.

Disposición transitoria segunda. *Cooperación con Estados miembros.*

En tanto no se suscriban los acuerdos reguladores entre los Estados miembros de la Unión Europea o no se pongan en práctica los mecanismos de cooperación con los citados Estados miembros a que se refiere el artículo 36 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo, se exigirá a los auditores y sociedades de auditoría autorizados en cualquier Estado miembro, para su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, la designación de representante legal con domicilio en España, además de los requisitos exigidos en el artículo 9, respectivamente.

Disposición transitoria tercera. *Licenciados, Ingenieros, Profesores Mercantiles, Arquitectos o Diplomados universitarios.*⁵¹

Quienes a la fecha de entrada en vigor de la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, posean los

⁵⁰ Ver RLAC d.a.7ª.

⁵¹ Ver Resolución de 12 de junio de 2012, del ICAC, por la que se regulan los criterios generales de dispensa correspondientes a la realización de los cursos de formación teórica y a la superación de la primera fase del examen a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional y Resolución de 8 de octubre de 2010, del ICAC, por la que se modifican las Resoluciones de 10 de mayo de 1991 y de 5, 6 y 7 de mayo de 1997, y complementan determinadas condiciones que deben cumplir

títulos de Licenciado, Ingeniero, Profesor Mercantil, Arquitecto o Diplomado universitario conservarán el derecho de dispensa en el examen de aptitud profesional, en aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos, en los términos establecidos mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Disposición transitoria cuarta. *Situaciones de incompatibilidad.*

1. Las situaciones de incompatibilidad previstas en los artículos 13 a 18, ambos inclusive, que modifican el régimen anterior a la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, y que existieran con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de dicha ley, no conllevarán la falta de independencia de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en relación con las auditorías de cuentas iniciadas antes de dicha fecha y que no hayan finalizado con la emisión del preceptivo informe de auditoría.

2. Asimismo y a los efectos de la obligación de observar el principio de independencia, no se tendrán en cuenta, durante los dos años siguientes a la entrada en vigor de la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, aquellas situaciones de incompatibilidad que modifiquen el régimen anterior a dicha ley, que se hubiesen originado y concluido con anterioridad a aquella fecha.

Disposición transitoria quinta. *Régimen sobre el cumplimiento de las obligaciones del auditor de cuentas consolidadas u otros estados financieros o documentos contables consolidados.*⁵²

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

Los sujetos obligados a suministrar la información a que se refiere el artículo 5.3 deberán suministrarla a partir del ejercicio iniciado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 12/2010, de 30 de junio.

El incumplimiento de las obligaciones previstas en dicho artículo no será sancionable, durante el ejercicio en que entró en vigor la Ley 12/2010, de 30 de junio.

los cursos de formación teórica de auditores, para su homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

⁵² Ver NTA sobre relación entre auditores disposición segunda y Consulta BOICAC 83/1.

Disposición final primera. Mecanismos de coordinación con Órganos o Instituciones Públicas con competencias de control o inspección.⁵³

Cuando por disposiciones con rango de ley se atribuyan a Órganos o Instituciones Públicas competencias de control o inspección sobre entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante Real Decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias.

Los auditores de las cuentas anuales de las entidades 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, así como a los órganos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito a los citados órganos o instituciones públicas competentes, según proceda, cualquier hecho o decisión, sobre la entidad o institución auditada del que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones y que pueda:

- a) Constituir una violación grave del contenido de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establezcan las condiciones de su autorización o que regulen de manera específica el ejercicio de su actividad.
- b) Perjudicar la continuidad de su explotación, o afectar gravemente a su estabilidad o solvencia.
- c) Implicar una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, o impedir la emisión del informe de auditoría.

Sin perjuicio de la obligación anterior, la entidad auditada tendrá la obligación de remitir copia del informe de auditoría de las cuentas anuales a las autoridades supervisoras competentes anteriormente citadas. Si en el plazo de una semana desde la fecha de entrega del informe, el auditor no tuviera constancia fehaciente de que se ha producido dicha remisión, deberá enviar directamente el informe a las citadas autoridades.

La obligación de comunicación alcanzará también a los auditores de las cuentas anuales de las entidades pertenecientes al grupo, en el sentido que determina el artículo 4 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores, a alguna de las entidades o instituciones a que se refiere el párrafo primero.

Adicionalmente, los auditores de cuentas de las entidades dominadas que estén sometidas al régimen de supervisión, además de informar a las autoridades supervisoras competentes, según se establece en el párrafo primero, también informarán a los auditores de cuentas de la entidad dominante.

La comunicación de buena fe de los hechos o decisiones mencionados a las autoridades supervisoras competentes no constituirá incumplimiento del deber de secreto

⁵³ Ver RLAC d.a. 8ª; LMV art. 85; TROPS d.a. 3ª; NT sobre informe especial entidades emisoras de valores cotizados; NT informe especial y complementario de entidades de seguro; NT informe complementario cooperativas con sección de crédito; NT informe especial sociedades anónimas deportivas; NT informe especial información semestral sociedades anónimas deportivas; NTA informe complementario entidades de crédito y NTA informes complementario empresas de servicios de inversión.

establecido en el artículo 25, o del que pueda ser exigible contractualmente a los auditores de cuentas, ni implicará para éstos ningún tipo de responsabilidad.

Disposición final segunda. Funciones encomendadas a los miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Las funciones encomendadas a los miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en las leyes y demás disposiciones de carácter general deberán entenderse atribuidas, a partir de la entrada en vigor de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas para el ejercicio de la auditoría de cuentas.

Disposición final tercera. Autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Se autoriza al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para que, mediante Resolución, desarrolle los criterios a seguir relativos al alcance, ejecución y seguimiento del sistema de control de calidad, de acuerdo con lo dispuesto en 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

Disposición final cuarta. Habilitación para la modificación de los estatutos del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

El Gobierno mediante real decreto, a propuesta conjunta de los Ministros de Economía y Hacienda y de Política Territorial y Administración Pública, procederá, en su caso, a la adaptación estatutaria correspondiente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Disposición final quinta. Habilitación normativa.

1. Se autoriza al Gobierno para que, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, dicte las normas necesarias para el desarrollo de lo dispuesto en esta ley.

2. Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para que, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y mediante Orden ministerial modifique las materias a las que se refiere el artículo 8.2, al objeto de adaptarse al Derecho de la Unión Europea.

Disposición final sexta. Modificaciones presupuestarias.

Por el Ministerio de Economía y Hacienda se realizarán las modificaciones presupuestarias pertinentes para la habilitación de los créditos necesarios para el cumplimiento de lo previsto en la presente ley.

1.1.2. 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, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (RLAC).

(BOE de 4 de noviembre de 2011)

Hasta la entrada en vigor de este nuevo Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas estaba reglamentada por el aprobado por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, el cual fue modificado en diversas ocasiones cambiando en bastantes puntos su contenido inicial, siendo las modificaciones más importantes las introducidas por la Ley 44/2002, de 22 de septiembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, por el Real Decreto 180/2003, de 14 de febrero, y por el Real Decreto 1156/2005, de 30 de septiembre.

I

El presente real decreto tiene por objeto dar cumplimiento a la previsión recogida en la disposición final quinta, apartado 1, del Real Decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, por la que se autoriza al Gobierno para que, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, dicte las normas necesarias para el desarrollo de lo dispuesto en esta Ley. Dicho texto refundido se dictó al amparo de la habilitación normativa contenida en la disposición final segunda de la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/ 1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989 para su adaptación a la normativa comunitaria, que autorizaba al Gobierno para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de refundirse que regulaban la actividad de auditoría de cuentas.

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas incorporó a nuestro Ordenamiento jurídico la Directiva 84/ 253/ CEE, de 10 de abril de 1984, del Consejo, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables, regulando por primera vez en España la actividad de auditoría de cuentas, configurando dicha actividad como aquella que, mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión y verificación adecuadas, tiene por objeto la emisión de un informe que contenga una opinión técnica e independiente acerca de la fiabilidad de la información económica financiera auditada, cumpliendo con ello con una función de interés público, tal como subyace en la regulación contenida tanto en la Ley como en el texto refundido citado, y así ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional cuando se pronunció sobre la constitucionalidad de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Dicha Ley ha sido objeto de modificaciones, destacando, entre ellas, las acometidas mediante la Ley 44/2002, de 22 de septiembre, de Medidas de Reforma del Siste-

ma Financiero, que respondía a la necesidad de avanzar y coadyuvar en la mejora de la calidad de los trabajos de auditoría así como de fortalecer la credibilidad de la actividad auditora y de contribuir al mejor funcionamiento de la economía de mercado, y la citada Ley 12/2010, de 30 de junio, que tuvo por objeto la incorporación a nuestra normativa interna 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

La citada Ley 19/1988, de 12 de julio, fue objeto de desarrollo mediante el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, el cual ha sido objeto de dos modificaciones parciales. La primera modificación se produjo mediante el Real Decreto 180/2003, de 14 de febrero, en desarrollo de las disposiciones de la Ley 19/1988, de 12 de julio, relativas a la obligación de someter a auditoría de cuentas las formuladas por determinadas entidades por razón de su tamaño y actividad y a los procedimientos de coordinación entre los órganos o instituciones públicas con competencias atribuidas legalmente de control y supervisión sobre empresas y entidades que sometan sus cuentas anuales a auditoría de cuentas y los auditores de cuentas de dichas empresas y entidades. La segunda modificación se produjo mediante el Real Decreto 1156/2005, de 30 de septiembre, al objeto de incorporar las normas sobre periodicidad de la convocatoria del examen de aptitud profesional exigido para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas y sobre la composición y funcionamiento del tribunal, de acuerdo con la Ley 44/2002, de 22 de septiembre, y modificar los requisitos relativos a la fianza que deben prestar por mandato legal quienes ejercen la actividad auditora.

II

La modificación realizada por la Ley 12/2010, de 30 de junio, conlleva la obligación de adecuar a la legislación vigente el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, así como desarrollar aquellos concretos aspectos que así lo requieren por mandato legal. Al mismo tiempo, se aprovecha la reforma para incorporar las mejoras de carácter técnico aconsejadas por la experiencia y la práctica desarrollada desde la entrada en vigor del Real Decreto 1636/1990, resultando por ende oportuno promulgar un nuevo Reglamento de desarrollo de la citada Ley y derogar éste. De acuerdo con ello, se desarrollan aquellos aspectos definidores de la actividad de auditoría de cuentas que conforman un corpus de regulación moderno, en el cual se perfila y concreta el sistema de supervisión pública insertado plenamente en el contexto internacional, y su implantación efectiva.

Este Reglamento, en cuanto a su estructura, sigue la misma sistemática y ordenación de materias que la contenida en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas que desarrolla, con la salvedad de aquellos preceptos legales que no precisan de desarrollo reglamentario.

El capítulo I «De la auditoría de cuentas» recoge un conjunto de disposiciones, distribuidos en siete secciones, que tienen por objeto definir la actividad de auditoría

de cuentas al que resulta de aplicación este Reglamento, desde una doble perspectiva: positiva, al desarrollar los distintos elementos subjetivos y objetivos que definen la actividad de auditoría de cuentas así como sus modalidades; y negativa, mediante la delimitación expresa de aquellos trabajos que no tienen dicha naturaleza y, por tanto, que quedan fuera del ámbito de supervisión público legalmente establecido sobre aquella actividad. En la definición positiva destaca la precisión que se realiza sobre la necesidad de sujetar el objeto de la auditoría a un marco de regulación, es decir: las cuentas anuales, los estados financieros o documentos contables elaborados con el marco normativo que les resulte de aplicación y convenientemente formulados, firmados o asumidos formalmente por los responsables correspondientes. Y con la definición negativa, se excluyen expresamente de dicha consideración los trabajos consistentes en la comprobación específica de hechos concretos, en la aplicación de procedimientos acordados con la entidad auditada y la emisión de certificaciones, por cuanto que se realiza un trabajo con un alcance diferente y se emite una opinión con un significativo menor grado de fiabilidad. También es destacable la consideración que se efectúa de aquellos trabajos que, no siendo auditoría de cuentas y, por ende, no estarán sujetos al control de la actividad, son atribuidos legalmente a los auditores de cuentas. Se prevé la sujeción de dichos trabajos a las guías aprobadas conjuntamente por las corporaciones de auditores, de acuerdo con el mismo procedimiento que el diseñado para las normas de auditoría.

En este sentido, destacan la incorporación de la prohibición expresa de limitar la distribución o uso del informe de auditoría de cuentas, consecuente con la relevancia pública de esta actividad por los posibles efectos frente a terceros que puede tener todo informe; así como el desarrollo que se hace de la facultad legalmente establecida de no emitir el informe de auditoría o de renunciar al contrato de auditoría, fijándose los criterios que han de seguirse así como la línea que separa dicha facultad con la obligación de emitir un informe con opinión denegada, cuando concurren circunstancias de carácter técnico que impidan la aplicación de procedimientos de auditoría para obtener evidencia de acuerdo con las normas de auditoría.

Asimismo, dado que el auditor del grupo asume por mandato legal la responsabilidad plena por el informe que emita, se precisa el alcance y extensión de la obligación del auditor del grupo de revisar y evaluar el trabajo realizado por los auditores de las cuentas que componen el citado grupo, cuyo contenido y alcance se determina por lo dispuesto en la norma de auditoría correspondiente.

Se definen, a los exclusivos efectos del texto refundido que se desarrolla, las entidades que tienen la consideración de interés público, por su importancia pública significativa, tomando al efecto como criterio definitorio la especial actividad que realizan y su tamaño. Así, por un lado, se consideran como tales las entidades que tienen por objeto la captación de fondos, bienes o derechos o ahorros del público para su gestión o inversión, que superen ciertos umbrales referidos al número de partícipes o inversores y patrimonio gestionado, así como aquellas entidades que tienen incidencia notable en la estabilidad del sistema financiero y en el buen funcionamiento del sistema de pagos. Con la inclusión en dicha categoría de estas entidades, se trata de contribuir al mejor funcionamiento de los mercados en que operan dichas entidades, y de coadyu-

var al régimen de supervisión al que se sujetan estas entidades por parte de los correspondientes órganos públicos.

El citado capítulo se completa con la definición de normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, como aquella que contempla los requisitos, criterios y formalidades que disciplinan la actividad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría desde que obtiene la autorización para ejercer dicha actividad, y que se contienen en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, en este Reglamento, así como en las normas de auditoría, las normas de ética y las normas que regulan el sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, cuya adopción es responsabilidad última del sistema de supervisión público que se atribuye por el texto refundido al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Parte integrante de dicha normativa son las normas de auditoría que son aquellas que han de observarse necesariamente en la realización de todo trabajo de auditoría en el que ha de soportarse la opinión técnica que se expresa en relación con la información auditada. Dichas normas serán las contenidas en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión de la Unión Europea y, en lo no adoptado o regulado por éstas, las normas técnicas de auditoría en los términos que se establecen en el presente Reglamento. Finalmente, se definen los principios de ética que deben promoverse y observarse en el ejercicio de la actividad y que deben desarrollarse en las correspondientes normas de ética que se aprueben. Se regula el contenido básico y régimen procedimental de elaboración de estas normas.

III

El capítulo II «Del acceso al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas» regula, en sus secciones primera y segunda, relativas al Registro Oficial de Auditores de Cuentas y al régimen de autorización para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, el conjunto de requisitos que facultan para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en cualquiera de las situaciones previstas para los auditores de cuentas personas físicas y sociedades de auditoría, y en definitiva, el régimen de acceso o de habilitación legal para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas regulada en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En relación con el citado Registro, dos son los extremos que merecen aquí especial mención por constituir novedades introducidas por el citado texto refundido. La primera se refiere a la incorporación de aquellos auditores que, sin ser socios de una sociedad de auditoría, pueden ser designados expresamente para firmar informes de auditoría en su nombre, debiendo la sociedad de auditoría informar de las designaciones que en cada momento tenga efectuadas. La segunda se refiere a la obligatoria inscripción, de forma separada, de ciertos auditores y sociedades de auditoría de terceros países.

En cuanto al acceso al ejercicio de la actividad, en lo que a la formación exigida se refiere, se precisan el número de horas que se exigen para entender cumplido el requisito de formación práctica que se exige para poder ser inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas así como la obligación de rendir determinada información, sin perjuicio de que las normas de cómputo y distribución se determinen por resolución del

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, con la participación de las corporaciones de auditores citadas. Asimismo, dado el nuevo marco legal instaurado con la Ley 12/2010 y el sistema de ordenación de enseñanzas universitarias contemplado en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, únicamente cabe contemplar la dispensa para la realización de la primera fase del examen a quienes tengan títulos universitarios oficiales y con validez en todo el territorio nacional. No obstante, con la idea de conjugar la calidad formativa académica de aquéllas con la contrastada formación práctica de quienes ejercen la actividad de auditoría se prevé que, en la impartición de los títulos de postgrado, las Universidades puedan contar con la colaboración de las Corporaciones representativas de auditores.

Adicionalmente, se recogen, en comparación con el régimen anterior, nuevas medidas tendentes a facilitar el ejercicio de supervisión pública en materia formativa. Así ocurre con los criterios que permiten tener por cumplido el referido requisito de formación práctica; la información a remitir, con el carácter de mínima, al Registro Oficial de Auditores de Cuentas; y el mayor detalle de esta información acerca del personal no inscrito o inscrito como no ejerciente en el Registro que prestan servicios en el ámbito de la actividad auditora, con el fin de conocer el periodo de formación práctica a los efectos de una eventual futura inscripción en el Registro o de la solicitud de pasar a la situación de ejerciente.

Junto al régimen de acceso ordinario, han de señalarse otras tres vías de acceso cuyo régimen se desarrolla: dos, aplicables a los auditores de cuentas autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países, para los cuales se establece una prueba de aptitud, cuyo diseño corresponde a una Comisión de evaluación cuya composición guarda la misma distribución que el Tribunal de acceso ordinario, y la tercera, aplicable a determinado personal al servicio de las Administraciones Públicas que desempeña funciones públicas mediante la realización de trabajos de auditoría o de revisión o control de éstos, ya sea en relación con el sector público ya sea con respecto de entidades financieras y compañías aseguradoras, para los que se concretan determinados criterios a los efectos de entender cumplido los requisitos que se exigen legalmente.

IV

El capítulo III «Del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas» se estructura en seis secciones. La primera desarrolla regula la obligación de formación continuada, cuyo fin es mantener el adecuado nivel de exigencia en relación con la actualización de sus conocimientos, den tro de un entorno financiero y mercantil en continuo cambio y progresivamente más complejo, estableciéndose la forma y condiciones en que ha de tenerse por cumplido el requisito de formación continuada mínima, cifrada en número de horas, que deben seguir y acreditar los auditores de cuentas inscritos en situación de ejercientes y de no ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena, mediante la realización de una serie de actividades.

La segunda sección desarrolla el régimen legal de independencia que deben guardar quienes ejercen la actividad de auditoría de cuentas, que fue modificado sustan-

cialmente por las Leyes 44/2002 y 10/ 2010, al objeto de reforzar su debida observancia en cuanto que constituye el soporte fundamental de demostración de la objetividad, de modo que los usuarios de la información económica financiera auditada acepten con la máxima garantía y plena confianza esta información por cuanto ha sido verificada, precisamente, de manera objetiva por un tercero independiente. A tal efecto, básicamente se toma como referencia en la regulación aquí acometida el conjunto de requisitos fundamentales de independencia y de circunstancias susceptibles de amenazar a ésta situación contenido en la Recomendación de la Comisión de 16 de mayo de 2002 sobre independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea, que inspiró básicamente la reforma de la Ley 44/ 2002. Con ello se persigue dotar a este régimen de permanencia, así como de convergencia en el ámbito de la Unión Europea, toda vez que, según la Directiva 2006/ 43/ CE, la Comisión podrá basarse en dicha Recomendación para adoptar medidas de ejecución relativas a la independencia. Se destaca que la responsabilidad del auditor implica un actitud de vigilancia y de alerta en la detección de posibles amenazas a su independencia y en la toma de las medidas de salvaguarda necesarias para poderlas reducir y, en su caso, eliminar.

De acuerdo con ello, por una parte, se resalta la obligación del auditor de cuentas, al objeto de asegurar la realización objetiva e íntegra de todo trabajo de auditoría, de abstenerse de actuar cuando concurren relaciones, situaciones o servicios que amenacen o comprometan su independencia, incluso cuando incurra en alguna de las situaciones de incompatibilidad previstas en la normativa. Asimismo, se establecen, con carácter de mínimas, las actuaciones de los auditores de cuentas para garantizar su objetividad y evitar así aquellos hechos o circunstancias que pueden constituir amenazas al deber de independencia. Estas situaciones o amenazas pueden ser de diversos tipos, como las de interés propio, autorrevisión, abogacía, familiaridad o confianza, e intimidación. Respecto a estos, los auditores de cuentas deberán establecer y aplicar las medidas de salvaguarda —políticas escritas, comunicaciones, procedimientos, prohibiciones, restricciones, etc.—que, a tales efectos, se juzguen necesarias, que deberán incluir la de abstenerse de realizar la auditoría de cuentas cuando se detecten situaciones o amenazas de carácter significativo que comprometan seriamente su objetividad, de tal suerte que fueran susceptibles de inducir a un tercero informado a concluir que el auditor no es capaz de ejercer un juicio objetivo e imparcial sobre las cuestiones tratadas durante la realización del trabajo de auditoría y que, por tanto, resulta comprometida la independencia del auditor.

Por otra parte, en relación con las causas legales de incompatibilidad, el reglamento desarrolla el texto refundido con el objeto de precisar o detallar todas aquellas circunstancias, relaciones o intereses susceptibles de constituir una amenaza o riesgo para la independencia del auditor y, por ende, de afectar al juicio objetivo e imparcial que todo auditor debe emitir. A este fin responde la mayor parte del contenido de este capítulo, siendo así que se desarrollan extremos relacionados con la ostentación de cargos, la consideración de interés financiero significativo, la delimitación de servicios declarados incompatibles de acuerdo con lo previsto en su caso por el ordenamiento jurídico así como de aquellos que se refieren a su incidencia medida en términos de importancia relativa sobre las cuentas auditadas, y la concentración de honorarios

como parámetro para no permitir la dependencia financiera en relación con la auditada. Igualmente, se desarrollan las causas de incompatibilidad derivadas de las situaciones que concurren en quienes se encuentren en ciertas condiciones o situaciones con relación a los auditores de cuentas, las sociedades de auditoría y entidades auditadas. En este sentido, se desarrollan las situaciones susceptibles de constituir a dos entidades en una situación de vinculación, en coherencia con los parámetros contenidos en el Código de Comercio y demás normativa mercantil de desarrollo, así como el grupo de personas que están vinculadas a los auditores o sociedades de auditoría, tomando como referencia la citada Recomendación y con las particularidades reguladas en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Y, finalmente, en lo que hace referencia al periodo de contratación, se precisa el modo en que se puede entender acreditada la prorroga tácita, así como el ámbito al que resulta de aplicación la obligación de rotación impuesta a los auditores al objeto de tratar de atenuar y, en la medida de lo posible, evitar la existencia de relaciones prolongadas y próximas con la entidad auditada y su personal que conlleve una excesiva confianza en esta entidad por parte del auditor de cuentas que pueda comprometer su independencia o inducir a un tercero a cuestionar dicha independencia.

El resto de secciones que comprenden este capítulo regulan el conjunto de obligaciones que se exigen a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría: el deber de prestar fianza que garantice permanentemente y de forma individualizada y suficiente el resarcimiento de los daños y perjuicios que pudieran causar por el incumplimiento de sus obligaciones, el deber de requerir cuanta información sea necesaria para realizar la auditoría de cuentas, los deberes de guardar secreto, de conservación y custodia, y el informe anual de transparencia que deben publicar quienes auditan las entidades definidas como de interés público y las sociedades de auditoría de terceros países. Respecto a éste informe, novedad incorporada en la Ley 12/2010, se desarrollan determinadas cuestiones del contenido mínimo legalmente establecido con el objeto de favorecer una mayor divulgación de los aspectos esenciales de la estructura, organización y actividad de quienes auditan, que permita conocer su compromiso con la función de interés público.

V

Como parte integrante del sistema de supervisión pública, el capítulo IV «De la actividad de control de la actividad de auditoría de cuentas», distribuido en cuatro secciones, define la finalidad de esta actividad, así como las diferentes formas en que las mismas pueden instrumentarse, y dispone que el ejercicio y desarrollo de dichas actuaciones ha de permitir alcanzar la mejora, en su conjunto, en la calidad de los trabajos de auditoría, tratando de asegurar, en la medida de lo posible, mediante el empleo racional y eficiente de los recursos a tales fines dispuestos, que en la revisión de aquellos trabajos se incluyan a todos aquellos que están habilitados legalmente para ejercer la actividad auditora.

Se regula, igualmente, el modo de iniciación de estas actividades de control, el plan de control que sirve de base a dichas actuaciones, la forma en que han de desa-

rollarse, la constatación de las actuaciones y resultados obtenidos y la finalización de las actuaciones de control. Las actuaciones de control técnico, proyectadas sobre trabajos de auditoría, en su totalidad o referidas a partes específicas, o a concretos aspectos de la actividad auditora, tienen por objeto realizar las investigaciones oportunas para averiguar aquellos elementos de juicio que, en su caso, sirvan de base para incoar el correspondiente expediente sancionador. Las actuaciones de control de calidad consisten en la revisión de quienes ejercen dicha actividad realizada con carácter preventivo y bajo los principios de periodicidad y de generalidad. Se introduce aquí el proceso encaminado, principalmente, a formular requerimientos y a su seguimiento. En definitiva, ambas formas de actuación responden a un objetivo y finalidad distintos que afectan claramente al planteamiento y la orientación de la revisión; así, mientras que con las actuaciones de control técnico se pretende descartar o confirmar la existencia de posibles incumplimientos de la normativa reguladora de la auditoría de cuentas, con las actuaciones de control de calidad se pretende esencialmente la mejora de los procedimientos de control interno del auditor y su funcionamiento en el desarrollo de la actividad de auditoría, en general, y en el desarrollo de los trabajos, en particular, mediante la formulación de requerimientos de mejora.

El capítulo se completa con una última y cuarta sección, que regula el contenido de la información que se debe remitir periódicamente al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, al objeto de servir al mejor desarrollo de las competencias de supervisión y actuaciones de control atribuidas a dicho Instituto y, en particular, al especial deber que se le impone en relación con la observancia del requisito de independencia. Es de destacar la importante labor que ha de realizar el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el mantenimiento del Registro Oficial de Auditores de Cuentas, como un elemento básico del sistema de supervisión público y, por tanto, en la disposición y gestión de la información proporcionada por los auditores de cuentas en diferentes ámbitos y materias referidas a su actividad, la cual ha de contribuir a un mejor conocimiento y a una mayor transparencia de la actividad de auditoría de cuentas.

VI

El capítulo V «De las infracciones y sanciones y del procedimiento sancionador» incluye tres secciones, en las que se recogen las especificaciones de algunas de las circunstancias tipificadas como infracción, los criterios de graduación para la cuantificación de las sanciones y determinadas normas especiales referidas al cumplimiento de las sanciones, al tratamiento como infracción continuada por comisión de varios ilícitos, al concurso ideal de infracciones o unidad de hecho las infracciones, y a la cancelación de las sanciones inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Por otra parte, se establece el conjunto de disposiciones de aplicación al procedimiento administrativo sancionador, encaminado, en cuanto tal, a la defensa de los intereses generales, mediante la aplicación de las correspondientes medidas correctoras cuando se constaten actos contrarios a la normativa reguladora de la actividad de auditoría por parte de quienes los realicen, únicos interesados en el tipo de procedimien-

to que aquí nos ocupa. Se declara que, en todo caso, el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la Potestad Sancionadora, mantiene su carácter supletorio, al mismo tiempo que se regulan las especialidades de este procedimiento sancionador, derivadas de la actividad aquí disciplinada.

Como tales especialidades, se prevén las relativas a la denuncia, sin efecto vinculante en orden a la incoación de procedimiento sancionador, cuyo tratamiento está supeditado, mediante la ordenación y utilización eficiente y eficaz de los medios disponibles, al debido cumplimiento de las competencias de control de la actividad auditora atribuidas legalmente al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; a la atribución de competencias para acordar la ampliación de plazos para resolver y para efectuar alegaciones; a la realización de las actuaciones previas reguladas en este Reglamento; al acuerdo de incoación de expediente sancionador; a las facultades del instructor del expediente para recabar informes; a la resolución del expediente, previa toma en consideración del criterio del Comité de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el caso de infracciones muy graves o graves; a la posibilidad de realizar actuaciones complementarias; y a la tramitación o acumulación, para ciertos casos, de un único expediente.

VII

El capítulo VI «De la Cooperación internacional», agrupado en tres secciones, concreta los mecanismos de colaboración con las autoridades competentes de los demás Estados miembros de la Unión europea, pudiendo consistir dicha colaboración en el intercambio de información, en las llamadas inspecciones conjuntas consistentes en la participación en la realización de actuaciones de control, y en la obligación de realizar ciertas comunicaciones. Lo mismo se establece en relación con las autoridades competentes de terceros países, cuyos mecanismos serán los que fijen los correspondientes acuerdos de cooperación.

El último de los capítulos «De las corporaciones representativas de auditores», contiene el conjunto de requisitos que deben reunir estas corporaciones y las funciones que deben desempeñar, modificando en relación con el régimen anterior las que resultan del actual marco legal. Se resaltan así las obligaciones impuestas en relación con la propuesta y realización del examen de aptitud profesional; la formación continua; así como la elaboración de las normas deontológicas y códigos de conducta, la verificación de las prácticas y procedimientos internos contenidos en dichas normas; y la ejecución del control de calidad de los auditores de cuentas cuando así lo acuerde el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Finalmente las disposiciones adicionales primera a cuarta y octava del Reglamento incorporan disposiciones contenidas en el Reglamento aprobado por Real decreto 1636/1990 que se deroga. Las mismas tienen por objeto el desarrollo de lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, relativa a la obligación de someter las cuentas anuales a auditoría, y de la disposición final primera del citado texto refundido, relativa a la coordinación entre los órganos o

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

instituciones públicas y los auditores de cuentas de dichas empresas y entidades y a la posibilidad de que dichas instituciones recaben de los auditores la elaboración de un informe complementario al de auditoría de cuentas anuales. Al mismo tiempo, al objeto de obtener por los citados órganos e instituciones públicas una mayor y mejor información sobre la situación y funcionamiento de las entidades sometidas a su supervisión, aumentando de esta manera la eficacia en el desarrollo de sus funciones de inspección y control, se desarrollan aspectos relativos a las obligaciones de los auditores de cuentas previstas en los párrafos segundo y tercero de la citada disposición final primera del texto refundido.

Por otra parte, mediante la disposición adicional quinta, se distinguen los trabajos de auditoría de cuentas de las entidades del sector público sujetos a sus normativas específicas, de los que se realizan en dichas entidades por auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Por otro lado, se regulan aspectos novedosos incorporados por la Ley 12/2010, como son los referidos al contenido mínimo que debe tener el informe anual que publica el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con el mandato de transparencia y publicidad contenido en la disposición adicional quinta del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y la necesaria publicidad a dar de los acuerdos de intercambio de información adoptados con terceros países.

El resto de disposiciones incorporan aspectos regulados en el Reglamento que se deroga, tales como el régimen de consultas a formular ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la publicación y distribución del Boletín oficial del citado Instituto, la composición de los órganos colegiados de éste y quiénes tienen la consideración de Corporación representativa de auditores.

El presente Reglamento se completa con un conjunto de disposiciones transitorias que tienen por objeto, principalmente, facilitar el paso al régimen nuevo que aquí se incorpora.

Este Reglamento ha sido sometido al previo informe de la Agencia Española de Protección de datos.

En su virtud, a propuesta de la Ministra de Economía y Hacienda, con la aprobación previa del Ministro de Política Territorial y Administración Pública, de conformidad con el Consejo de Estado, previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 28 de octubre de 2011,

DISPONGO:

Artículo único. *Aprobación del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas.*

Se aprueba el Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, cuyo texto se inserta a continuación.

Disposición derogatoria única. Derogación normativa.

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en el presente real decreto y, en particular:

- a) El Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas.
- b) La disposición adicional cuarta del Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el régimen simplificado de contabilidad.

Disposición final primera. Título competencial.

El Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas se dicta en uso de la competencia exclusiva del Estado en materia de legislación mercantil, de conformidad con lo establecido en el artículo 149.1.6.º de la Constitución Española.

Disposición final segunda. Entrada en vigor.

El presente real decreto y el Reglamento que aprueba entrarán en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Dado en Madrid, el 31 de octubre de 2011.

JUAN CARLOS R.

La Vicepresidenta del Gobierno de Asuntos Económicos y Ministra de Economía y Hacienda,

ELENA SALGADO MÉNDEZ

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

ÍNDICE

Capítulo I. De la auditoría de cuentas

Sección 1ª. Ámbito de aplicación

Artículo 1. Concepto

Artículo 2. Modalidades de auditoría de cuentas

Artículo 3. Delimitación del ámbito de aplicación

Sección 2ª. Auditoría de cuentas anuales

Artículo 4. Definición de auditoría de cuentas anuales

Artículo 5. El informe de auditoría de cuentas anuales

Artículo 6. Opinión técnica del auditor en el informe de auditoría sobre cuentas anuales

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Artículo 7. Obligación de emitir el informe y la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría

Artículo 8. Contrato de auditoría de cuentas anuales

Artículo 9. Actuación conjunta de auditores

Sección 3ª. Auditoría de otros estados financieros o documentos contables

Artículo 10. Definición de auditoría de otros estados financieros o documentos contables

Artículo 11. Informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables

Artículo 12. Opinión técnica del auditor en el informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables

Sección 4ª. Auditoría de cuentas consolidadas

Artículo 13. Documentación de la revisión y evaluación del trabajo realizado por auditores de cuentas y sociedades de auditoría

Artículo 14. Acceso a la documentación de auditores de terceros países con los que no exista acuerdo de intercambio de información

Sección 5ª. Entidades de interés público

Artículo 15. Entidades de interés público

Sección 6ª. Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas

Artículo 16. Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas

Artículo 17. Normas de auditoría

Artículo 18. Excepciones y requerimientos adicionales

Artículo 19. Normas de ética

Artículo 20. Normas de control de calidad interno de los auditores y sociedades de auditoría

Sección 7ª. Elaboración de normas técnicas, de ética y de control de calidad interno

Artículo 21. Iniciativa y elaboración

Artículo 22. Información pública

Artículo 23. Publicación y entrada en vigor

Artículo 24. Supervisión por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Capítulo II. Del acceso al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas

Sección 1ª. Registro oficial de auditores de cuentas

Artículo 25. Ejercicio de la actividad

Artículo 26. Secciones del Registro

Artículo 27. Personas físicas

Artículo 28. Situaciones

Artículo 29. Sociedades en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Artículo 30. Inscripción separada de determinados auditores de cuentas, así como de sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países

Artículo 31. Relación de auditores de cuentas

Artículo 32. Baja en el Registro

Sección 2ª. Autorización para el ejercicio de la auditoría de cuentas

Artículo 33. Autorización

- Artículo 34. Cursos de enseñanza teórica
- Artículo 35. Formación práctica
- Artículo 36. Examen de aptitud
- Artículo 37. Convocatoria y tribunal
- Artículo 38. Autorización de auditores de cuentas de otros Estados miembros de la Unión Europea
- Artículo 39. Autorización de auditores de cuentas de terceros países

Capítulo III. Del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas

Sección 1ª. Formación continuada

- Artículo 40. Formación continuada
- Artículo 41. Actividades de formación continuada
- Artículo 42. Rendición de la información

Sección 2ª. Independencia

- Artículo 43. Principio general de independencia
- Artículo 44. Amenazas a la independencia
- Artículo 45. Medidas de salvaguarda
- Artículo 46. Causas de incompatibilidad
- Artículo 47. Eliminación del interés financiero
- Artículo 48. Vinculación a entidad auditada
- Artículo 49. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares próximos del auditor de cuentas firmante
- Artículo 50. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría
- Artículo 51. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades que pertenecen a la red del auditor de cuentas o sociedad de auditoría
- Artículo 52. Prórroga y revocación del contrato de auditoría
- Artículo 53. Rotación
- Artículo 54. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría

Sección 3ª. Fianza

- Artículo 55. Fianza

Sección 4ª. Información a requerir

- Artículo 56. Deber de requerir y suministrar información

Sección 5ª. Deberes de secreto y custodia

- Artículo 57. Deber de secreto
- Artículo 58. Deber de conservación y custodia
- Artículo 59. Protección de datos de carácter personal

Sección 6ª. Informe anual de transparencia

- Artículo 60. Informe anual de transparencia

Capítulo IV. Del control de la actividad de auditoría de cuentas

Sección 1ª. Disposiciones generales

- Artículo 61. Finalidad y naturaleza del control de la actividad de auditoría de cuentas

Artículo 62. Normativa aplicable

Artículo 63. Alcance del control de la actividad de auditoría de cuentas

Artículo 64. Plan de control de la actividad de auditoría de cuentas

Artículo 65. Facultades para el ejercicio de las actuaciones del control

Artículo 66. Iniciación de las actuaciones de control

Artículo 67. Desarrollo de las actuaciones de control

Artículo 68. Lugar y horario de las actuaciones de control

Artículo 69. Documentación de las actuaciones de control

Sección 2ª. Actuaciones de control técnico

Artículo 70. Definición y objeto de las actuaciones de control técnico

Artículo 71. Alcance de las actuaciones de control técnico

Artículo 72. Finalización de las actuaciones de control técnico

Sección 3ª. Actuaciones de control de calidad

Artículo 73. Definición y objeto de las actuaciones de control de calidad

Artículo 74. Principios rectores de las actuaciones de control de calidad

Artículo 75. Alcance de las actuaciones de control de calidad

Artículo 76. Finalización de las actuaciones de control de calidad

Artículo 77. Seguimiento de los requerimientos de mejora

Sección 4ª. Denuncia y deber de información

Artículo 78. Denuncia pública.

Artículo 79. Información a remitir por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría

Capítulo V. De las infracciones y sanciones y del procedimiento sancionador

Sección 1ª. Disposiciones generales

Artículo 80. Normativa aplicable

Sección 2ª. Disposiciones generales

Artículo 81. Excusa, negativa o resistencia a la actuación de control

Artículo 82. Incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas en determinados supuestos

Artículo 83. Incumplimientos de normas de auditoría en relación con un informe de auditoría.

Artículo 84. Identificación del auditor de cuentas en sus trabajos

Artículo 85. Realización de trabajos de auditoría sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Artículo 86. Criterios de graduación de las sanciones

Artículo 87. Normas especiales

Artículo 88. Cancelación de la inscripción de las sanciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Sección 3ª. Del procedimiento sancionador

Artículo 89. Plazo de caducidad del procedimiento y ampliación de plazos

Artículo 90. Actuaciones previas y prescripción

Artículo 91. Acuerdo de incoación

Artículo 92. Facultades del instructor

Artículo 93. Propuesta de resolución

Artículo 94. Resolución

Artículo 95. Acumulación de expedientes y agrupación de sujetos infractores

Capítulo VI. De la cooperación con estados miembros de la Unión Europea y de la cooperación internacional

Sección 1ª. Deber de colaboración con las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea

Artículo 96. Deber de colaboración en el intercambio de información

Artículo 97. Solicitud de información

Artículo 98. Utilización de la información intercambiada

Artículo 99. Colaboración en la realización de actuaciones de control.

Artículo 100. Negativa a la remisión de información o a la realización de una actuación de control

Artículo 101. Deberes de comunicación

Sección 2ª. Supervisión de auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países

Artículo 102. Dispensas

Sección 3ª. Coordinación con autoridades competentes de terceros países

Artículo 103. Intercambio de información

Capítulo VII. De las corporaciones de derecho público representativas de auditores

Artículo 104. Corporaciones de derecho público representativas de auditores

Artículo 105. Funciones

Artículo 106. Del acceso a la documentación y deber de comunicación de las corporaciones de derecho público representativas de auditores

Disposiciones adicionales

1ª Auditoría de las cuentas anuales de las entidades por razón de su tamaño

2ª Auditoría de cuentas anuales de las entidades receptoras de subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea

3ª Auditoría de cuentas anuales de las entidades que contraten con el sector público

4ª Nombramiento de auditores en las entidades sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, por las circunstancias previstas en las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de este Reglamento

5ª Auditoría en entidades del sector público

6ª Pertenencia a varias corporaciones de derecho público e ingreso en el Registro de ciertas corporaciones

7ª Transparencia y publicidad

8ª Mecanismos de coordinación con Órganos o Instituciones públicas con competencias de control o inspección

9ª Formulación de consultas

- 10ª Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
- 11ª Acuerdos de intercambio de información con terceros países atendiendo al principio de reciprocidad
- 12ª Composición de los órganos colegiados del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Disposiciones transitorias

- 1ª Cursos de formación teórica
- 2ª Formación práctica
- 3ª Información a remitir
- 4ª Fianza
- 5ª Periodicidad en el control de calidad
- 6ª Trabajos distintos de auditoría encomendados por disposiciones legales a auditores de cuentas
- 7ª Procedimientos sancionadores
- 8ª Formación continuada

Disposición final

Única. Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas y sociedades de auditoría

CAPÍTULO I **De la auditoría de cuentas¹**

Sección 1ª. Ámbito de aplicación

Artículo 1. Concepto.²

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 1.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 julio de 2011, se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.

En dicha actividad se analizará, mediante la utilización de técnicas de revisión y verificación adecuadas, la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, con el objeto de emitir un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre la fiabilidad de la citada información.

2. La actividad de auditoría de cuentas tendrá que ser realizada por un auditor de cuentas con sujeción a lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de

¹ Ver NTA de carácter general.

² Ver TRLAC arts. 1 y 6; TRLSC art. 269, C. de c. art. 34 y DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 3.

auditoría de cuentas definida en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

3. Las menciones recogidas en este Capítulo I a los auditores de cuentas se entenderán realizadas, igualmente, a las sociedades de auditoría, así como al socio auditor de cuentas o auditor de cuentas designado expresamente para realizar el trabajo y firmar el informe de auditoría en nombre de las citadas sociedades.

Artículo 2. *Modalidades de auditoría de cuentas.*³

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

- a) Auditoría de cuentas anuales.
- b) Auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

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

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

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

Artículo 3. *Delimitación del ámbito de aplicación.*⁴

1. No se consideran comprendidos en ninguna de las modalidades de auditoría de cuentas establecidas en el apartado 1 del artículo anterior, los trabajos realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables consistentes en la comprobación específica de hechos concretos, en la emisión de certificaciones o en la revisión o aplicación de procedimientos con un alcance limitado inferior al exigido por la normativa reguladora de la auditoría de cuentas para poder emitir una opinión técnica de auditoría de cuentas.

Dichos trabajos e informes no tendrán la consideración de la auditoría de cuentas regulada en este Reglamento.

³ Ver TRLAC arts. 1 y 3; TRLSC arts. 303 y 323; RRM arts. 171, 201 y 366 y las diferentes NT sobre trabajos específicos y Consulta BOICAC 73/1.

⁴ Ver TRLAC art. 34.g) y d.a. 1ª y 2ª; RLAC d.a. 5ª; Consultas BOICAC 48/4, BOICAC 73/1 y BOICAC 89/3, así como el ámbito de aplicación de las NTA sobre trabajos específicos.

2. Asimismo, no tendrán la consideración de auditoría de cuentas los trabajos que, sin reunir las características y condiciones propias de un trabajo de esta naturaleza, estén atribuidos por disposiciones de rango legal a auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Todos los trabajos que, sin tener la consideración de auditoría de cuentas, estén atribuidos por disposiciones legales a auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se sujetarán a lo dispuesto en la disposición legal correspondiente y en las guías que en su caso se aprueben conjuntamente por las corporaciones de derecho público representativas de auditores y, en su defecto, a los usos y a la práctica habitual en la realización del tipo de trabajo en cuestión. En la elaboración y publicación de estas guías se estará a lo previsto en la Sección séptima del presente Capítulo I de este Reglamento. En ningún caso, a estos trabajos le resultará de aplicación el régimen de supervisión y control previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

3. Los informes emitidos por auditores de cuentas sobre trabajos que no estén comprendidos en las modalidades de auditoría a que se refiere el artículo 2 no podrán identificarse como informes de auditoría de cuentas, ni su redacción o presentación podrán generar confusión respecto a su naturaleza como trabajos de auditoría de cuentas realizados conforme a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas definida en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Sección 2ª. Auditoría de cuentas anuales

Artículo 4. Definición de auditoría de cuentas anuales.⁵

1. La auditoría de las cuentas anuales consistirá en revisar y verificar a efectos de dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

2. Adicionalmente, cuando la entidad auditada viniera obligada a emitir el informe de gestión, o lo hubiera emitido voluntariamente, los auditores de cuentas verificarán la concordancia de los datos contenidos en el mismo con los de las cuentas anuales examinadas.

Artículo 5. El informe de auditoría de cuentas anuales.⁶

1. El informe de auditoría de cuentas anuales deberá ser emitido por los auditores de cuentas con sujeción al contenido, requisitos y formalidades establecidos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

⁵ Ver TRLAC art. 1.3; TRLSC art. 268 y NTA de carácter general apartado 3.

⁶ Ver TRLAC art. 3; TRLSA art. 269; IV DIRECTIVA arts. 49 y 51 bis; Ley Concursal art. 6; NTA de carácter general apartados 3.3, 3.4.y 3.5. y Consulta BOICAC 5/2.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

2. De acuerdo con lo establecido en el artículo 3.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que contendrá, al menos, los siguientes datos, además de los exigidos por la normativa reguladora referida en el apartado precedente:

- a) Identificación de la entidad auditada, de las cuentas anuales que son objeto de la auditoría, del marco normativo de información financiera que se aplicó en su elaboración, de las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y, en su caso, de las personas a quienes vaya destinado; así como la referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad auditada.
- b) Una descripción general del alcance de la auditoría realizada, con referencia a las normas de auditoría conforme a las cuales ésta se ha llevado a cabo y, en su caso, de los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación puesta de manifiesto en el desarrollo de la auditoría. Asimismo, se informará sobre la responsabilidad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría de expresar una opinión sobre las citadas cuentas en su conjunto.
- c) Una opinión técnica con el contenido y alcance que se establece en el artículo siguiente.
- d) 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.
- e) Fecha y firma del auditor o auditores de cuentas que lo hubieran realizado. La fecha del informe de auditoría es aquella en que el auditor de cuentas ha completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales.

3. La fecha del informe de auditoría no podrá ser anterior a la de formulación de las cuentas anuales por el órgano de administración.

En los casos en que la fecha del informe de auditoría no coincida con la fecha de su entrega a la entidad auditada, deberá dejarse constancia documental de tal entrega y de su fecha en los papeles de trabajo del auditor de cuentas.

4. Asimismo, el informe de auditoría contendrá, en su caso, manifestación explícita de las reservas o salvedades detectadas en el desarrollo del trabajo de auditoría, así como de cualquier aspecto que, no constituyendo una reserva o salvedad, el auditor deba o considere necesario destacar en el informe conforme a lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

5. En el informe de auditoría de cuentas anuales no podrán establecerse limitaciones de su uso.

6. El informe de auditoría de cuentas anuales deberá ir acompañado de la totalidad de documentos que componen las cuentas objeto de auditoría y, en su caso, del informe de gestión. En ningún caso el informe de auditoría podrá publicarse parcialmente o en extracto, ni de forma separada a las cuentas anuales objeto de auditoría. Tampoco podrá ir acompañado el informe de auditoría de cuentas anuales de otra información no auditada que no se encuentre claramente diferenciada de las

cuentas anuales auditadas, salvo que dicha información se identifique como no auditada.

Artículo 6. *Opinión técnica del auditor en el informe de auditoría sobre cuentas anuales.*⁷

1. El auditor de cuentas manifestará en el informe, de forma clara y precisa, su opinión técnica sobre si las cuentas anuales de un determinado ejercicio expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad auditada, a la fecha de cierre del ejercicio, así como del resultado de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en dicha fecha, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

2. La opinión podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada. Cuando no existan reservas o salvedades la opinión técnica será considerada «favorable». En el supuesto contrario, cuando existan tales reservas se deberán poner de manifiesto todas ellas en el informe, indicando su naturaleza en el párrafo de opinión, y la opinión técnica será calificada de «opinión con salvedades» o «desfavorable», atendiendo a lo establecido en las normas de auditoría.

3. Si en el desarrollo de la actividad regulada por el presente Reglamento, el auditor de cuentas, llegado el momento de emitir la opinión técnica a que se refiere el apartado uno anterior, encontrara razones para abstenerse de efectuar tal pronunciamiento, deberá hacer constar en el informe de auditoría las mismas, poniendo de manifiesto cuantos detalles e información complementaria sean necesarios; calificándose este supuesto como informe de auditoría con «opinión denegada».

Artículo 7. *Obligación de emitir el informe y la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría.*⁸

1. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas de conformidad con lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y en el contrato de auditoría suscrito a tal efecto.

La emisión del informe y su entrega a la entidad auditada deberán realizarse en las fechas previstas contractualmente, de forma que pueda cumplir con la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas. A estos efectos, se entenderá que el informe de auditoría cumple con la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas cuando contenga una opinión técnica de las previstas en el artículo 6 de modo que pueda ser conocida y valorada por la entidad auditada y por los terceros que puedan relacionarse con ésta, a la vez que permita cumplir con los requerimientos legales y estatutarios exigidos a la entidad auditada a este respecto.

⁷ Ver TRLAC arts. 2 y 3; TRLSA art. 268 y NTA de carácter general apartado 3.3.

⁸ Ver TRLAC art. 3.2 y 34.a); TRLSA art. 270; NTA sobre contrato de auditoría o carta de encargo y Consulta BOICAC 89/1.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

No obstante lo anterior, si en el transcurso del trabajo el auditor detectase la existencia de circunstancias, no imputables al mismo, que pudieran afectar a la fecha de emisión del informe inicialmente prevista, el auditor de cuentas detallará en un escrito, que deberá ser remitido a quien realizó el encargo de auditoría, las circunstancias y sus posibles efectos en la emisión del informe de auditoría. Dicho escrito deberá documentarse en los papeles de trabajo.

2. De conformidad con lo previsto en el artículo 3.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de cuentas, la falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en la Sección I del Capítulo III de este Reglamento.
- b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos.

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

- 1.º Cuando la entidad no haga entrega al auditor de cuentas de las cuentas anuales formuladas, objeto de examen, previo requerimiento escrito efectuado a tal efecto. En todo caso, se entenderá que no se ha producido tal entrega cuando haya transcurrido más de un año desde la fecha de referencia de las citadas cuentas anuales.
- 2.º Cuando, excepcionalmente, otras circunstancias no imputables al auditor de cuentas, y distintas de las de carácter técnico, impidan la realización del trabajo de auditoría en sus aspectos sustanciales. En particular y a estos efectos, no se considerará que existe imposibilidad absoluta en la realización del trabajo de auditoría cuando el auditor de cuentas no pueda aplicar aquellos procedimientos de auditoría que resulten necesarios para obtener evidencia de auditoría en relación con la información de las cuentas anuales, en cuyo caso el informe de auditoría se emitirá conforme a lo dispuesto en las normas de auditoría.

3. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, el auditor de cuentas detallará en un escrito todas las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia al contrato de auditoría. Este escrito deberá ser remitido a la entidad auditada, en un plazo no superior a quince días hábiles desde la fecha en que el auditor tuviera constancia de la circunstancia referida, y siempre con anterioridad a la fecha en la que el informe de auditoría debiera emitirse para cumplir con la finalidad para la que fue contratado, sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la continuidad del contrato de auditoría.

Adicionalmente, cuando la auditoría sea obligatoria, dicha comunicación deberá ser remitida, en el plazo indicado en el párrafo anterior, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y al Registro Mercantil del domicilio social correspondiente a la entidad auditada.

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

Artículo 8. *Contrato de auditoría de cuentas anuales.*⁹

1. Con carácter previo al inicio de la realización del trabajo de auditoría, deberá suscribirse un contrato de auditoría entre la entidad auditada y el auditor de cuentas.

El contrato de auditoría de cuentas anuales ha de formalizarse por escrito e incluirá, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, al menos, la identificación de las cuentas anuales objeto de auditoría y los aspectos relevantes del trabajo de auditoría a realizar, referidos al período de contratación, los honorarios, finalidad o razón por la que se realiza el encargo y plazo de entrega del informe de auditoría, sin que puedan establecerse limitaciones al desarrollo del trabajo de auditoría ni estipulaciones contrarias a lo establecido en la citada normativa ni restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría.

2. En el momento de suscribirse el contrato de auditoría y, en todo caso, en el momento de aceptar la designación efectuada por la entidad, el auditor de cuentas deberá estar inscrito en la situación de ejerciente a que se refiere el artículo 27.a). Si el contrato de auditoría se suscribiese con una persona jurídica, ésta deberá estar inscrita en dicho momento como sociedad de auditoría en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 9. *Actuación conjunta de auditores.*¹⁰

Cuando sean nombrados varios auditores de cuentas para la realización de un trabajo de auditoría de cuentas, el informe de auditoría será único y se emitirá bajo la responsabilidad de todos ellos, quienes firmarán el informe y quedarán sujetos a lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Las relaciones entre los auditores de cuentas nombrados y las actuaciones a seguir en relación con el trabajo de auditoría se llevarán a cabo con arreglo a la norma de auditoría específica.

En los supuestos a que se refiere este artículo, los auditores de cuentas nombrados serán responsables de la custodia y conservación de la totalidad de los papeles de trabajo que correspondan al trabajo de auditoría.

⁹ Ver TRLAC art. 3.2; TRLSC art. 270; NTA de carácter general apartado 2.2 y NTA sobre contratos de auditoría o cartas de encargo.

¹⁰ Ver TRLAC arts. 24; RLAC art. 58 y NTA sobre relación entre auditores.

*Sección 3ª. Auditoría de otros estados financieros o documentos contables*¹¹

Artículo 10. Definición de auditoría de otros estados financieros o documentos contables.¹²

1. La auditoría de otros estados financieros o documentos contables a que se refiere el artículo 2.1.b) consistirá en verificar y dictaminar si dichos estados financieros o documentos contables expresan la imagen fiel o han sido preparados, según corresponda, de conformidad con el marco normativo de información financiera expresamente establecido para la elaboración de los citados documentos o estados.

2. Lo previsto en la Sección 2.ª de este Capítulo I para los trabajos e informe de auditoría de las cuentas anuales será de aplicación, con la correspondiente adaptación y en lo no regulado expresamente en la presente sección, a los trabajos e informes de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.

Artículo 11. Informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.

El informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables contendrá, al menos, lo siguiente:

- a) Identificación de la entidad a que se refiere el estado financiero o documento contable objeto de auditoría.
- b) Identificación de quien o quienes encargaron el trabajo, y, en su caso, a quienes vaya destinado.
- c) Identificación de los estados financieros o documentos contables objeto de auditoría que se acompañan al informe.
- d) Referencia a que los estados financieros o documentos contables objeto de auditoría de cuentas han sido firmados o asumidos formalmente por quienes tengan atribuidas las competencias para su suscripción o emisión, así como la referencia al marco normativo de información financiera aplicado en la preparación de dichos estados o documentos.
- e) Referencia a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas aplicada en el trabajo realizado y, en su caso, a los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación impuesta a la actividad auditora. Asimismo, se mencionará la responsabilidad del auditor de cuentas de emitir una opinión técnica sobre los estados financieros o documentos contables en su conjunto.
- f) En su caso, manifestación explícita de las reservas o salvedades detectadas en el desarrollo del trabajo.
- g) Opinión técnica, con el contenido y alcance que se establecen en el artículo siguiente.

¹¹ Ver TRLSC arts. 303 y 323 y Consulta BOICAC 73/1.

¹² Ver TRLSC art. 268; RRM arts. 171 y 201 y las diferentes NT sobre trabajos específicos.

- h) En su caso, manifestación de cualquier aspecto que, no constituyendo una reserva o salvedad, el auditor de cuentas deba o considere necesario destacar en el informe de conformidad con lo previsto en la normativa reguladora de la auditoría de cuentas.
- i) Firma del auditor o auditores de cuentas que lo hubieran realizado, con expresión de la fecha de emisión del citado informe.

Artículo 12. *Opinión técnica del auditor en el informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.*¹³

1. La forma de la opinión técnica a que se refiere la letra g) del artículo anterior dependerá del tipo de marco normativo de información financiera aplicable, conforme a lo dispuesto en este artículo.

En el caso de que el marco normativo de información financiera aplicable sea un marco de imagen fiel, la opinión técnica adoptará la forma prevista en el artículo 6.1 de este Reglamento para cuentas anuales, si bien referida a la información contenida en el estado financiero o documento contable concreto auditado.

Cuando el marco normativo de información financiera aplicable sea un marco de cumplimiento, la opinión técnica deberá versar sobre si los estados financieros o documentos contables auditados han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco normativo de información financiera expresamente establecido para la elaboración de dichos documentos o estados.

2. Se considerará que un marco de información financiera es de imagen fiel cuando, además de exigir la aplicación de unos principios y normas contables determinados, prevea explícitamente la posibilidad de incluir las informaciones complementarias precisas para alcanzar dicha imagen fiel y, en casos excepcionales, la de dejar de utilizar los principios y normas contables aplicables que fueran incompatibles con la misma.

En el caso de que el marco normativo de información financiera aplicable requiera el cumplimiento de unos determinados principios y normas contables, sin posibilidad de aplicar las previsiones a las que se refiere el párrafo anterior, dicho marco tendrá la consideración de marco de cumplimiento.

*Sección 4ª. Auditoría de cuentas consolidadas*¹⁴

Artículo 13. *Documentación de la revisión y evaluación del trabajo realizado por auditores de cuentas y sociedades de auditoría.*

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 5, apartados 2 y 3, del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el auditor de cuentas que realice la audito-

¹³ Ver las diferentes NT sobre trabajos específicos.

¹⁴ Ver TRLAC art. 5; TRLSC art. 268; SÉPTIMA DIRECTIVA art. 37; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 27; TROSP arts. 20 y 21; NTA de carácter general apartado 3.7 y NT sobre relación entre auditores.

ría de las cuentas anuales consolidadas, o de otros estados financieros o documentos contables consolidados, asume la plena responsabilidad del informe de auditoría emitido, aun cuando la auditoría de las cuentas anuales de las sociedades participadas haya sido realizada por otros auditores, y vendrá obligado a recabar la información necesaria, en su caso, a quienes hayan realizado la auditoría de cuentas de las entidades que formen parte del conjunto consolidable, que estarán obligados a suministrar cuanta información se les solicite.

2. A efectos de lo establecido en el artículo 5.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el auditor de cuentas de las cuentas anuales consolidadas deberá disponer de la documentación relativa a la revisión y evaluación del trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas en relación con las auditorías de entidades que formen parte del conjunto consolidable, con el contenido y detalle establecidos en las normas de auditoría.

3. El detalle de la documentación a que se refiere el apartado anterior estará en función de las características y circunstancias del conjunto consolidable y de la importancia relativa de cada una de sus entidades integrantes, de conformidad con lo previsto a este respecto en las normas de auditoría.

4. La mención contenida en esta sección a cuentas anuales consolidadas ha de entenderse también referida a otros estados financieros o documentos contables consolidados. Asimismo, la referencia a otros auditores de cuentas comprende a los auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría de la Unión Europea y de terceros países.

Artículo 14. Acceso a la documentación de auditores de terceros países con los que no exista acuerdo de intercambio de información.¹⁵

1. En el supuesto de que las cuentas anuales o estados financieros o documentos contables de una entidad que forme parte del conjunto consolidable y sea significativa para el grupo, teniendo en cuenta el concepto de importancia relativa en auditoría, sean auditados por auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría registrados y autorizados en terceros países con los que no exista acuerdo de intercambio de información sobre la base de reciprocidad, el auditor de cuentas de las cuentas consolidadas será responsable de aplicar los procedimientos necesarios para facilitar que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda tener acceso a la documentación de los trabajos de auditoría realizados por dichos auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría registrados y autorizados en terceros países, incluidos los papeles de trabajo pertinentes para la auditoría del grupo.

2. A estos efectos, el auditor de las cuentas consolidadas deberá adoptar alguna de las siguientes medidas:

- a) Conservar una copia de la documentación del trabajo realizado por los auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría registrados y autorizados en terceros países.

¹⁵ Ver TRLAC art. 5.5.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

- b) Acordar, por escrito, con los auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría registrados y autorizados en terceros países, el acceso adecuado e ilimitado a la documentación del trabajo realizado por éstos, con el fin de que el auditor de las cuentas consolidadas pueda remitir toda la documentación que a este respecto sea requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A tales efectos, el auditor de las cuentas consolidadas será responsable de aplicar los siguientes procedimientos:

- 1.º Se pondrá en contacto por escrito con el auditor del tercer país indicándole que, de acuerdo con la legislación en vigor en España, existe la obligación de permitir el acceso al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la documentación del trabajo realizado por él en el marco de la auditoría de las cuentas consolidadas.
- 2.º Solicitará confirmación escrita respecto a si existen impedimentos legales o de otro tipo para la remisión de la documentación del trabajo y, en su caso, una explicación detallada de dichos impedimentos junto con la justificación jurídica de los mismos. En el caso de que existan impedimentos evaluará la comunicación de dicha situación al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. Cuando existan impedimentos legales o de otro tipo para la remisión de la documentación del trabajo realizado por los auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría registrados y autorizados en terceros países, el auditor de cuentas de las cuentas consolidadas deberá conservar la documentación relativa a los procedimientos aplicados para acceder a dicha documentación y los citados impedimentos. En el caso de que los impedimentos no sean legales, el auditor de cuentas de las cuentas consolidadas deberá documentar la prueba que demuestre tales impedimentos.

La existencia de tales impedimentos no constituye un supuesto de imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría de cuentas consolidadas, según lo previsto en el artículo 7 del presente Reglamento.

Sección 5ª. Entidades de interés público

Artículo 15. Entidades de interés público.¹⁶

1. A los efectos exclusivos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, tendrán la consideración de entidades de interés público, las siguientes:

- a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, así como las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al

¹⁶ Ver TRLAC art. 2.5.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Banco de España y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones o a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, a que se refiere el artículo 2.5.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

- b) Las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 150 partícipes o accionistas, las sociedades gestoras que administren dichas Instituciones, así como las empresas de servicios de inversión
- c) Las sociedades de garantía recíproca, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.
- d) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 500 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.
- e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios o plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 200.000.000 de euros o a 1.000 empleados, respectivamente.
- f) Los grupos de sociedades en los que se integren las entidades contempladas en los párrafos anteriores.

2. Las entidades mencionadas en los apartados b), d) y e) de este artículo perderán la consideración de entidades de interés público si dejan de reunir durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, los requisitos establecidos en dichos apartados.

En el caso de tratarse del primer ejercicio social de constitución, transformación o fusión, las entidades a que se refiere este apartado tendrán la condición de entidades de interés público si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, los requisitos recogidos en el apartado anterior.

Sección 6ª. Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas¹⁷

Artículo 16. Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

La normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas contiene los principios y requisitos que los auditores de cuentas deben observar en el ejercicio de dicha actividad.

Se entenderá por normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas la contenida en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en el presente Reglamento, así como en las normas de auditoría, de ética y de control de calidad interno de los auditores de cuentas.

¹⁷ Ver TRLAC art. 6 y DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 26.

Artículo 17. Normas de auditoría.¹⁸

1. Las normas de auditoría a que se refiere el artículo 6.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas constituyen los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de cuentas y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente.

2. Las normas técnicas de auditoría tendrán por objeto la regulación de los aspectos no contemplados por las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea.

Asimismo, mientras no hayan sido adoptadas las normas internacionales de auditoría por la Unión Europea, las normas técnicas de auditoría constituyen los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en el desempeño de sus trabajos de auditoría de cuentas y sobre los que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente.

En los supuestos excepcionales de circunstancias no previstas en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, tendrán la consideración de éstas los usos o prácticas habituales de los auditores de cuentas, entendidos como los actos reiterados, constantes y generalizados observados por aquéllos en el desarrollo de la actividad de auditoría de cuentas, y siempre que no resulten contradictorios con lo dispuesto en la citada normativa.

Artículo 18. Excepciones y requerimientos adicionales.¹⁹

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, oído su Comité de Auditoría de Cuentas, resolverá, en su caso, sobre los supuestos excepcionales en los que no resulte de aplicación alguna norma internacional de auditoría adoptada por la Unión Europea, o parte de ella, cuando así resulte de disposiciones legales o reglamentarias relativas al alcance de la auditoría de cuentas, siempre que se cumplan los requisitos y procedimiento de comunicación previstos en el artículo 26, apartados 2 y 3, 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

En estos casos excepcionales, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas comunicará a la Comisión Europea y a los demás Estados miembros las disposiciones legales o reglamentarias nacionales y su justificación, como mínimo seis meses antes de su aprobación y entrada en vigor, o, en el caso de una disposición legal o reglamentaria ya existente en el momento de la adopción de una norma internacional de auditoría por la Unión Europea, en un plazo no superior a tres meses desde la fecha de la citada adopción de la norma internacional de auditoría.

¹⁸ Ver TRLAC art. 6.2 y NTA de carácter general.

¹⁹ Ver TRLAC art. 6.5.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Una vez realizada la comunicación anterior, los casos excepcionales en los que no resulte de aplicación alguna norma internacional de auditoría, o parte de ella, adoptada por la Unión Europea, de acuerdo con lo previsto en este apartado, se publicarán mediante resolución del Instituto de Contabilidad de Auditoría de Cuentas.

2. Asimismo, podrán imponerse requisitos adicionales a las normas de auditoría adoptadas por la Unión Europea, de acuerdo con la normativa comunitaria que resulte de aplicación.

Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas resolver sobre dichos casos excepcionales, así como comunicar los requisitos adicionales a la Comisión Europea y a los Estados miembros, antes de su adopción.

La adopción de los citados requisitos adicionales se realizará mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la que se declare la vigencia de los apartados correspondientes de las normas técnicas de auditoría preexistentes a la adopción por la Unión Europea de las normas internacionales de auditoría sobre la misma materia, o mediante la publicación de nuevas normas técnicas de auditoría limitadas a los referidos requisitos adicionales, en cuya elaboración se estará a lo previsto en la sección 6ª de este Capítulo.

Artículo 19. Normas de ética.²⁰

1. La responsabilidad y actuación de los auditores de cuentas debe estar presidida por el principio de interés público que conlleva la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, los auditores de cuentas en el ejercicio de su actividad han de tener en consideración y actuar en todo caso con sujeción a los siguientes principios éticos: competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido respecto al deber de independencia en la sección 2ª del Capítulo III del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas:

- a) Competencia profesional: Los auditores de cuentas deben mantener sus conocimientos teóricos y prácticos en el nivel requerido para asegurar que las entidades auditadas y los usuarios de la información financiera reciban con plena confianza un óptimo servicio.
Estos conocimientos adquiridos han de ser mantenidos a lo largo del tiempo por lo que los auditores de cuentas deberán realizar actividades de formación continua y de actualización permanente.
- b) La diligencia debida hace referencia al especial deber de cuidado y atención que deben prestar los auditores de cuentas al conocer y aplicar la normativa reguladora de la actividad de auditoría, de suerte que las conclusiones alcanzadas en la realización del trabajo de auditoría estén debidamente soportadas y justificadas.
- c) La objetividad implica, para los auditores de cuentas, actuar con imparcialidad y sin conflictos de intereses que pudieran comprometer su independencia. En

²⁰ Ver TRLAC art. 6.3; Directiva 2006/43/CEE, párrafo 9 «Considerandos» y arts. 21 a 25; NTA de carácter general apartados 1.2, 1.3 y 1.4 y NTA sobre control de calidad interno puntos 20 a 25.

ningún caso, los auditores de cuentas podrán comprometer su actuación por influencias indebidas, favoritismos o prejuicios, ni tener intereses ajenos que puedan afectar a la forma de plantear y realizar un trabajo de auditoría, o que puedan afectar a la formación de un juicio imparcial.

- d) El principio de integridad impone para los auditores de cuentas la obligación de ser honesto en el ejercicio de su actividad. La integridad también implica por parte de los auditores de cuentas actuar con rectitud y compromiso ante cualquier circunstancia que pueda suponer un conflicto de intereses.

2. Los auditores de cuentas han de actuar de acuerdo con las normas que regulen la actividad de auditoría de cuentas atendiendo no solo a la letra, sino también al espíritu en que aquellas se inspiran.

Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría promoverán un entorno laboral y corporativo de integridad y de respeto a los principios y normas de ética que rigen la actividad de auditoría de cuentas.

Artículo 20. Normas de control de calidad interno de los auditores y sociedades de auditoría.²¹

Las normas de control de calidad interno tendrán por objeto establecer los principios y requisitos a seguir por los auditores de cuentas en la implantación de un sistema de control de calidad interno que les permita asegurar razonablemente que la actividad de auditoría de cuentas se realiza conforme a lo exigido en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, este Reglamento y las normas de auditoría y de ética.

Sección 7ª. Elaboración de normas técnicas, de ética y de control de calidad interno

Artículo 21. Iniciativa y elaboración.²²

1. De acuerdo con el artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, las normas técnicas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno se elaborarán, adaptarán o revisarán, debiendo estar de acuerdo con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los países de la Unión Europea, así como con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea, por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, y bajo la responsabilidad del sistema de supervisión pública a que se refiere el artículo 27.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las normas técnicas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno elaboradas, adaptadas o revisadas por las citadas corporaciones de derecho público no tendrán validez

²¹ Ver DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 29.

²² Ver TRLAC arts. 6.4. y 27.3.

hasta que sean publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su Boletín Oficial.

Artículo 22. Información pública.²³

1. En los supuestos, tanto de elaboración de normas técnicas de auditoría de cuentas, normas de ética o normas de control de calidad interno, como de adaptaciones o revisiones de las mismas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a someterlas a información pública, mediante el envío para su inserción en el Boletín Oficial del Estado de la oportuna reseña, publicándolas en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. El trámite de información pública durará dos meses y durante dicho período quedará el expediente a disposición de quien estuviera interesado en su examen, tanto en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas como en las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas, pudiéndose deducir las alegaciones pertinentes. El citado plazo de dos meses de información pública podrá ampliarse en función de la trascendencia y circunstancias excepcionales que pudieran concurrir en una determinada norma.

Artículo 23. Publicación y entrada en vigor.²⁴

1. En un plazo máximo de tres meses desde la conclusión del trámite de información pública o, en su caso, desde la presentación de la correspondiente adaptación o revisión, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá, mediante resolución, a la correspondiente publicación en su Boletín Oficial para su entrada en vigor, o bien comunicará a las corporaciones públicas representativas de los auditores de cuentas, los motivos por los que no procediese su publicación, proponiendo las pertinentes modificaciones, si hubiere lugar a ellas.

2. De ser aceptadas por las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas las modificaciones propuestas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a la publicación a que se refiere el apartado anterior.

3. Adicionalmente, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá al envío de la resolución para la inserción en el Boletín Oficial del Estado de la oportuna reseña.

Artículo 24. Supervisión por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.²⁵

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, como responsable del sistema de supervisión público, podrá requerir a las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas, cuando lo considere necesario, para que

²³ Ver TRLAC art. 6.4.

²⁴ Ver TRLAC art. 6.4.

²⁵ Ver TRLAC arts. 6.4 y 27.3 y DIRECTIVA 2006/43/ CEE arts. 30 y 32.

elaboren, adapten o revisen las normas técnicas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno.

2. En el supuesto de que transcurran seis meses desde dicho requerimiento sin que las citadas corporaciones de derecho público lo atiendan, se entenderá que éstas aceptan la aplicación de las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea o cuya práctica está comúnmente admitida en el ámbito de la Unión Europea, que entrarán en vigor mediante su publicación por resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con la responsabilidad atribuida en el artículo 27.3.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Dicha resolución se adoptará, previa emisión del informe favorable del Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y siempre que la falta de atención del requerimiento a que se hace referencia en el apartado 1 pueda suponer la inexistencia de normas o la existencia de normas contrarias a la normativa de la Unión Europea o reguladora de la actividad de auditoría de cuentas contenida en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en este Reglamento.

CAPÍTULO II

Del acceso al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas

*Sección 1ª. Registro oficial de auditores de cuentas*²⁶

Artículo 25. Ejercicio de la actividad.²⁷

1. Es responsabilidad del sistema de supervisión pública la gestión y control del acceso al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren respectivamente los artículos 8 a 10 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, figuren inscritas, como ejercientes en el caso de las personas físicas, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y hubieran prestado fianza en garantía de los daños y perjuicios que se pudieran derivar del incumplimiento de sus obligaciones.

Artículo 26. Secciones del Registro.²⁸

El Registro Oficial de Auditores de Cuentas constará de tres secciones, una referida a personas físicas, otra a sociedades y una tercera referida a auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países a los que se refiere el artículo 30.

²⁶ Ver TRLAC art. 7 y DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 15.

²⁷ Ver NTA de carácter general apartado 1.2.1 y Consultas BOICAC 7/3, BOICAC 11/1, BOICAC 59/1 y BOICAC 81/1.

²⁸ Ver Resoluciones del ICAC de 19 de diciembre de 2002, de 9 de abril de 2003, de 15 de marzo de 2012 sobre modelo de solicitud de inscripción de personas físicas en el ROAC y de 15 de marzo de 2012 sobre modelo de solicitud de inscripción de personas jurídicas en el ROAC y Consulta BOICAC 81/1.

A dichos efectos, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas establecerá, mediante resolución, los modelos de solicitud de inscripción en las citadas secciones.

Artículo 27. *Personas físicas.*²⁹

En la sección de personas físicas se inscribirán los auditores de cuentas con especificación de la situación en la que se encuentren, en función de su relación con la actividad de auditoría de cuentas, en una de las siguientes:

- a) Ejerciente.
- b) No ejerciente que presta servicios por cuenta ajena.
- c) No ejerciente.

Artículo 28. *Situaciones.*³⁰

1. Sólo los auditores de cuentas inscritos como ejercientes podrán actuar como responsables y firmantes de la actividad de auditoría de cuentas definida en el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Los auditores de cuentas ejercientes deberán inscribirse como tales en alguna o algunas de las siguientes modalidades: a título individual, como socio de sociedad de auditoría de cuentas, o como auditor de cuentas designado expresamente por una sociedad de auditoría para firmar informes de auditoría en el nombre de dicha sociedad.

2. Para inscribirse en esta situación de ejercientes se deberá solicitar por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, acompañando a la solicitud la documentación acreditativa de los requisitos exigidos en el artículo 8.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, así como de la fianza exigida y constituida conforme a lo establecido en el artículo 55 de este Reglamento y, en su caso, de la formación continuada prevista en el artículo 40 del presente Reglamento. Cuando se trate de socios auditores de cuentas ejercientes o de auditores designados expresamente por la sociedad para firmar informes de auditoría en su nombre, será la sociedad de auditoría la responsable de remitir dicha documentación acreditativa.

3. En la situación de no ejerciente que presta servicios por cuenta ajena podrán optar por inscribirse quienes se encuentren colaborando activamente con un auditor de cuentas en ejercicio o con una sociedad de auditoría de cuentas en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas.

Para inscribirse en esta situación se deberá solicitar por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En caso de no ejercer esta opción o de no acreditar el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el apartado anterior, pasarán a figurar en la situación de no ejerciente.

4. Como no ejercientes se inscribirán los auditores de cuentas que no desarrollen la actividad de auditoría de cuentas en los términos a que se refiere el apartado 1 an-

²⁹ Ver Consulta BOICAC 81/1.

³⁰ Ver TRLAC arts. 1 y 8.1; Resolución sobre la obligación de realizar formación profesional continuada por parte de los auditores de cuentas y Consulta BOICAC 81/1.

terior de este artículo o no hayan optado por inscribirse en la situación descrita en el apartado 3 anterior. La adscripción a esta situación deberá solicitarse por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y acreditarse, en su caso, el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 8.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Artículo 29. *Sociedades en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*³¹

1. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas las sociedades de auditoría domiciliadas en territorio español o en el de un Estado miembro de la Unión Europea que acrediten, mediante la aportación al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la solicitud correspondiente y documentación justificativa del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 10.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Las sociedades de auditoría deberán informar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de las designaciones que hagan a los auditores de cuentas para realizar auditorías y emitir informes de auditoría en su nombre, así como de sus variaciones. Asimismo, deberán comunicar quién o quiénes están designados, en todo momento, para representar a las sociedades de auditoría en sus relaciones con el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Se entenderá que no están designados quienes no hayan sido comunicados al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. Se presumirá, salvo manifestación contraria, que los socios auditores de cuentas ejercientes se encuentran designados para realizar auditorías y firmar informes en nombre de la sociedad.

4. Las comunicaciones que haga el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de sus competencias a los socios auditores de cuentas y a los auditores designados expresamente para realizar auditorías y firmar informes en nombre de la sociedad de auditoría, se realizarán en el domicilio de ésta que conste en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, salvo que aquellos manifiesten expresamente otro.

Artículo 30. *Inscripción separada de determinados auditores de cuentas, así como de sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países.*³²

Figurarán inscritos en una sección separada en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, los auditores de cuentas y sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países que emitan informes de auditoría sobre cuentas anuales o cuentas

³¹ Ver TRLAC art.10; DIRECTIVA 2006/43/CEE arts. 3 y 17; Consultas BOICAC 6/4, BOICAC 11/1 y BOICAC 59/1.

³² Ver TRLAC arts.9.3 y 10.4; Resolución del ICAC de 15 de marzo de 2012 sobre modelo de solicitud de inscripción de personas físicas en el ROAC; Resolución del ICAC de 15 de marzo de 2012 sobre modelo de solicitud de inscripción de personas jurídicas en el ROAC y Resolución del ICAC de 21 de enero de 2011, 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 auditoría, respectivamente.

anuales consolidadas de una entidad constituida fuera de la Unión Europea y cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado en España, conforme a lo previsto en los artículos 9.3 y 10.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Para inscribirse en esta situación deberá solicitarse por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y acreditar, junto a la solicitud, el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 9.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas

Artículo 31. *Relación de auditores de cuentas.*

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas hará pública, al menos, anualmente y de forma actualizada, la relación de auditores de cuentas, con especificación del nombre, dirección, número de registro, situación en la que se encuentren inscritos, y en el caso de ejercientes, domicilio profesional, dirección de Internet y número de registro de la sociedad o sociedades de auditoría con las que está relacionado, corporación de derecho público a la que pertenezcan, en su caso, y todas las demás inscripciones como auditor de cuentas ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y como auditor en terceros países, con indicación de las autoridades competentes para la inscripción, y en su caso los números de registro.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas hará pública, al menos, anualmente y de forma actualizada, la relación de las sociedades de auditoría inscritas, en la que constará necesariamente para cada una de ellas:

- a) Nombre, domicilio social, forma jurídica, dirección de cada oficina en la que realice su actividad, número de registro y dirección de Internet.
- b) Nombre, apellidos, dirección y número de registro de cada uno de los socios, con indicación de quien o quienes ejerzan las funciones de administración o de dirección.
- c) Nombre, apellidos, dirección y número de registro de los auditores de cuentas al servicio de la sociedad, con identificación de los que estén designados expresamente para realizar auditorías y firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad y del periodo de vigencia de dicha inscripción.
- d) Si la sociedad está vinculada a las entidades a que se refieren los artículos 17 y 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, deberá aportar información de los nombres y direcciones de dichas entidades, o la dirección de Internet concreta donde conste expresamente dicha información.
- e) Todas las demás inscripciones como sociedad de auditoría ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y de terceros países, con indicación de la autoridad competente para la inscripción y, en su caso, el número de registro.
- f) Corporación de derecho público a la que en su caso pertenezcan.

3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas hará pública, al menos, anualmente y de forma actualizada, una relación separada de auditores de cuentas y sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países, a los que se refieren

respectivamente los artículos 9.3 y 10.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, con la mención de que no están autorizados para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en España, y en la que se incluirá, al menos, información relativa al nombre o razón social y dirección de cada uno de ellos, y sin perjuicio de lo que disponga la normativa comunitaria a este respecto.

4. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas remitirá al Registro Mercantil Central y a la Dirección General de los Registros y el Notariado las relaciones de auditores de cuentas y sociedades de auditoría a que se refieren los artículos 355 y 356, respectivamente, del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio. Dichas listas incluirán, además de las sociedades de auditoría, a aquellos auditores de cuentas inscritos en situación de ejercientes que no hayan manifestado expresamente su voluntad de estar excluidos de las citadas relaciones.

5. Asimismo, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas remitirá al Decanato de los Juzgados, las relaciones de las personas físicas, en situación de ejercientes y prestando servicios por cuenta ajena, y jurídicas inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas que hayan manifestado su disponibilidad para ser nombrados administradores concursales, conforme a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Artículo 32. *Baja en el Registro.*³³

1. Los auditores de cuentas causarán baja temporal o definitiva según los casos, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en los siguientes supuestos:

- a) Por fallecimiento.
- b) Por incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en los artículos 8 y 9 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- c) Por renuncia voluntaria.
- d) Por sanción.

En el caso de que los auditores de cuentas no mantengan debidamente la fianza prevista en el artículo 55 de este Reglamento quedarán adscritos automáticamente a la situación de no ejercientes.

2. Las sociedades de auditoría causarán baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, además de por los supuestos indicados en los puntos c) y d) del apartado anterior, cuando incumplan alguno de los requisitos establecidos en el artículo 10.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, así como en los supuestos de disolución de la sociedad o cuando ésta no hubiera prestado la fianza establecida en el artículo 55 de este Reglamento o dicha fianza fuera insuficiente, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 11.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

3. La solicitud de baja voluntaria en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas será dirigida al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Mediante la resolución a que se refiere el artículo 26 podrá establecerse la forma y condiciones para realizar la solicitud por medios electrónicos.

³³ Ver TRLAC arts. 11 y 55 y DIRECTIVA 2006/ 43/CEE art. 5.

La tramitación de la correspondiente solicitud se sujetará a las disposiciones contenidas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Sección 2ª. Autorización para el ejercicio de la auditoría de cuentas

Artículo 33. Autorización.³⁴

1. La autorización a que se refiere el artículo 8 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se concederá a quienes reúnan y acrediten las siguientes condiciones:

- a) Haber obtenido una titulación oficial universitaria.
- b) Haber seguido cursos de enseñanza teórica.
- c) Haber adquirido una formación práctica.
- d) Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.

2. Quedarán dispensados del cumplimiento de la condición establecida en el apartado 1.a), quienes reúnan los requisitos de acceso a la universidad previstos en la normativa vigente y siempre que la formación práctica adquirida, a que se refiere la letra c) del apartado anterior, cumpla lo dispuesto en el artículo 35.2.

3. La solicitud de autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, será dirigida al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Mediante la resolución a que se refiere el artículo 26 podrán establecerse la forma y condiciones para realizar la solicitud por medios electrónicos.

La tramitación de la correspondiente solicitud se sujetará, en lo no establecido en este Reglamento, a las disposiciones contenidas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Artículo 34. Cursos de enseñanza teórica.³⁵

1. Los cursos de enseñanza teórica exigidos en el párrafo b) del artículo 8.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se referirán a las materias siguientes:

- a) Marco normativo de información financiera.
- b) Análisis financiero, referido a estados contables.

³⁴ Ver TRLAC art.8 y DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 6.

³⁵ Ver TRLAC art. 8; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 7; Resolución de 12 de junio de 2012, del ICAC, por la que se establecen, con carácter general, las condiciones que deben cumplir los programas de formación teórica de auditores, a que se refiere el artículo 34 del Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y Resolución de 12 de junio de 2012, del ICAC, por la que se regulan los criterios generales de dispensa correspondientes a la realización de los cursos de formación teórica y a la superación de la primera fase del examen a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

- c) Contabilidad analítica de costes y contabilidad de gestión.
- d) Gestión de riesgos y control interno.
- e) Auditoría de cuentas y normas de acceso a ésta.
- f) Normativa aplicable al control de la auditoría de cuentas y a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.
- g) Normas internacionales de auditoría.
- h) Normas de ética e independencia.
- i) Y en la medida en que se requieran para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas:
 - 1.º Derecho de sociedades, de otras entidades y gobernanza; derecho concursal, fiscal, civil y mercantil; derecho del trabajo y de la seguridad social; tecnología de la información y sistemas informáticos.
 - 2.º Economía general, economía de la empresa y economía financiera; matemáticas y estadística, y principios fundamentales de gestión financiera de las empresas.

2. Los citados cursos serán organizados e impartidos por las Universidades o por las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas. En todo caso los mencionados cursos deberán estar homologados, previamente, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. A estos efectos, dicho organismo, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, mediante resolución publicada en su Boletín, establecerá las características y condiciones que deben reunir los citados cursos para su homologación.

Con carácter subsidiario corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la organización y realización de estos cursos.

3. A los efectos de considerar cumplido el requisito relativo al seguimiento de los cursos de enseñanza teórica, los funcionarios o empleados públicos a que se refiere el artículo 8.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas deberán acreditar la superación de las pruebas selectivas correspondientes, así como que los conocimientos requeridos para dicha superación incluyen suficientemente las materias relacionadas en el apartado 1 de este artículo.

Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante resolución, el establecimiento de las condiciones que deben reunir las citadas pruebas selectivas para reconocer a las personas que las realicen los efectos previstos en este apartado.

Artículo 35. Formación práctica.³⁶

1. De acuerdo con el artículo 8.2.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la formación práctica deberá extenderse por un período mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, y se referirá especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos. Al menos, dos años de dicha formación práctica se deberán realizar con un auditor de cuentas o una

³⁶ Ver TRLAC art.8 y NTA de carácter general apartado 1.2.5.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

sociedad de auditoría, que estén autorizados para la auditoría de cuentas, en el ejercicio de esta actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea y en relación a las tareas relativas a las distintas fases que componen dicha actividad.

A estos efectos, no se entenderá cumplido el citado requisito de formación práctica hasta haber acreditado la realización de trabajos efectivos en dicho ámbito durante, al menos, 5.100 horas, de las cuales 3.400 deben corresponder a tareas relativas a las distintas fases que componen la actividad de auditoría de cuentas. De este último número de horas, podrá justificarse hasta un máximo de un 20 por ciento por dedicación a otras tareas relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas.

La formación práctica a realizar con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, y en relación a las tareas relativas a las distintas fases que componen dicha actividad, se realizará, con carácter general, con posterioridad a la realización del curso de enseñanza teórica regulado en el artículo anterior. A estos efectos, únicamente se computará con un máximo de 425 horas antes de la realización del citado curso y un máximo de 850 horas durante la realización del mismo la formación práctica correspondiente a la actividad de auditoría de cuentas y a la realización sustancial de todas las tareas relativas a la auditoría de cuentas.

Lo establecido en este apartado será sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria segunda de este Reglamento.

2. Para las personas que, reuniendo el resto de requisitos establecidos en el artículo 8.1 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, careciendo de titulación universitaria reúnan los requisitos de acceso a la universidad previstos en la normativa vigente, la formación práctica deberá extenderse por un período mínimo de ocho años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, especialmente referidos al control de cuentas anuales, cuentas consolidadas y estados financieros análogos, de los cuales al menos cinco años hayan sido realizados con persona autorizada para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y en el ejercicio de esta actividad.

A estos efectos, no se entenderá cumplido el citado requisito de formación práctica hasta haber acreditado la realización de trabajos efectivos en auditoría de cuentas durante, al menos, 8.500 horas y haber realizado sustancialmente todas las tareas relativas a la auditoría de cuentas. De dicho número de horas, podrá justificarse hasta un máximo de un 20 por ciento por dedicación a otras tareas relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas. Asimismo, en este supuesto al menos el 50 por ciento del número de horas de formación práctica deberá ser realizada con posterioridad a la realización en su totalidad de los cursos de enseñanza teórica regulados en el artículo anterior.

Lo establecido en este apartado será sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria segunda de este Reglamento.

3. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán rendir información anual al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la formación práctica que hayan realizado las personas a su servicio, con el detalle y distribución, y en el plazo que se determinen mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. Las certificaciones que se expidan para acreditar el requisito de la formación práctica con persona autorizada para la auditoría de cuentas a efectos de concurrir al examen de aptitud profesional regulado en el artículo siguiente, deberán hacer referencia al vínculo contractual que haya podido existir, así como al tiempo efectivo trabajado en auditoría de cuentas, conforme al detalle y contenido previsto en la resolución a que se refiere el apartado anterior, y sin perjuicio de las facultades de comprobación que pudieran llevarse a cabo en el proceso de convocatoria a que se refiere el artículo 37.2.

5. A los efectos de considerar cumplido el requisito relativo a la formación práctica, los funcionarios o empleados públicos a que se refiere el artículo 8.4 del texto refundido de la Ley de auditoría de Cuentas, deberán aportar certificado emitido por el órgano competente del centro, organismo o entidad pública que tenga legalmente atribuidas las funciones de auditoría a que se refiere dicho apartado, en el que se acredite, con el suficiente detalle, el desempeño durante tres años efectivos de trabajo correspondiente a la auditoría de cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos de entidades del sector público, de entidades financieras o aseguradoras, o a la supervisión o control directo de auditorías y auditores de cuentas de dichos documentos.

Artículo 36. Examen de aptitud.³⁷

1. El examen de aptitud profesional irá encaminado a la comprobación rigurosa de la capacitación del candidato para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, y constará de dos fases:

- a) En la primera fase se comprobará el nivel de conocimientos teóricos alcanzados respecto de las materias a que se refiere el artículo 34.1.
- b) En la segunda fase, a la que sólo podrán acceder quienes hubieran superado la primera fase del examen, se determinará la capacidad de aplicar los conocimientos teóricos a la práctica de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional, de las que se refiere el artículo 34 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, quedarán dispensados de los cursos de formación teórica y de la primera fase del examen, en aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos, en la forma y condiciones que se establezcan. Para la impartición de estos títulos, las Universidades podrán solicitar la colaboración de una Corporación representativa de auditores.

Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, mediante resolución publicada en su Boletín, establecer las condiciones de la mencionada dispensa.

³⁷ Ver TRLAC art.8.2 y 8.4 y Resolución de 12 de junio de 2012, del ICAC, por la que se regulan los criterios generales de dispensa correspondientes a la realización de los cursos de formación teórica y a la superación de la primera fase del examen a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional.

3. El requisito relativo a la superación del examen de aptitud profesional por parte de los funcionarios o empleados públicos incluidos en el ámbito del artículo 8.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas se entenderá cumplido con la acreditación a que se refiere el artículo 34.3.

Artículo 37. Convocatoria y tribunal.³⁸

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 8.2.c) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el examen de aptitud profesional se realizará mediante el sistema de convocatoria única, a propuesta conjunta de las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas y, subsidiariamente, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa aprobación, en todo caso, por este último de la respectiva convocatoria, que se publicará mediante orden del Ministro de Economía y Hacienda. El contenido del programa será el previsto en cada orden de convocatoria.

La gestión y el desarrollo de cada convocatoria corresponderán de forma conjunta a las citadas corporaciones de derecho público y, en su caso y subsidiariamente, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Las normas y criterios de coordinación entre las corporaciones se establecerán mediante orden ministerial específica o en cada orden de convocatoria.

2. La convocatoria tendrá, con carácter general, una periodicidad bienal y sólo podrán tener acceso a las pruebas las personas que cumplan y acrediten los requisitos establecidos en el artículo 8.1.a) y b) y 8.2.a) y b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. A este respecto el tribunal nombrado al efecto podrá requerir cuanta documentación precise para verificar el cumplimiento de los citados requisitos.

3. El tribunal será nombrado en cada orden de convocatoria y, con arreglo a ésta, le corresponderá el desarrollo y calificación de los exámenes de aptitud.

Estará constituido por un presidente, que será un representante del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designado de entre los subdirectores generales o asimilados de dicho organismo, un número par de vocales y un secretario.

Entre dichos vocales deberá figurar un representante, al menos, de cada corporación de derecho público representativa de los auditores de cuentas a su propuesta y de entre sus miembros.

Asimismo, figurará entre los vocales, a propuesta de las citadas corporaciones, un catedrático de universidad experto en las áreas de conocimiento relacionadas con alguna de las materias incluidas en el programa, y representantes del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designados de entre los funcionarios de dicho organismo, de tal forma que el número de vocales que suponen los representantes del citado Instituto, junto con el catedrático de universidad, sea igual al número de vocales representantes de las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas.

El secretario, que actuará con voz y sin voto, será designado a propuesta de las corporaciones. En el caso de que no hubiese acuerdo unánime de las corporaciones en

³⁸ Ver TRLAC art.8.3.

la propuesta sobre el experto o el secretario, ésta se hará por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. En toda orden de convocatoria deberá designarse un tribunal suplente.

5. En lo no previsto tanto en este artículo como en las correspondientes órdenes referidas en el apartado 1 se estará, en lo que al régimen de funcionamiento del tribunal se refiere, a lo dispuesto para los órganos colegiados de las Administraciones Públicas en los artículos 22 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Artículo 38. *Autorización de auditores de cuentas de otros Estados miembros de la Unión Europea.*³⁹

1. La prueba de aptitud que deberán superar los auditores de cuentas autorizados en otros estados miembros de la Unión Europea, a la que se refiere el artículo 9.1 de del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, para poder inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, versará sobre la normativa española aplicable a la auditoría de cuentas, de entre las materias establecidas en el artículo 34.1 del presente reglamento, cuyo conocimiento y aplicación se exige específicamente para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España, en la medida en que dicho conocimiento no se hubiese acreditado en el Estado miembro donde el auditor de cuentas esté autorizado.

2. A tal efecto, se nombrará por el Ministerio de Economía y Hacienda una Comisión de Evaluación, a la que corresponderá la comprobación de la condición de auditor de cuentas en el Estado miembro de origen, el diseño de la prueba de aptitud, en base a la normativa española relacionada con las materias recogidas en el artículo 34, y su valoración, así como la propuesta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de autorización para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas. En la resolución de nombramiento de dicha comisión se establecerán los derechos de examen a satisfacer para concurrir al examen de aptitud, así como las normas de gestión y convocatoria que sean precisas.

3. La Comisión de Evaluación presentará la misma composición que la prevista para el Tribunal al que se refiere el artículo 37 anterior.

4. En lo no previsto en este artículo se estará, en lo que al régimen de funcionamiento de la Comisión de evaluación se refiere, a lo dispuesto para los órganos colegiados de las Administraciones Públicas en los artículos 22 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

5. La prueba de aptitud se realizará, con carácter general, con una periodicidad bienal y en función del número de solicitudes presentadas. En todo caso, no podrán transcurrir más de doce meses desde la presentación de la solicitud de la práctica de la prueba de aptitud por quién acredite su condición de auditor de cuentas autorizado

³⁹ Ver TRLAC art.9 y DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 14.

en un Estado miembro de la Unión Europea hasta la resolución de dicha solicitud mediante la admisión o denegación para la realización de la prueba de aptitud.

Artículo 39. Autorización de auditores de cuentas de terceros países.⁴⁰

Para poder obtener la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, los auditores de cuentas de terceros países, siempre y cuando existan condiciones de reciprocidad, y acrediten requisitos equivalentes a los establecidos en los artículos 8.1, a) y c) y 8.2 a), b) y c) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, así como las obligaciones de formación continuada y de tenencia de domicilio o establecimiento permanente en España o de representante con domicilio en España, a que se refiere el artículo 9.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, deberán superar la prueba de aptitud a la que se refiere el artículo 38 anterior.

La comprobación del cumplimiento de los requisitos, el diseño de la prueba de aptitud, su valoración así como la propuesta de autorización de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, corresponderá a la Comisión de Evaluación a que se refiere el artículo anterior.

CAPÍTULO III

Del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas

*Sección 1ª. Formación continuada*⁴¹

Artículo 40. Formación continuada.

1. A los efectos de lo previsto en el artículo 7.7 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en situación de ejercientes, salvo aquellos a los que se refiere el artículo 9.3 de dicho texto refundido, o de no ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena, deberán realizar actividades de formación continuada por un tiempo equivalente, al menos, a ciento veinte horas en un período de tres años, con un mínimo de treinta horas anuales.

⁴⁰ Ver DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de febrero de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de determinados terceros países; DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 1 de septiembre de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América y DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 19 de enero de 2011 sobre la equivalencia de los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones que aplican algunos terceros países a los auditores y sociedades de auditoría y sobre un período transitorio autorizado para las actividades de auditoría en la Unión Europea de los auditores y sociedades de auditoría de ciertos terceros países y Resolución sobre la obligación de realizar formación profesional continuada por parte de los auditores de cuentas.

⁴¹ Ver TRLAC art.7.7; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 13; NTA de carácter general apartado 1.2 y Resolución sobre la obligación de realizar formación profesional continuada por parte de los auditores de cuentas.

2. Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de no ejercientes, no tendrán que cumplir con esta obligación, mientras se mantengan como tales. Cuando un auditor de cuentas no ejerciente solicite pasar a la situación de ejerciente, deberá acreditar la realización de ciento veinte horas de formación continuada en el período de tres años que termine en la fecha de su petición, de las que al menos cincuenta horas deben justificarse como realizadas en los doce meses anteriores a la referida fecha.

Adicionalmente, los auditores deberán cumplir en el período comprendido entre su inscripción como ejerciente y el final del correspondiente período de cómputo anual un mínimo de horas igual a la prorratea que tal intervalo represente sobre las obligatorias mínimas en un año.

3. Se dispensará de la obligación mínima de formación continuada a los auditores de nuevo acceso por el período, inferior al año, comprendido entre su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y la fecha de rendición de la primera información.

4. En caso de que por causas de fuerza mayor el auditor no pueda cumplir con la obligación a que se refiere el apartado 1 de este artículo por un periodo superior a dos meses, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa solicitud del auditor, podrá no exigir la obligación de formación mínima proporcional a dicho periodo, siempre que ésta se acredite durante el año siguiente, y el auditor aporte la justificación documental de dicha imposibilidad.

Artículo 41. *Actividades de formación continuada.*

1. La obligación de formación continuada, a que se refiere el artículo anterior, se entenderá cumplida mediante la realización de las siguientes actividades, que versen sobre las materias a que se refiere el artículo 34.1:

- a) Participación en cursos, seminarios, conferencias, congresos, jornadas o encuentros, como ponentes o asistentes.
- b) Participación en comités, comisiones o grupos de trabajo, cuyo objeto esté relacionado con los principios, normas y prácticas contables y de auditoría.
- c) Participación en tribunales de examen o en pruebas de aptitud que se deban superar para acceder a la condición de auditor de cuentas.
- d) Publicación de libros, artículos u otros documentos sobre temas relativos a las materias básicas que constituyen el núcleo de conocimientos del auditor.
- e) Realización de actividades docentes en Universidades a que se refiere la Ley Orgánica de Universidades y en cursos de formación de auditores homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- f) Realización de cursos de autoestudio, bien sea a través de medios electrónicos o de otro tipo, siempre que el organizador del curso haya establecido el adecuado control que garantice su realización, aprovechamiento y superación.
- g) Realización de estudios de especialización que lleven a la obtención de un título expedido por una Universidad, de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de Universidades.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

2. Al menos 20 horas de formación continuada en un año y 85 horas en el periodo de tres años deben realizarse en materias relativas a contabilidad y auditoría de cuentas.

3. Las actividades incluidas en los párrafos a), e) y f) del apartado anterior serán organizadas, y en su caso impartidas, por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas. Asimismo, podrán estar organizadas por Universidades, y aquellos centros, entidades, sociedades de auditoría o grupos de auditores en número no inferior a quince unidos para tal fin, que sean reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Con carácter subsidiario corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la organización y realización de estas actividades.

4. Las actividades incluidas en los párrafos b) a d) del apartado 1 deberán ser justificadas ante la Corporación de Derecho Público representativa de los auditores de cuentas a la que pertenezca el auditor.

Las actividades incluidas en los párrafos a), b), c) y f) deberán estar certificadas por la persona competente de la entidad organizadora o del tribunal. Las actividades incluidas en el párrafo d) deberán acreditarse mediante la presentación de la citada publicación.

5. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá, mediante resolución, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, establecer las normas para el cómputo de las actividades señaladas en el apartado 1 de este artículo, modificar la lista de estas actividades y establecer las condiciones que deben reunir los centros, entidades y grupos de auditores para realizar las actividades de formación continuada a que se refiere esta Sección, incluidos las referentes a los comités, comisiones o grupos de trabajo contemplados en el apartado 1.b), así como la forma y plazo de remisión a dicho Instituto de la información correspondiente a dichas actividades.

6. La participación como asistente en las actividades de formación continuada que cuenten con evaluación de los conocimientos obtenidos tendrán, a efectos de cómputo, un valor igual al 150 por ciento del tiempo de presencia computable. Este extremo se hará constar en la convocatoria incluyendo en la declaración correspondiente la certificación de la puntuación o nota obtenida.

La participación como ponentes en las actividades docentes computará por el doble del tiempo que éstas hayan supuesto y por la primera vez que se imparte.

Artículo 42. Rendición de la información.⁴²

1. Las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, las Universidades, así como los centros, entidades y grupos de auditores autorizados que realicen las actividades de formación continuada, conforme a lo previsto en el artículo anterior, remitirán, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el mes de noviembre de cada año, una declaración anual de las actividades finalizadas en los doce meses anteriores al 30 de septiembre de cada año, así como de las actividades

⁴² Ver NTA de carácter general apartado 1.2.4.

referidas en los párrafos b) a d) del artículo 41, que hayan justificado los auditores de cuentas a su respectiva corporación en dicho período. Asimismo, los auditores de cuentas remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas una declaración anual de las actividades de formación continuada realizadas, distintas de las referidas en el párrafo anterior que sean complementarias a las efectuadas conforme a dicho párrafo o que resulten necesarias para completar, justificar o subsanar la citada información, en los términos que prevea la resolución a que se refiere el artículo anterior.

2. Mediante la resolución a que se refiere el artículo anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas establecerá los plazos, forma y modelos de declaración a que se refiere el apartado 1 anterior.

3. Los auditores deberán conservar la justificación documental de las actividades de formación continuada realizadas en los últimos cinco años.

4. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar las comprobaciones oportunas, requiriendo cualquier información necesaria de las corporaciones de derecho público representativas de auditores, las Universidades, centros, entidades o grupos de auditores reconocidos, así como de los auditores de cuentas, con objeto de verificar las justificaciones documentales de las actividades de formación continuada. Estas actuaciones podrán incluir la presencia física de personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas durante el desarrollo de las actividades.

Si de las comprobaciones de una determinada actividad se derivara el incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en este Reglamento, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá no reconocer a dicha actividad los efectos de cumplimiento de la obligación de formación continuada regulada en esta sección.

Sección 2ª. Independencia⁴³

Artículo 43. Principio general de independencia.⁴⁴

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse comprometida.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada en los términos previstos en el artículo 13 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

⁴³ Ver TRLAC arts.12 a 21; DIRECTIVA 2006/ 43/ CEE art. 22 a 24; RECOMENDACIÓN de la Comisión de 16 de mayo de 2002 sobre independencia de los auditores de cuentas en la UE: principios fundamentales; NTA de carácter general sección 1, NTA sobre control de Calidad Interno puntos 21 al 25 y Consultas BOICAC 4/6, BOICAC 5/5, BOICAC 12/1, BOICAC 12/3 y BOICAC 37/2.

⁴⁴ Ver TRLAC art. 12 y NTA de carácter general apartado 1.3.7 y Consulta BOICAC 5/5.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

En todo caso, se entenderá que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría han participado en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada cuando hayan colaborado o formado parte del órgano decisor de dicha entidad o cuando la decisión se haya basado en informes, trabajos o recomendaciones emitidas por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

Adicionalmente y en todo caso, los auditores de cuentas o sociedades de auditoría deberán abstenerse de realizar la auditoría en aquellos supuestos en que incurran en una causa de incompatibilidad, de acuerdo con las disposiciones legales y el presente Reglamento.

2. Se entiende, en todo caso, por independencia la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de realizar una auditoría de cuentas si existe alguna relación financiera, económica, laboral, familiar, o de otra índole, incluidos servicios distintos del de auditoría proporcionados a la entidad auditada, entre el auditor o la sociedad de auditoría y la entidad auditada, de modo que se pudiera concluir que compromete su independencia.

Los auditores de cuentas deben mantener una actitud de escepticismo profesional en cuya virtud deba estar siempre alerta ante situaciones que puedan suponer una amenaza a la independencia así como plantearse continuamente su independencia en relación con la entidad auditada.

3. En el supuesto en que, de conformidad con lo previsto en esta Sección, los auditores de cuentas o sociedades de auditoría deban abstenerse de realizar la auditoría, deberán asimismo realizar las comunicaciones a que se refiere el artículo 7.2.

4. Las menciones contenidas en esta Sección a las entidades auditadas y auditores de cuentas se entenderán realizadas a las personas y entidades a que se refieren, respectivamente, los artículos 15 a 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

5. A los efectos de lo dispuesto en esta Sección, y en el supuesto en que se produzcan cambios en las condiciones o situación de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, se estará a lo dispuesto en las normas de transmisión y sucesión contenidas en la Disposición adicional cuarta del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Artículo 44. Amenazas a la independencia.

1. Al objeto de que la independencia de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría no resulte comprometida, éstos deben aplicar los procedimientos necesarios para detectar e identificar las amenazas a la independencia que surjan o puedan surgir de las circunstancias, incluidas las causas de incompatibilidad previstas en el artículo 13 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que concurren en relación con la entidad auditada, así como de las relaciones existentes con las personas o entidades y en el periodo a que se refieren los artículos 14 a 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. La independencia de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría puede verse afectada por, entre otros, los siguientes tipos de amenazas:

- a) Interés propio: por la existencia de un conflicto financiero o de otro tipo, incluido el motivado por la existencia de relaciones o intereses económicos comunes.
- b) Autorrevisión: por la necesidad de llevar a cabo en la realización del trabajo de auditoría procedimientos que supongan revisiones o evaluaciones de resultados, juicios o criterios emitidos anteriormente por el auditor en relación con datos o información que la entidad auditada consideró al tomar decisiones con efecto en la información financiera contenida en las cuentas, documentos o estados auditados.
- c) Abogacía: por el mantenimiento de una posición a favor o en contra de la entidad auditada, incluida la que pudiera mantenerse en relación a terceros.
- d) Familiaridad o confianza: por la influencia y proximidad excesiva derivada de las características, condiciones y circunstancias de la relación con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada.
- e) Intimidación: por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presión inapropiada causada por la entidad auditada.

Para la identificación de la existencia de los distintos tipos de amenazas a la independencia, el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría deberán analizar y valorar las actividades y servicios, así como 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.

3. Una vez identificadas las amenazas de independencia de acuerdo con lo previsto en los apartados anteriores, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán evaluar su importancia para determinar, por separado y en conjunto, el grado de riesgo en que pueda verse comprometida su independencia.

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.

Una amenaza se considerará significativa si, de acuerdo con los factores que concurran, por separado y en conjunto, se incrementa el grado de riesgo hasta el punto de que resulte comprometida su independencia.

En el supuesto de que el auditor de cuentas, una vez realizada la evaluación indicada anteriormente, llegue a la conclusión de que la amenaza identificada no resulta significativa para su objetividad, no será necesario que aplique las medidas de salvaguarda a que se refiere el artículo siguiente, sin perjuicio de la obligación de documentar en sus papeles de trabajo los procedimientos y evaluaciones efectuadas a este respecto.

Artículo 45. *Medidas de salvaguarda.*

1. En aquellos casos en los que, de acuerdo con el artículo anterior, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría hayan identificado amenazas que consideren significativas para su objetividad, deben establecer y aplicar las medidas de salvaguar-

da necesarias para eliminar o, en su caso, para reducir a un grado aceptablemente bajo las citadas amenazas. A estos efectos, se tendrán en consideración, asimismo, las medidas de salvaguarda que puedan venir proporcionadas por la estructura de gestión y control de la entidad auditada.

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 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 y sociedades de auditoría deberán abstenerse de realizar la auditoría y actuar de acuerdo con lo previsto en el artículo 43, apartados 2 y 3.

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 concurren 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 resulta comprometida la independencia del auditor.

2. Las medidas y procedimientos para la detección y comunicación de amenazas a la independencia, así como las relativas a las salvaguardas potencialmente aplicables, integrantes de los sistemas y procedimientos de control de calidad, deberán formalizarse por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría por escrito y deberán comunicarse a las personas y entidades a que se refiere el artículo 17 y 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, así como al resto del personal que le preste servicios profesionales de cualquier naturaleza a la entidad auditada, cualquiera que sea su vínculo contractual.

3. Los 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 independencia detectadas y la consiguiente evaluación del grado de riesgo de falta de independencia. Asimismo, deberá documentarse el detalle de las medidas de salvaguarda aplicadas para eliminar o, en su caso, reducir el riesgo de independencia a un grado aceptablemente bajo.

Artículo 46. *Causas de incompatibilidad.*⁴⁵

1. Desempeño de cargos:

A los efectos de lo previsto en el artículo 13.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entiende por:

⁴⁵ Ver TRLAC arts. 13 y ss.; TRLSA art. 267; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 25; NTA de carácter general apartado 1.3.8; NTA sobre importancia relativa; NTA sobre consideración del trabajo realizado por la auditoría interna y Consultas BOICAC 2/1, BOICAC 5/4 y BOICAC 89/4.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

- a) Cargo de administración: el desempeñado en la entidad por quien forme parte del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada, de conformidad con las normas aplicables según su naturaleza jurídica.
 - b) Cargo directivo: el desempeñado por quien pertenezca al órgano de dirección de la entidad auditada, o quien, cualquiera que sea el vínculo jurídico con la entidad, ostente facultades de responsabilidad, en dependencia jerárquica y funcional directa del órgano de administración de la entidad auditada o de su consejero delegado o posición equivalente.
 - c) Puesto de empleo: el ocupado por quien preste sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, según la legislación laboral.
 - d) Cargo de supervisión interna: el desempeñado por quien tenga atribuidas facultades para orientar y revisar o controlar la política y procedimientos de la entidad auditada.
2. Interés financiero:

A los efectos de lo establecido en el artículo 13.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entiende por interés financiero directo la participación o el compromiso de tenencia de participación en la entidad auditada, la tenencia o el compromiso de tenencia de valores emitidos por la entidad auditada, la aceptación de derechos de participación en los beneficios o resultados de la entidad auditada, así como la titularidad de instrumentos financieros derivados e intereses económicos de cualquier naturaleza, relacionados con las participaciones, valores y beneficios mencionados. Se entienden asimismo incluidos los derechos de voto que pueden controlarse o ejercerse, así como la concesión o garantía de préstamos a la entidad auditada y la aceptación de préstamos o garantías de la entidad auditada cuándo ésta no sea una entidad financiera.

El término interés financiero indirecto hace referencia a las situaciones en que el auditor de cuentas, o las personas o entidades a que se refieren los artículos 50 y 51, tiene cualesquiera de los intereses financieros a que se refiere el párrafo anterior en entidades, distintas de la auditada, que tengan, a su vez, uno de aquellos intereses financieros en la entidad auditada o en entidades, incluidas las instituciones de inversión colectiva, en las que la entidad auditada tenga dichos intereses.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán valorar si el interés financiero, directo o indirecto, es significativo para cualquiera de las partes, y si, por tanto, afecta a su independencia.

En todo caso, se considerará que el interés financiero es significativo cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando suponga más del 10% del patrimonio personal del auditor de cuentas.
- b) Cuando alcance, de forma directa o indirecta, al menos, un 5% del capital social, de los derechos de voto o del patrimonio de la entidad auditada, o de un 0,5% cuando la entidad auditada tenga la consideración de entidad de interés público.

A los efectos de su cómputo, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

- c) Aunque no se alcance el porcentaje previsto en la letra b), cuando, como consecuencia de dicho interés, y mediante las entidades vinculadas a la entidad auditada o a la entidad auditora, se está en situación de poder influir en la gestión de la entidad auditada o en el resultado de la auditoría.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no compromete la independencia del auditor de cuentas y sociedad de auditoría la tenencia de un interés financiero indirecto en la entidad auditada a través de un fondo de pensiones, institución de inversión colectiva o instrumento de inversión equivalente, siempre y cuando no se tenga relación con la auditoría de las cuentas anuales o estados financieros del gestor o administrador del fondo ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría tengan o puedan tener capacidad de influir en las decisiones de inversión.

Asimismo, se presumirá que no compromete la independencia del auditor de cuentas o sociedad de auditoría la obtención o mantenimiento de un préstamo concedido por la entidad auditada, siempre que esté dentro del objeto social de dicha entidad y se realice en condiciones normales de mercado. En tal caso, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría deberá valorar la incidencia de su endeudamiento, y si represente un volumen excesivo en relación con su patrimonio, a los efectos de determinar la existencia de amenazas que comprometan su independencia.

3. Responsables del área económica financiera:

A los efectos de lo previsto en el artículo 13.c) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entiende por responsables del área económica financiera de la entidad auditada quienes ocupen un cargo de responsabilidad en relación con la dirección o de supervisión de dicha área o quienes, cualquiera que sea su vinculación jurídica o cargo en la entidad, puedan ejercer una influencia determinante en las políticas contables de la entidad auditada.

4. 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.

5. Servicios de valoración:

A los efectos de lo previsto en el artículo 13.e) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los servicios de valoración implican asumir supuestos en cuanto a la aplicación de ciertas metodologías y técnicas, o la combinación de ambas, para fijar o atribuir cierto valor, o una gama de valores a un activo, un compromiso o a una actividad empresarial en su conjunto. Asimismo, se entenderá que un servicio de valoración conduce a la evaluación de cantidades en las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables cuando dicho servicio y su resultado hayan servido de base para el registro contable o el soporte de valoración atribuido a un activo, un pasivo o un conjunto cualesquiera de éstos en las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

A estos mismos efectos, se considera que los servicios de valoración conducen a la determinación de cantidades significativas cuando:

- a) Éstas, separada o conjuntamente, superen los niveles o cifras de importancia relativa que ha de fijar el auditor de cuentas o sociedad de auditoría en la realización del trabajo de auditoría de las referidas cuentas anuales u otros estados financieros y para la emisión del informe de auditoría correspondiente, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría; o
- b) La opción aplicada en la evaluación, ante otra alternativa, dé lugar a que la diferencia entre las cantidades derivadas de ambas alternativas no superen dichos niveles o cifras.

La valoración no conlleva un grado significativo de subjetividad cuando los elementos utilizados en la valoración están predeterminados por disposiciones normativas, siempre que éstas no permitan la opción de distintas alternativas, hipótesis o metodologías que puedan conducir a resultados sustancialmente diferentes.

6. Servicios de auditoría interna:

A los efectos de acreditar que la prestación de servicios de auditoría interna a que se refiere el artículo 13.f) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, no genera, en principio, incompatibilidad del auditor de cuentas y de la sociedad de auditoría, estos deberán dejar constancia en el contrato suscrito a tal efecto de que la entidad auditada asume la responsabilidad del establecimiento y del mantenimiento del sistema de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración, decisión y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna, así como de que el auditor de cuentas no participa en la toma de decisiones sobre la gestión y control de la prestación de los servicios de auditoría interna.

Lo dispuesto en este apartado se entiende sin perjuicio de la posibilidad del auditor de cuentas y de la sociedad de auditoría de revisar los resultados proporcionados por la auditoría interna de la entidad a los efectos del trabajo de auditoría de cuentas.

7. Servicios de abogacía:

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 13.g) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entiende que dos Consejos de Administración no son diferentes cuando existe coincidencia en la mayoría de sus miembros. En el caso de que los dos Consejos de Administración estén formados por un número par de miembros se considerarán diferentes cuando, al menos, la mitad de los miembros de uno de ellos constituye la mitad del otro Consejo.

8. Honorarios con un porcentaje significativo:

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 13.h) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la prestación de servicios por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría no debe dar lugar a crear, real o aparentemente, una dependencia financiera con la entidad auditada.

A este respecto, se entenderá que existe un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, cuando los honorarios percibidos de la entidad auditada y de las entidades a que se refiere el artículo 48 de este Reglamento, tomando la media de los últimos tres años, supongan más del

15 por 100 del total de ingresos anuales. Este porcentaje será del 20 por 100 para los auditores de cuentas personas físicas y para las sociedades de auditoría que tengan menos de seis socios, siempre y cuando no hayan auditado en ninguno de los tres citados años a entidades de interés público.

En el caso de sociedades de auditoría o auditores de cuentas que inicien su actividad, mediante su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejerciente, en los tres primeros años del ejercicio de la actividad se entenderá que el porcentaje es significativo cuando los honorarios percibidos de la entidad auditada y de las entidades a que se refiere el artículo 48 de este Reglamento, tomando la media de los tres primeros años, supongan más del 40 por 100 del total de ingresos anuales.

9. Sistemas de tecnología de la información financiera:

A los efectos de acreditar que la prestación de servicios a que se refiere el artículo 13.i) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, no genera, en principio, incompatibilidad del auditor de cuentas y sociedad de auditoría, éstos deberán dejar constancia en el contrato suscrito a tal efecto de que la entidad auditada asume la responsabilidad del sistema global de control interno, o de que el servicio se presta siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, constando igualmente que ésta asume la responsabilidad del proceso de diseño, ejecución y evaluación, incluida cualquier decisión al respecto, y del funcionamiento del sistema de tecnología de la información financiera, mediante el cual se generan evaluaciones o datos integrantes de las cuentas anuales u otros estados financieros.

De igual modo deberá dejarse constancia documental de las instrucciones y especificaciones establecidas por la entidad auditada en el caso de prestarse servicios de diseño y puesta en práctica de estos sistemas.

A tales efectos, se considerará que no genera incompatibilidad, siempre que la entidad auditada asuma la responsabilidad, la evaluación de los controles internos del sistema en cuanto a su diseño, implantación y ejecución realizado por un tercero para una entidad auditada o realizada por ella misma, ya sea como parte del trabajo de auditoría o para proponer recomendaciones a la dirección de la entidad auditada.

Artículo 47. Eliminación del interés financiero.

1. En el supuesto de poseer interés financiero en los términos contenidos en el artículo 46.2, el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría a fin de cumplir con el requisito de independencia y, por tanto, poder aceptar el encargo de auditoría, deberán adoptar las medidas y procedimientos adecuados para liquidar, deshacer o eliminar dicho interés antes de la aceptación del nombramiento o de la designación.

2. En el caso de haber adquirido un interés financiero, por cualquier causa sobrevenida con posterioridad a la aceptación, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría deberá proceder a liquidar, deshacer o eliminar dicho interés en el plazo de un mes desde que tuvo conocimiento de dicha circunstancia. En el caso de que esto no fuera posible resolver dicho interés en el plazo anterior por circunstancias no imputables al auditor, este plazo podrá ampliarse si bien, en todo caso, éste debe estar resuelto antes de la emisión del informe de auditoría. De no poder proceder en tal sentido, de-

berán abstenerse de realizar el trabajo de auditoría y realizar la comunicación prevista en el artículo 43, apartados 2 y 3.

Artículo 48. Vinculación a entidad auditada.⁴⁶

1. A los efectos de lo establecido en el artículo 12 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán considerar y valorar la existencia de entidades vinculadas con la entidad auditada, conforme a lo establecido en el apartado siguiente, de acuerdo con los criterios de actuación y procedimientos a que se refieren los artículos 44 y 45.

En el caso de que detecten amenazas a la independencia, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría podrán tomar en consideración el carácter significativo, medido en términos de importancia relativa, de las relaciones de control, de unidad de decisión y de influencia significativa a que se refiere el apartado siguiente, al objeto de valorar la importancia de dichas amenazas y, por tanto, de considerar el grado de riesgo en el que resulta comprometida la independencia.

2. A efectos de lo dispuesto en los artículos 13 y 15 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entiende que una entidad está vinculada a la entidad auditada cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Exista una relación de control, determinada por la existencia de grupo al concurrir las relaciones de control contempladas en el artículo 42.1 del Código de Comercio, y de acuerdo con las normas y presunciones contenidas en los artículos 2 y 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas mediante el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.
- b) Exista unidad de decisión, en los términos previstos en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en particular, el párrafo 1º de la Norma de elaboración de las cuentas anuales 13.^a y el apartado 24.5 del contenido de la memoria, así como las normas que se dicten en su desarrollo.
- c) Exista control conjunto o influencia significativa en su gestión, cuando se cumplan los dos requisitos y presunciones establecidas en los artículos 4 y 5 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas mediante el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

Artículo 49. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares próximos del auditor de cuentas firmante.⁴⁷

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 16.2.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se considerará que el desempeño de cargos de empleo afecta a la elaboración de información significativa contenida en las cuentas anuales, estados

⁴⁶ Ver NTA sobre importancia relativa.

⁴⁷ Ver NTA sobre importancia relativa.

financieros u otros documentos contables auditados, cuando las cifras o datos correspondiente a los saldos, partidas o áreas a que se refiere dicha elaboración o información superen los niveles o cifras de importancia relativa fijadas por el auditor de cuentas y sociedad de auditoría en la realización del trabajo de auditoría de los referidos estados o documentos y para la emisión del informe de auditoría correspondiente, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

2. A los efectos de lo previsto en el artículo 16.2.c) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se considerará que una entidad vinculada no es significativa para la entidad auditada cuando las cifras o información que correspondiera a la participación o control que tiene la entidad auditada en aquella entidad no superan las cifras o niveles de importancia relativa que ha de fijar el auditor de cuentas o sociedad de auditoría en la realización del trabajo de auditoría de la entidad auditada y para la emisión del informe de auditoría correspondiente, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

Artículo 50. *Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.*⁴⁸

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 17.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entenderá que están vinculados con el auditor de cuentas firmante los socios pertenecientes a la misma sociedad de auditoría, y los auditores de cuentas o sociedades de auditoría que, sin pertenecer a la misma sociedad, estén vinculados mediante cualquier tipo de pacto, acuerdo o relación de prestación de servicios entre sí o para terceros.

Asimismo, se considerará que las sociedades de auditoría están vinculadas entre sí cuando concurren las relaciones y presunciones a que se refiere el artículo 48.

2. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 17.1.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se presume que tienen capacidad y posibilidad para influir en la valoración y resultado final del trabajo de auditoría, las siguientes personas:

- a) Las que participan directa y de forma relevante en la aceptación y realización del trabajo de auditoría determinado; es decir, en todo caso, el auditor de cuentas firmante o el designado para realizar la auditoría en nombre de una sociedad de auditoría, el gerente o gerentes, los socios que sean profesionales de otras disciplinas que hayan prestado servicios determinantes o con resultado significativo para el trabajo de auditoría, y las personas encargadas del control de calidad del trabajo de auditoría.
- b) Los socios, auditores o no, que tengan una responsabilidad directa de supervisión, gestión o *valoración sobre* la realización del trabajo de auditoría, incluidos quienes puedan preparar, revisar o influir directamente en la valoración del trabajo y conclusiones alcanzadas por las personas a que se refiere la letra a) anterior.

⁴⁸ Ver TRLAC art. 17.

3. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 17.2.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entenderá que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia cuando concurren en las personas a que se refiere el artículo 17.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas las circunstancias previstas en el artículo 13.c) de dicho texto refundido y siempre que por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría, puedan existir unos vínculos o lazos próximos entre el auditor de cuentas firmante o sociedad de auditoría y aquellos auditores en los que concurren dichos vínculos, de modo que se pudiera concluir que el trabajo de auditoría o su resultado podría haber sido distinto del que se podría haber alcanzado de no haber existido dichos vínculos.

En todo caso, se entiende que concurren esos vínculos o lazos próximos cuando se den alguna de las siguientes circunstancias entre el auditor de cuentas firmante o sociedad de auditoría y el auditor de cuentas en quien concurren estos vínculos:

- a) Cuando, no perteneciendo a la misma sociedad de auditoría, están vinculados directa o indirectamente mediante cualquier tipo de pacto o acuerdo de carácter profesional o relación de prestación de servicios entre sí o para terceros, cualquiera que sea la duración temporal.
- b) Cuando pertenezcan o estén vinculados a una misma sociedad de auditoría que tenga menos de seis socios.
- c) Cuando, perteneciendo o estando vinculados a una misma sociedad de auditoría, presten servicios, de forma permanente o esporádica, en la misma oficina, o en el mismo sector de actividad.
- d) Cuando el auditor de cuentas en quien incurre los vínculos referidos tenga la responsabilidad directa de supervisión, gestión, valoración o de otra índole, a que se refiere el apartado 2.b) de este artículo.

Artículo 51. *Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades que pertenecen a la red del auditor de cuentas o sociedad de auditoría.*

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entenderá que una entidad o persona forma parte de la misma red que el auditor de cuentas firmante o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se realiza la auditoría, cuando concurren alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Formen parte del mismo grupo por concurrir las relaciones de control a que se refiere el artículo 42 del Código de comercio, y de acuerdo con las normas y presunciones contenidas en los artículos 2 y 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas mediante el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.
- b) Cuando estén sometidas o formen parte de la misma unidad de decisión, en los términos previstos en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en particular, el párrafo 1.º de la Norma de elaboración de las cuentas anuales 13.^a y el apartado 24.5

del contenido de la memoria, así como las normas que se dicten en su desarrollo.

- c) Cuando estén vinculadas por la existencia de control conjunto o influencia significativa en su gestión, de acuerdo con los artículos 4 y 5 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas mediante el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

2. A los efectos de lo dispuesto en los artículos 18.2, letras a) y b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se estará respectivamente a lo dispuesto en los artículos 49.1 y 50.3, respectivamente.

Artículo 52. *Prórroga y revocación del contrato de auditoría.*⁴⁹

1. Una vez ha finalizado el periodo por el que fueron contratados los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría para realizar la auditoría de cuentas, podrán ser prorrogados expresamente, incluso de forma sucesiva, por periodos máximos de hasta tres años.

2. Para que el contrato de auditoría quede tácitamente prorrogado por un plazo de tres años, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría y la entidad auditada no deberán manifestar su voluntad en contrario antes de que finalice el último ejercicio por el que fueron inicialmente contratados o anteriormente prorrogados, sin perjuicio de la información de dicha prórroga en la Junta General de socios. Lo anterior no exime del deber de comunicar tal hecho en el Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la entidad auditada, mediante acuerdo o certificado suscrito por quien tenga competencia legal o estatutaria en la entidad auditada, en un plazo que no podrá ir más allá de la fecha en que se presenten para su depósito las cuentas anuales auditadas correspondientes al último ejercicio del periodo contratado.

3. La rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor por los órganos competentes deberán estar originados por la existencia de justa causa, sin perjuicio de las circunstancias que pudieran motivar la no emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en virtud de lo previsto en el artículo 7. Conforme a lo previsto en el artículo 19.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa.

En los supuestos de rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor establecidos en el artículo 19.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en los artículos 264.3 y 266 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, así como las entidades auditadas, deberán comunicar tal circunstancia al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en un plazo de quince días desde que ésa se haya producido.

⁴⁹ Ver TRLAC art.19; RRM arts. 153.3 y 350 a 363; Ley Concursal art. 46 y Consultas BOICAC 12/5, BOICAC 12/6, BOICAC 13/2, BOICAC 48/2 y BOICAC 89/2.

Artículo 53. Rotación.

A efectos de lo previsto en el artículo 19.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, será obligatoria la rotación del auditor firmante del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas cuando transcurran siete años desde el primer año o ejercicio en que fueron auditadas dichas cuentas, y correspondan al grupo de sociedades que tenga la condición de entidad de interés público o el importe neto de la cifra de negocios del grupo sea superior a 50.000.000 de euros.

En el caso de que, de acuerdo con este artículo, el auditor firmante del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas tuviera que rotar o ser reemplazado, y fuera asimismo el auditor de cuentas de la entidad dominante que formula las citadas cuentas anuales consolidadas, será igualmente obligatoria la rotación en relación con esta entidad dominante.

Artículo 54. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría.

1. De acuerdo con el artículo 20 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, durante los dos años siguientes a la finalización del trabajo de auditoría de cuentas correspondiente, los auditores de cuentas firmantes del informe de auditoría y las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada, ni ocupar puesto de trabajo ni tener interés financiero directo o indirecto en la entidad auditada, significativo para cualquiera de las partes, en los términos previstos en el artículo 46.2 de este Reglamento.

Tampoco podrán concurrir dichas situaciones en relación con las entidades vinculadas a la entidad auditada en los términos previstos en el artículo 48.2, letras a) y b).

2. A los efectos de lo previsto en el artículo 20.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la prohibición prevista en el apartado anterior se extenderá igualmente a los socios, auditores o no, de la sociedad de auditoría que tienen capacidad y posibilidad para influir en la valoración y resultado final del trabajo de auditoría de cuentas realizado, de conformidad con lo establecido en el artículo 50.2.

3. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 20.1.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entenderá que existen influencias recíprocas entre, de un lado, los socios de la sociedad de auditoría o auditores designados que han dejado de tener vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de incurrir en las prohibiciones a que se refiere el citado artículo y, de otro lado, el auditor de cuentas firmante o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se firmó el informe, que merman la objetividad de éstos, cuando concurren cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando, sin pertenecer a la misma sociedad de auditoría, los citados socios y el auditor de cuentas firmante o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se firmó el informe, están vinculados directa o indirectamente mediante cualquier tipo de pacto o acuerdo de carácter profesional o relación de prestación de servicios entre sí o para terceros, cualquiera que sea la duración temporal.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

- b) Cuando los citados socios y el auditor de cuentas firmante pertenecían o estaban vinculados a la sociedad de auditoría en cuyo nombre se firmó el informe de auditoría, siempre y cuando ésta tenía menos de seis socios.
- c) Cuando, habiendo pertenecido o estado vinculados a una misma sociedad de auditoría, prestaban servicios, de forma permanente o esporádica, en la misma oficina, o en el mismo sector de actividad.
- d) Cuando los citados socios tengan la responsabilidad directa de supervisión, gestión, valoración o de otra índole, a que se refiere el artículo 50.2.b) de este artículo.

Sección 3ª. Fianza

Artículo 55. Fianza.⁵⁰

1. La fianza a que se refiere el artículo 23 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas se constituirá en forma de depósito en efectivo, valores de deuda pública, aval de entidades financieras inscritas en los registros especiales del Ministerio de Economía y de Hacienda y del Banco de España o seguro de responsabilidad civil, y tendrá que garantizar, hasta el límite que resulte de la aplicación de los apartados 2, 3 y 4 siguientes, el resarcimiento de la responsabilidad personal y directa derivada de los daños y perjuicios económicos que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría pudieran causar, derivados del incumplimiento de las obligaciones adquiridas en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, por las reclamaciones que se planteen antes de que transcurra el plazo de prescripción.

La fianza constituida deberá ser suficiente y, en su caso, actualizarse para responder en cada momento por el límite exigido en los apartados 2 y 3 siguientes, y deberá mantenerse durante el plazo en el que pueda ejercitarse la acción de responsabilidad. En el caso de cese de la actividad de auditoría de cuentas, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría deberá mantener asimismo durante el citado plazo la fianza constituida, pudiendo solicitarse la devolución de la misma una vez transcurrido dicho plazo.

2. La fianza para el primer año de la actividad, que tendrá carácter de mínima en los sucesivos, en el supuesto de las personas físicas será de 300.000 euros. Dicha cuantía, en el caso de las sociedades de auditoría, se multiplicará por cada uno de los socios de la misma, sean o no auditores de cuentas, y auditores de cuentas designados para firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad, teniendo, asimismo, el carácter de mínima en los años sucesivos.

3. Una vez transcurrido el primer año de la actividad, la fianza mínima a que se refiere el apartado anterior se incrementará en el 30 por ciento de la facturación que

⁵⁰ Ver TRLAC arts.11.2 y 22; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 31; RECOMENDACIÓN de la Comisión de 5/VI/2008 sobre la limitación de la responsabilidad civil de los auditores legales y las sociedades de auditoría y Ley Concursal arts. 8, 48, 48 quáter, 51 y 60 y Consulta BOICAC 7/3.

exceda de la cuantía equivalente a la de dicha fianza mínima y que corresponda a la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio anterior.

4. En el caso de que la fianza se constituya mediante una póliza de seguro de responsabilidad civil, individual o colectiva, en cuyo caso se aportará el correspondiente certificado individual de seguro, éste deberá cubrir específicamente la responsabilidad civil tal y como se define en el artículo 22 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y en los términos y condiciones establecidos en este artículo.

La cobertura debe realizarse de forma individualizada para cada asegurado y para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, sin que sean admisibles cláusulas que determinen una cobertura inferior al límite que resulte de aplicación de los apartados 2 y 3 anteriores para cada siniestro con independencia de que de forma conjunta se cubra dicho límite.

5. Los auditores de cuentas o sociedades de auditoría deberán justificar anualmente la vigencia y suficiencia de la fianza constituida en el plazo a que se refiere el artículo 79.1. Asimismo, deberán comunicar cualquier circunstancia que produzca la extinción, pérdida o la reducción de la eficacia de la fianza, así como cualquier modificación introducida en los términos inicialmente pactados, en el plazo de quince días a contar desde que acaeciera dicha circunstancia.

A los efectos de verificar la vigencia o suficiencia de la fianza, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar las comprobaciones oportunas.

6. La insuficiencia de la fianza, cualquiera que sea la forma en que esté constituida, o su falta de vigencia, en su caso, será causa que automáticamente impedirá el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y conllevará la adscripción a la situación de no ejercientes para las personas físicas y la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas para las sociedades, una vez transcurridos los tres meses desde que se produjo tal circunstancia o el plazo para efectuar la subsanación requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a que se refiere el artículo 11.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y sin perjuicio de la infracción que, en su caso, pudiera cometerse conforme a lo previsto en el artículo 34.h de dicho texto refundido.

7. La cuantía y forma de la fianza a que se refiere el presente artículo podrá ser modificada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda.

Sección 4ª. Información a requerir

Artículo 56. Deber de requerir y suministrar información.⁵¹

Las entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos de auditoría estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe de auditoría.

⁵¹ Ver TRLAC art. 4 y Consulta BOICAC 89/1.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

En los casos en que los auditores de cuentas o sociedades de auditoría no hubieran podido obtener la información requerida y dicha información fuese relevante para el desarrollo del trabajo de auditoría de cuentas y para la emisión del informe, deberán dejar constancia documental del requerimiento de información realizado en sus papeles de trabajo, así como, en su caso, de las respuestas de la entidad auditada a dicho requerimiento.

Sección 5ª. Deberes de secreto y custodia⁵²

Artículo 57. Deber de secreto.

El deber de secreto previsto en el artículo 25 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas será de aplicación incluso una vez que se hayan dado de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría así como los socios de ésta, o haya cesado la vinculación con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría por parte de las personas que intervinieron en la realización de la auditoría.

Artículo 58. Deber de conservación y custodia.

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas conservarán y custodiarán durante el plazo de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe. En caso de existir reclamación, juicio o litigio en relación con el informe de auditoría o en el que la documentación correspondiente a que se refiere este apartado pudiera constituir elemento de prueba, siempre que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría tenga conocimiento de tal circunstancia, el plazo se extenderá hasta la resolución o sentencia firme, o finalización del procedimiento, o hasta que hayan transcurrido cinco años desde la última comunicación o intervención del auditor de cuentas en relación con el conflicto en cuestión.

Durante los plazos a que se refiere el párrafo anterior, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas serán responsables de adoptar las medidas necesarias para la salvaguarda y conservación de la documentación referente a cada trabajo de auditoría de cuentas.

2. La obligación a que se refiere el apartado anterior también será de aplicación a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que, conforme a lo previsto en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en el presente Reglamento, causen baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

⁵² Ver TRLAC arts. 24 y 25; TROSP art. 75; NTA de carácter general apartado 1.6 y NTA sobre contratos de auditoría o cartas de encargo punto 13.

3. La pérdida o deterioro de la documentación referente a cada auditoría de cuentas, deberá ser comunicada, así como sus razones, en un plazo de diez días, a contar desde el momento de producirse el hecho, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 59. Protección de datos de carácter personal.⁵³

El tratamiento de datos de carácter personal llevado a cabo por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría como consecuencia del ejercicio de su actividad, incluido el de los datos contenidos en los documentos o papeles de trabajo utilizados para tal fin, se encuentra sometido a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal y sus disposiciones de desarrollo.

En la conservación de los datos a la que se refiere el artículo anterior, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría implantarán las medidas de seguridad previstas en la normativa de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre.

En el supuesto en que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría externalizase los servicios de conservación y custodia de la documentación deberá darse cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley Orgánica 15/1999.

Sección 6ª. Informe anual de transparencia

Artículo 60. Informe anual de transparencia.⁵⁴

1. El informe anual de transparencia es un documento informativo sobre aspectos esenciales de la estructura y actividad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría que sean relevantes para comprender la organización, nivel de actividad y procesos de control del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría a los efectos de conocer el compromiso con el interés público de su labor.

Será redactado de forma descriptiva, exponiendo hechos objetivos sin referencia a opiniones o juicios de valor que pudieran orientar la visión que se pretende ofrecer.

2. El informe anual de transparencia deberá publicarse en los tres meses siguientes a la finalización del año natural, en el caso del de auditores de cuentas, o del ejercicio económico en el de sociedades de auditoría. Conforme a lo dispuesto en el artículo 26 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el informe anual de transparencia contendrá, al menos, la siguiente información:

- a) Cuando se trate de una sociedad de auditoría se indicará la forma jurídica de la sociedad.

Se describirá la estructura de la propiedad, con indicación del porcentaje de participación en el capital social y de los derechos de voto que corresponde a

⁵³ Ver TRLAC art. 43.

⁵⁴ Ver TRLAC art.26; DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 40; NTA de control de calidad; NTA sobre Control de Calidad interno y Resolución sobre la obligación de realizar formación profesional continuada por parte de los auditores de cuentas.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

la totalidad de los socios auditores de cuentas registrados en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y a los socios no auditores.

- b) Cuando la sociedad de auditoría o el auditor de cuentas estén vinculados a las entidades o personas con las que formen una misma red, se deberá incluir una descripción de dichas entidades y personas, así como de las circunstancias, acuerdos o cláusulas estatutarias que regulen dicha vinculación.
- c) Indicación de la estructura de los órganos de gobierno de la sociedad de auditoría. Se indicará la identidad de sus miembros, las funciones atribuidas y los cargos que desempeñan, en su caso, dentro de la sociedad, así como una descripción de las reglas de funcionamiento del órgano de gobierno.
- d) Descripción del sistema de control de calidad interno del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría en relación con la actividad de auditoría de cuentas. Deberá incluirse un resumen de la estructura organizativa encargada de la aplicación del sistema de control de calidad interno, con identificación de su responsable, de la metodología aplicada y de su alcance. Se incluirá una declaración del auditor de cuentas o del órgano de administración de la sociedad de auditoría sobre la eficacia del funcionamiento del sistema de control de calidad. Deberá informarse, asimismo, de la fecha en que ha sido realizado el último control de calidad a que se refiere la Sección Tercera del capítulo IV de este Reglamento.
- e) Relación de las entidades de interés público para las que se han realizado trabajos de auditoría en el último ejercicio, con indicación del ejercicio económico al que corresponden las cuentas anuales o estados financieros u otros documentos contables auditados.
- f) Información sobre los procedimientos y protocolos de actuación seguidos por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría para garantizar su independencia, con mención de las revisiones internas del cumplimiento del deber de independencia realizadas.
- g) Información sobre la política seguida por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría en relación con la formación continuada. Se informará sobre las actividades y cursos de formación continuada realizados en el último ejercicio con el objeto de mantener y actualizar los conocimientos teóricos y habilidades necesarios para el desarrollo de su actividad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 41.
- h) Información de volumen total de la cifra anual de negocios, con desglose de los ingresos según procedan de la actividad de auditoría de cuentas o de otros servicios prestados distintos a dicha actividad,
- i) Información sobre las bases para retribución de los socios, con indicación de los criterios por los que se determinan las retribuciones fijas y variables, si procede, y su relación con la consecución de los objetivos de calidad.

3. Mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se podrá desarrollar el contenido y la estructura del informe de transparencia.

4. Lo dispuesto en este artículo será de aplicación igualmente cuando un auditor de cuentas o sociedad de auditoría voluntariamente publique el informe anual de trans-

parencia. En tal caso, la publicación de dicho informe deberá realizarse al menos durante tres años consecutivos.

CAPÍTULO IV

Del control de la actividad de auditoría de cuentas⁵⁵

Sección 1ª. Disposiciones generales

Artículo 61. Finalidad y naturaleza del control de la actividad de auditoría de cuentas.⁵⁶

1. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ejercer de oficio el control de la actividad de auditoría de cuentas a través de las actuaciones de control técnico o investigaciones y de control de calidad o inspecciones, con la finalidad de comprobar que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría en el ejercicio de su actividad se sujeta a la normativa reguladora de dicha actividad.

2. El ejercicio del control de la actividad está orientado al cumplimiento de los objetivos que se indican en las secciones segunda y tercera de este capítulo, dedicadas, respectivamente, a las actuaciones de control técnico y de control de calidad.

3. La iniciación de las actuaciones de control de la actividad no presupone la existencia de irregularidades por parte del auditor o sociedad de auditoría investigado o inspeccionado.

Artículo 62. Normativa aplicable.⁵⁷

Las actuaciones de control de la actividad de auditoría de cuentas se regirán por lo dispuesto específicamente sobre esta materia en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y, en su defecto, en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Artículo 63. Alcance del control de la actividad de auditoría de cuentas.⁵⁸

1. Todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas están sometidos a las actuaciones de control de su actividad de acuerdo con los criterios del plan de control de la actividad de auditoría de cuentas, al que se refiere el artículo 64

2. El control de la actividad de auditoría podrá referirse al sistema de control de calidad interno de los auditores y sociedades de auditoría, a determinados aspectos de

⁵⁵ Ver TRLAC arts. 27 y 28.

⁵⁶ Ver TRLAC art.27.

⁵⁷ Ver TRLAC art.27.

⁵⁸ Ver TRLAC arts.27 y 28.

la actividad de auditoría, o a trabajos concretos de auditoría, considerados en su totalidad o referidos a partes específicas de ellos.

Artículo 64. *Plan de control de la actividad de auditoría de cuentas.*⁵⁹

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, considerando los medios técnicos y humanos disponibles, elaborará anualmente un plan de control de la actividad de auditoría de cuentas, que comprenderá los planes de control técnico y de control de calidad.

2. El plan de control técnico dispondrá la realización de las investigaciones en función de los siguientes criterios:

- a) Resultados u otra información que resulte de las actuaciones de control de calidad.
- b) Datos objetivos que resulten de la información suministrada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.
- c) Datos obtenidos a través de denuncias o de cualquier otro tipo de información que pueda conocer el Instituto, incluidas las procedentes de las corporaciones de derecho público representativas de auditores y de otros organismos o instituciones públicas.

El plan de control técnico podrá ser revisado cuando así lo aconseje la existencia de hechos que supongan modificaciones relevantes en la información disponible para la configuración del plan, hechos que deriven de modificaciones en la legislación de auditoría de cuentas, los que provoquen o generen desconfianza en la información económico financiera que deben suministrar las empresas o entidades y de aquellos derivados de posibles riesgos existentes no contemplados en el momento de la elaboración del mismo.

3. El plan de control de calidad programará la realización de las inspecciones a los auditores y sociedades de auditoría considerando los principios rectores de estas actuaciones establecidos en el artículo 74, y atendiendo a las necesidades de seguimiento del cumplimiento de los requerimientos de mejora.

4. El plan de control de la actividad será aprobado por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, una vez sometido a la consideración del Comité de Auditoría de Cuentas, y publicado en el informe a que se refiere el apartado siguiente. En el caso en que no pudiese adoptarse o emitirse el citado Plan, quedará prorrogado el correspondiente al ejercicio inmediatamente anterior, siempre y cuando dicha prórroga no contravenga la periodicidad mínima de revisiones de control de calidad prevista.

5. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas incluirá en el informe a que se refiere la disposición adicional séptima de este Reglamento el plan anual de control de la actividad de auditoría de cuentas, los resultados de la ejecución de los planes de control técnico y de control de calidad y las conclusiones alcanzadas del sistema de control.

⁵⁹ Ver TRLAC art. 28 y NTA sobre Control de Calidad Interno.

Artículo 65. *Facultades para el ejercicio de las actuaciones del control.*⁶⁰

1. En el desarrollo de la actividad de control de la actividad de auditoría de cuentas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá requerir y examinar, además de los papeles de trabajo, cualquier libro, registro, documento, cualquiera que sea su soporte, o información que, de acuerdo con la finalidad perseguida, dicho Instituto estime necesaria para el adecuado cumplimiento de sus competencias, y a la que será de aplicación lo establecido en el artículo 58. El auditor de cuentas o sociedad de auditoría y, en su caso, las entidades a las que se refieren los artículos 17 y 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, estarán obligados a facilitarla, así como a colaborar con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en dichas actividades de control.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y los empleados públicos que presten servicios en dicho Instituto quedarán, en todo caso, sujetos a la obligación de mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de tal actividad.

2. Las corporaciones de derecho público representativas de auditores y quienes, conforme a la disposición adicional tercera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, participen en la ejecución del control de calidad dispondrán, en el ejercicio de dicha función, de las mismas facultades y obligaciones que el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a que se refiere el apartado anterior.

Artículo 66. *Iniciación de las actuaciones de control.*⁶¹

1. Los controles de la actividad de auditoría de cuentas se iniciarán de oficio por acuerdo del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el marco del plan de control, al que se refiere el artículo 64.

2. El acuerdo de inicio indicará el objeto y alcance de las actuaciones de control, en los términos previstos en los artículos 71 y 75. Asimismo, deberá designar la persona o personas encargadas de la realización de las actuaciones de control.

Este acuerdo podrá adoptarse de forma individualizada, para un auditor o sociedad de auditoría, o de forma conjunta, para varios auditores o sociedades de auditoría. La comunicación de la fecha de inicio al auditor de cuentas o sociedad de auditoría se efectuará por el personal designado para la investigación o inspección correspondiente.

3. Con carácter previo al acuerdo de inicio del control, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar las actuaciones necesarias para determinar, con los medios disponibles a su alcance, los hechos o circunstancias de los que haya tenido conocimiento por cualquier medio y que pudieran ser causa de un acuerdo de inicio de control.

Artículo 67. *Desarrollo de las actuaciones de control.*⁶²

1. El auditor de cuentas o sociedad de auditoría deberá poner a disposición o remitir al personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designado a tal efecto,

⁶⁰ Ver TRLAC arts. 17, 18 y 28.

⁶¹ Ver TRLAC art. 28.

⁶² Ver TRLAC art. 28 y STS de 21 de julio de 2004.

en el plazo que se establezca en cada caso, la totalidad de los papeles de trabajo y, en su caso, los libros, registros, la documentación o información que, atendiendo a la finalidad perseguida, se le requiera. Cuando la información se hallara en soportes informáticos, se deberán poner a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los medios adecuados que posibiliten el examen y verificación de dicha información.

En los controles de la actividad de auditoría de cuentas, se entenderá que no existe más documentación e información, en relación con la previamente requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que la aportada por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría. A tal efecto se procederá mediante diligencia a identificar los papeles de trabajo o documentación entregada o remitida.

2. En el desarrollo de las actuaciones de control, se podrá requerir al auditor de cuentas o sociedad de auditoría sometidos a actuaciones de control que realicen las aclaraciones o explicaciones sobre los papeles de trabajo o el resto de documentos aportados que se estimen oportunas.

3. En cualquier momento del desarrollo de las actuaciones de control, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría sometidos a control podrán solicitar información sobre el estado de tramitación de estas actuaciones.

Artículo 68. Lugar y horario de las actuaciones de control.⁶³

Las actuaciones de control de la actividad de auditoría de cuentas se desarrollarán en los lugares y horarios señalados en el artículo 28.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Cuando las actuaciones de control de la actividad se efectúen en el domicilio social, agencias, sucursales, delegaciones, oficinas, locales, o en cualquier otro lugar donde se desarrolle la actividad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría sometidos a actuaciones de control o se encuentre la documentación requerida, y en su caso de las entidades a las que se refieren los artículos 17 y 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, éstas pondrán a disposición del personal designado para ejecutarlas el espacio físico y los medios auxiliares necesarios para facilitar la realización de las citadas actuaciones.

Artículo 69. Documentación de las actuaciones de control.

1. Las actuaciones de control de la actividad de auditoría de cuentas se documentarán, principalmente, en comunicaciones, diligencias e informes.

2. Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales se notifica el inicio de las actuaciones u otros hechos o circunstancias relativas al desarrollo de las mismas o se efectúan requerimientos de información u otras solicitudes a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

3. Las diligencias son documentos que se extienden para hacer constar hechos, requerimientos o manifestaciones de las personas con las que se realizan las actuaciones.

⁶³ Ver TRLAC arts. 17, 18 y 28.

nes. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan.

De las diligencias que se extiendan se entregará un ejemplar a la persona con quien se entiendan las actuaciones. Si ésta se negare a recibirla, se le remitirá por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, y si se negare a firmar la diligencia, o no pudiera, se hará constar en la misma esta circunstancia, sin perjuicio de la entrega a dicha persona del duplicado correspondiente.

4. Los informes de control contendrán los resultados de las actuaciones de control técnico o de control de calidad llevadas a cabo.

Sección 2ª. Actuaciones de control técnico⁶⁴

Artículo 70. Definición y objeto de las actuaciones de control técnico.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 28.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el control técnico consistirá en la investigación de determinados trabajos de auditoría de cuentas o aspectos de la actividad de auditoría, al objeto de determinar hechos o circunstancias que puedan suponer la falta de conformidad de la actividad de auditoría o de los trabajos de auditoría con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Las investigaciones podrán referirse a determinados aspectos de la actividad de auditoría de cuentas o a trabajos concretos de auditoría, considerados en su totalidad o referidos a partes específicas del mismo, y se realizarán por el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designado a tal efecto.

Artículo 71. Alcance de las actuaciones de control técnico.

De acuerdo con la finalidad prevista en el artículo 28.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, en las actuaciones de control técnico podrán utilizarse por el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas las técnicas y procedimientos que se consideren más apropiadas a las circunstancias y con el alcance necesario en cada caso para determinar la existencia o no de hechos o circunstancias que puedan suponer un incumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Artículo 72. Finalización de las actuaciones de control técnico.

1. Las investigaciones se documentarán con la emisión de un informe, que se remitirá al auditor de cuentas o sociedad de auditoría para que, en su caso, realice las alegaciones que considere oportunas en un plazo de quince días.

Dicho informe, considerando el alcance y la extensión de las actuaciones realizadas, contendrá, al menos, la descripción de las verificaciones y revisiones realizadas, y

⁶⁴ Ver TRLAC art. 28.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

las conclusiones generales alcanzadas, resaltando, en su caso, los posibles incumplimientos detectados de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Trascurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior y una vez analizadas, en su caso, las alegaciones presentadas, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas adoptará un acuerdo, que contendrá alguna de las decisiones siguientes:

- a) El archivo de las actuaciones de control técnico, sin más trámite.
- b) La iniciación del procedimiento sancionador correspondiente, cuando de las actuaciones realizadas se deduzcan indicios de la comisión de alguna de las infracciones tipificadas en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

3. La decisión del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a que se refiere el apartado 2 anterior, se notificará al auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

Sección 3ª. Actuaciones de control de calidad⁶⁵

Artículo 73. Definición y objeto de las actuaciones de control de calidad.⁶⁶

Conforme a lo dispuesto en el artículo 28.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el control de calidad consistirá en la inspección o revisión periódica de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, cuyo objetivo es mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, principalmente mediante la formulación de requerimientos de mejora.

Artículo 74. Principios rectores de las actuaciones de control de calidad.⁶⁷

1. Las inspecciones se ordenarán por los principios de generalidad y periodicidad y tendrán carácter preventivo.

En cumplimiento de dichos principios, todos los auditores de cuentas en la situación de ejercientes y sociedades de auditoría serán sometidos a una revisión de control de calidad de forma periódica. Dicha periodicidad será de una vez, al menos, cada tres años, respecto de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que realicen trabajos de auditoría a las entidades consideradas de interés público a que se refiere el artículo 15. El resto de auditores de cuentas en la situación de ejercientes y sociedades de auditoría serán sometidos a revisión de control de calidad una vez, al menos, cada seis años. La dirección y supervisión y, en su caso, ejecución de dichas revisiones de control de calidad corresponderá al personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

⁶⁵ Ver DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 29 y RECOMENDACIÓN de la Comisión de 6 de mayo de 2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de las entidades de interés público.

⁶⁶ Ver TRLAC art. 28.

⁶⁷ Ver TRLAC d.a. 3ª.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Las inspecciones podrán realizarse con una periodicidad inferior a la establecida en el párrafo anterior cuando, a juicio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la dimensión de la actividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría o el volumen de la actividad de auditoría u otras circunstancias lo requieran.

2. En virtud de su carácter preventivo, las inspecciones, en ningún caso, irán dirigidas a la determinación de hechos o circunstancias que puedan constituir infracciones a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y darán lugar a la formulación de requerimientos de mejora.

3. Cuando se acuerde la ejecución de las inspecciones con las corporaciones de derecho público representativas de auditores o con terceros en los términos establecidos en la disposición adicional tercera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se deberá garantizar el principio de independencia de quienes realizan las inspecciones respecto de los auditores o sociedades de auditoría objeto del control de calidad.

Artículo 75. Alcance de las actuaciones de control de calidad.⁶⁸

1. Las inspecciones comprenderán, al menos, la verificación del sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, la revisión de los procedimientos documentados en los archivos de auditoría, con la finalidad de comprobar la adecuada implementación de dicho sistema de control, así como la revisión y verificación, en su caso, del informe anual de transparencia a que se refiere el artículo 26 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Las inspecciones podrán realizarse con un alcance general o parcial.

3. La mejora de la calidad del sistema de control interno de los auditores y sociedades de auditoría se procurará mediante la formulación de requerimientos de mejora, en los términos establecidos en el artículo siguiente.

Artículo 76. Finalización de las actuaciones de control de calidad.

1. Las inspecciones se documentarán con la emisión de un informe de carácter provisional, que se remitirá al auditor de cuentas o sociedad de auditoría para que, en su caso, realice las alegaciones que considere oportunas en un plazo no inferior a quince días.

Dicho informe, considerando el alcance y la extensión de las actuaciones realizadas, contendrá, al menos, la descripción de las verificaciones y revisiones realizadas, las conclusiones generales alcanzadas, resaltando, en su caso, las deficiencias detectadas en el sistema de control de calidad interno del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, y si procediera los requerimientos provisionales de mejora.

2. Trascurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior y una vez analizadas, en su caso, las alegaciones presentadas, se emitirá un informe definitivo que contendrá los aspectos a que se refiere el apartado anterior que procedan en cada circunstancia.

⁶⁸ Ver TRLAC arts. 26 y 28.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

3. El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tomando en consideración el informe definitivo, adoptará un acuerdo que contendrá alguna de las decisiones siguientes:

- a) El archivo de las actuaciones de control de calidad, sin más trámite.
- b) La exigencia del cumplimiento de los requerimientos de mejora en los plazos que se establezcan al efecto, cuyo seguimiento se realizará en los términos a que se refiere el artículo siguiente.

A estos efectos, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría inspeccionado podrá presentar un plan de actuaciones, que detalle las políticas y procedimientos necesarios para el cumplimiento de los requerimientos de mejora en los plazos que señale el acuerdo del Presidente. En tal caso, dicho plan se remitirá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el plazo que se señale en el acuerdo que no podrá ser inferior a un mes.

Asimismo, en cualquiera de los informes y decisiones a que se refiere este artículo, se podrán incluir otras recomendaciones referentes a aspectos detectados en el sistema de control de calidad interno que, sin dar lugar a requerimientos de mejora, resulte conveniente perfeccionar o modificar. Estas recomendaciones no serán susceptibles del seguimiento a que se refiere el artículo siguiente.

4. La decisión del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a que se refiere el apartado 3 anterior, se notificará al auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

5. Sin perjuicio de lo indicado en los apartados anteriores, cuando se trate de actuaciones de control de calidad realizadas sobre auditores de cuentas y sociedades de auditoría que no realicen auditorías de las entidades consideradas de interés público a que se refiere el artículo 15, se podrá emitir un único informe con el contenido a que se refiere el apartado 2 y una vez contrastadas las conclusiones antes de la emisión del mismo con los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. A dicho informe se podrán realizar alegaciones en el plazo no inferior de quince días. Una vez visto el informe y, en su caso, las alegaciones o una vez transcurrido el plazo de presentación de las mismas sin que éstas se hayan realizado, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas adoptará el acuerdo a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior podrá ser de aplicación cuando se practiquen controles de calidad o inspecciones de carácter parcial a que se refiere el artículo 75.2.

Artículo 77. Seguimiento de los requerimientos de mejora.

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, los auditores y sociedades de auditoría de cuentas deberán justificar en los plazos señalados la implementación de los requerimientos de mejora que, en su caso, se hayan formulado.

2. El seguimiento de dichos requerimientos de mejora se realizará en el marco del plan de control a que se refiere el artículo 64, y dará lugar a un informe que será comunicado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría para que alegue lo que estime oportuno en un plazo no inferior a quince días.

3. A la vista del informe a que se refiere el apartado anterior, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas adoptará alguna de las decisiones siguientes:

- a) El archivo de las actuaciones de control de calidad, sin más trámite.
- b) La iniciación del procedimiento sancionador correspondiente.

La decisión del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a que se refiere este apartado, se notificará al auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

Contra la decisión del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, podrá interponerse recurso de alzada ante el Ministerio de Economía y Hacienda, de conformidad con lo previsto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen jurídico de las Administraciones públicas y del Procedimiento administrativo común. La resolución del recurso de alzada pondrá fin a la vía administrativa.

Sección 4ª. Denuncia y deber de información

Artículo 78. Denuncia pública.

1. Cualquier persona podrá por escrito poner en conocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de una infracción tipificada en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aportando cuanta información y datos obren en su poder y haciendo referencia expresa a las normas reguladoras de la actividad de auditoría que hayan podido resultar incumplidas en la actuación del auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

2. Se acordará el archivo de las denuncias cuando se consideren infundadas, o cuando los hechos denunciados no posean suficiente entidad o trascendencia o sean de imposible investigación.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá fijar, con criterios selectivos de eficiencia, relevancia y significación, la orientación de su actividad de control en relación con denuncias sobre la actuación de los mismos auditores de cuentas o sociedades de auditoría, en relación con las cuentas de una misma entidad correspondientes a un mismo ejercicio o de diferentes periodos.

3. Se podrá solicitar al denunciante que aporte otros datos o medios de prueba que obren en su poder.

4. No se considerará al denunciante interesado en la actuación administrativa que se inicie a raíz de la denuncia, ni legitimado para la interposición de recursos en relación con los resultados de la misma.

5. Las corporaciones de derecho público representativas de auditores deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los hechos de los que hubieran tenido conocimiento que pudieran ser constitutivos de infracciones a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En la tramitación de estas comunicaciones se aplicarán los principios de los apartados anteriores.

Sin perjuicio de los instrumentos y procedimientos de colaboración entre Administraciones Públicas, los órganos e instituciones públicas en general cooperarán con el

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para facilitarle el ejercicio de su competencias de control y disciplinaria de los auditores y sociedades de auditoría de cuentas.

Artículo 79. Información a remitir por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.⁶⁹

1. Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejercientes remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el mes de octubre de cada año, y en relación con los doce meses anteriores, la siguiente información:

- a) Domicilio profesional, dirección de las oficinas que mantengan abiertas y dirección de la página web o, en su defecto, de correo electrónico.
- b) Corporación de derecho público a la que, en su caso, pertenezcan.
- c) Nombre y apellidos de los auditores de cuentas que, estando a su servicio, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, con indicación de su número de inscripción, la corporación a la que, en su caso, pertenezcan y la naturaleza y modalidad del correspondiente vínculo contractual.
- d) Nombre y apellidos de las personas que no estando inscritas en el Registro Oficial de auditores de cuentas han prestado sus servicios en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas, con indicación del periodo o periodos en los que han prestado dichos servicios, así como de las horas efectivamente dedicadas a la actividad de auditoría de cuentas, y especificando la naturaleza y modalidad del correspondiente vínculo contractual.
- e) Razón social y número de registro de la sociedad o sociedades de auditoría con las que está relacionado. Nombre y apellidos o razón social de las personas o entidades que pertenecen a la misma red contempladas en los artículos 50 y 51 o indicación del lugar donde pueda obtenerse públicamente dicha información.
- f) Todas las demás inscripciones como auditor de cuentas ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y como auditor en terceros países, con indicación, de las autoridades competentes para la inscripción, y en su caso los números de registro.
- g) Volumen de negocio en horas y euros facturados, procedentes de la actividad de auditoría de cuentas.
- h) Relación de las entidades auditadas, el plazo de contratación, la fecha de emisión del informe, el auditor de cuentas firmante, el tipo de opinión, las horas y honorarios facturados, distinguiendo:
 - 1.º Los que corresponden a la auditoría de cuentas de otros servicios distintos prestados tanto a la entidad auditada como a las entidades vinculadas a ésta a que se refiere el artículo 48 de este Reglamento.

⁶⁹ Ver TRLAC arts. 8 al 10 y 28; Resoluciones del ICAC de 29 de junio de 2012, aprobando los modelos 02 y 03, de información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría y de 12 de marzo de 2012, por la que se establece un régimen transitorio en relación con la información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría y Ver NTA sobre consideración del trabajo realizado por la auditoría interna.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

2.º Los que correspondan por servicios prestados a la entidad auditada por las personas y entidades que pertenecen a la red del auditor de cuentas o sociedad de auditoría a que se refieren los artículos 50 y 51.

En particular, se comunicaran los servicios de auditoría interna y de diseño y puesta en práctica de los sistemas de tecnología de la información financiera, que se presten a las entidades cuyas cuentas son auditadas.

La relación a que se refiere esta letra se hará con indicación separada de las entidades auditadas que tengan la consideración de entidades de interés público.

- i) Indicación, en su caso, de la dirección de Internet o página web donde conste expresamente el informe anual de transparencia según lo dispuesto en el artículo 60.

2. Las Sociedades de auditoría remitirán en el mes de octubre de cada año, y en relación con los doce meses anteriores, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información a que se refieren las letras b) a i) del apartado anterior, así como:

- a) Domicilio social, forma jurídica, dirección de cada oficina en la que realice su actividad y dirección de la página web o, en su defecto, de correo electrónico.
- b) Nombre y apellidos de los socios, con indicación, para aquellos que pertenezcan al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, de su número de inscripción y de la corporación de derecho público a la que, en su caso, pertenezcan.
- c) Capital social, con indicación de su distribución entre los socios y, en su caso, de aquella parte del capital representado por acciones sin derecho a voto.
- d) Nombre y apellidos de los administradores y directores.
- e) Identificación de los auditores al servicio de la sociedad que estén designados expresamente para realizar auditorías y firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad y del periodo de vigencia de dicha designación.
- f) Modificaciones estatutarias que se hayan producido.

3. Cualquier variación que se produzca durante el ejercicio, en relación con la información señalada en los apartados 1, a), b) y f) y en el apartado 2, deberá ponerse en conocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el plazo de quince días, a contar desde el momento en que se hubiera producido aquélla o, en su caso, desde que surta efectos legales, con independencia de la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas que conlleve, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, siempre que la variación lleve consigo el incumplimiento de alguno de los requisitos señalados en los artículos 8 y 9, para los auditores de cuentas personas físicas, y 10, para las sociedades de auditoría, de dicho texto refundido.

La información a que se refiere el apartado 1.h) podrá ser exigida a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría con mayor frecuencia temporal.

4. Sin perjuicio de lo que disponga la normativa comunitaria, los auditores de cuentas y sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países, a que se refieren los artículos 9.3 y 10.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, remitirán la misma información y con igual periodicidad a que se refieren los apartados

anteriores, con excepción de aquellos que procedan de terceros países cuyos sistemas de supervisión hayan sido declarados equivalentes por la Unión Europea, que remitirán la información con el contenido y periodicidad que se establezca mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

5. Mediante resolución se aprobarán los modelos a cumplimentar en relación con la información señalada anteriormente y los plazos de remisión de dicha información. Estos modelos serán cumplimentados por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría y remitidos al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por medios electrónicos.

6. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para el adecuado y necesario cumplimiento de las competencias que legalmente tiene atribuidas, podrá requerir a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas, en cualquier momento, cuanta información venga exigida legal o reglamentariamente a éstos, así como cuanta información de carácter público respecto de las entidades auditadas, se considere conveniente.

CAPÍTULO V

De las infracciones y sanciones y del procedimiento sancionador⁷⁰

Sección 1ª. Disposiciones generales⁷¹

Artículo 80. Normativa aplicable.

Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la potestad sancionadora respecto de los sujetos responsables contemplados en el artículo 31 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y la ejercerá de conformidad con lo establecido en el Capítulo IV de dicho texto refundido y en el Título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

En lo que no esté previsto en este Reglamento, se aplicará de forma supletoria el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1.398/1993, de 4 de agosto.

Sección 2ª. Infracciones y sanciones

Artículo 81. Excusa, negativa o resistencia a la actuación de control.

Para la calificación de las infracciones tipificadas en los artículos 33.c) y 34.l) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se aplicarán los siguientes criterios:

⁷⁰ Ver DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 30.

⁷¹ Ver TRLAC art. 30.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

1. Se considerarán negativa o resistencia al ejercicio de las competencias de control o disciplina, así como falta de remisión de la documentación o información requerida para el ejercicio de las competencias atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, todas las acciones y omisiones de las entidades o personas a las que se refiere el artículo 31.1, apartados a), b) y c) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que tiendan a dilatar, entorpecer o impedir indebidamente el ejercicio de las mismas.

2. En todo caso se considerarán negativa o resistencia al ejercicio de las competencias de control o disciplina:

- a) La incomparecencia de la persona requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o del personal designado para la realización de las actuaciones de control, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo IV de este Reglamento, en el lugar, día y hora que se le hubiesen señalado en tiempo y forma para la iniciación, desarrollo o terminación de las actuaciones, salvo que medie causa suficiente que sea debidamente justificada.
- b) Negar o dificultar indebidamente el acceso o la permanencia del personal designado para la realización de las actuaciones de control en el domicilio social, locales y oficinas donde se desarrolle actividad de la persona o entidad sometida a control o se encuentre la documentación requerida, así como obstaculizar la localización de dichos lugares.
- c) Las actitudes que supongan amenazas o coacciones al personal designado para la realización de las actuaciones de control o que se dirijan a dilatar indebidamente las citadas actuaciones.

3. En todo caso se considerarán falta de remisión de la documentación o información requerida en el ejercicio de las competencias atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, las siguientes:

- a) La negativa a exhibir o poner a disposición cualquier clase de documentos que les sean exigidos, que tengan trascendencia para la realización de las actuaciones de control previstas en el Capítulo IV de este Reglamento.
- b) La omisión o negativa a remitir o poner a disposición los libros, registros, documentos o cualquier información que sea necesaria para la realización de las actuaciones de control previstas en el Capítulo IV de este Reglamento, que les sean requeridos por el personal a quien se encomienden las actuaciones de control, así como la alteración o manipulación de los mismos.

Artículo 82. *Incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas en determinados supuestos.*

No se considerará cometida la infracción tipificada en el artículo 34.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, cuando concurren las circunstancias del artículo 7.

Artículo 83. *Incumplimientos de normas de auditoría en relación con un informe de auditoría.*⁷²

Constituye una única infracción de las contempladas en el artículo 34.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el incumplimiento o el conjunto de incumplimientos de normas de auditoría que se declaren probados en relación con un trabajo de auditoría, siempre que sean susceptibles de tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe.

Artículo 84. *Identificación del auditor de cuentas en sus trabajos.*

Se considerará cometida la infracción tipificada en el artículo 34.g) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas cuando el informe emitido no corresponda a un trabajo de los comprendidos en las modalidades de auditoría de cuentas a que se refiere el artículo 2, siempre y cuando su realización no haya sido atribuida a un auditor de cuentas o sociedad de auditoría por las disposiciones legales vigentes.

No se considerará constitutiva de la infracción a que se refiere el párrafo anterior la simple mención de la condición de auditor de cuentas en cualquier tipo de informe que no corresponda a un trabajo de los comprendidos en las modalidades de auditoría de cuentas a que se refiere el citado artículo 2, siempre y cuando su redacción o presentación no puedan dar lugar a confusión sobre la naturaleza del trabajo.

En todo caso, se entenderá que no genera confusión sobre la naturaleza del trabajo o informe cuando la mención en él a la condición de auditor de cuentas se exponga a efectos meramente informativos y se indique expresamente que no se ha realizado un trabajo de auditoría de cuentas de los comprendidos en las modalidades de auditoría de cuentas a que se refiere el citado artículo 2.

Se entenderá que se puede generar confusión sobre la naturaleza del trabajo o informe como de auditoría de cuentas cuando, por razón de su contenido, redacción o presentación, se pudiera entender que se está emitiendo un informe de auditoría de cuentas de los regulados en los artículos 5 y 6 o 10 y 11.

Artículo 85. *Realización de trabajos de auditoría sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

1. La infracción grave tipificada en el artículo 34.h) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas se entenderá cometida desde el momento en que se acepte el nombramiento de auditoría sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

2. Cuando se cometa la infracción grave a la que se refiere el apartado 1 anterior, si el infractor accede a la condición de ejerciente con anterioridad a la firma del informe de auditoría y a la notificación de la iniciación de una actuación de control, se deberá

⁷² Ver STS de 12 de marzo de 1975, 10 de marzo de 1978, 12 de mayo de 2003, 15 de noviembre de 2004 y 27 de octubre de 2004; SAN de 19 de junio de 2009, 4 de julio de 2012 (tres sentencias) y Auto del Tribunal Constitucional 70/2006 de 27 de febrero.

tener en consideración, a efectos de la graduación de la sanción a aplicar, la circunstancia atenuante de haber procedido a realizar por iniciativa propia actuaciones dirigidas a subsanar la infracción o aminorar sus efectos, establecida en el artículo 37.1.g) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Artículo 86. Criterios de graduación de las sanciones.⁷³

1. Las sanciones previstas en el artículo 36 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas que resulten aplicables a cada sujeto infractor se considerarán divididas en tres grados, de mayor a menor, denominados, respectivamente, superior, medio e inferior, de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción pueda consistir en la retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en la suspensión de la autorización y baja temporal en dicho Registro o en la imposición de una multa, dichos tres tipos de medidas sancionadoras constituirán, en principio, los grados superior, medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.
- b) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción pueda consistir en la suspensión de la autorización y baja temporal en el Registro Oficial de Auditores o en la imposición de una multa, el primer tipo de medida sancionadora constituirá, con carácter general, el grado superior de la sanción aplicable y se considerará fraccionada la de naturaleza pecuniaria en dos tramos iguales, que constituirán, en principio y de acuerdo con sus cuantías, los grados medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.
- c) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción sea exclusivamente de naturaleza pecuniaria, se considerará ésta fraccionada en tres tramos iguales, que constituirán, de acuerdo con sus cuantías, los grados superior, medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.

Los criterios contemplados en este apartado se aplicarán teniendo en cuenta las circunstancias que concurran en las infracciones cometidas y en los sujetos responsables.

2. La sanción que se imponga a cada sujeto infractor deberá quedar enmarcada en uno de los tres grados indicados en el apartado anterior, teniendo en cuenta para ello la naturaleza e importancia de la infracción cometida y aplicando, en su caso, el resto de criterios de graduación previstos en el artículo 37.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas que resulten procedentes.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en otros preceptos de este Reglamento, para la determinación individualizada de la sanción a aplicar se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes criterios:

⁷³ Ver Auto 70/2006 del Tribunal Constitucional, de 27 de febrero; STS de 12 de marzo de 1975, 10 de marzo de 1978, 12 de mayo de 2003, 15 de noviembre de 2004 y 27 de octubre de 2004; SAN de 27 de mayo de 2008, 3 de marzo de 2009, 19 de junio de 2009 y 27 de septiembre de 2009 y Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 27 de septiembre de 2012.

- a) Únicamente se tendrá en consideración, a efectos de apreciar la aplicación de la circunstancia agravante establecida en el artículo 37.1.f) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la existencia de sanciones impuestas al sujeto infractor que estén inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y hasta la fecha en que deban ser canceladas por el transcurso de los plazos previstos en el artículo 88.
- b) La concurrencia exclusiva de atenuantes deberá dar lugar a la imposición de una sanción en el grado inmediato inferior al inicialmente aplicable.

Artículo 87. Normas especiales.⁷⁴

1. Al responsable de dos o más infracciones se le impondrán todas las sanciones que correspondan a dichas infracciones para su cumplimiento simultáneo cuando proceda por razón de su naturaleza.

En el caso de que no sea posible el cumplimiento simultáneo de las sanciones impuestas, por razón de su naturaleza y efectos, éstas se cumplirán de forma sucesiva, comenzando con la de mayor gravedad, y dentro del plazo de prescripción de sanciones a que se refiere el artículo 40 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En todo caso, se consideran de cumplimiento simultáneo las sanciones previstas en el artículo 36 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y la sanción de prohibición de auditar contemplada en el artículo 37.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, se sancionarán como infracción continuada los incumplimientos del deber de independencia en relación con la misma entidad auditada, tipificados como infracción muy grave o grave en los artículos 33.b) y 34.c) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, respectivamente, cuando se refiera a la emisión de dos o más informes de auditoría de cuentas anuales, estados financieros o documentos contables formulados por dicha entidad, correspondientes a otros tantos ejercicios sucesivos, siempre y cuando resulten dichas infracciones de una misma y única ocasión o situación o de un plan preconcebido.

En tal caso, la sanción aplicable se deberá imponer en su mitad superior.

3. En el supuesto de que un solo hecho constituya dos o más infracciones o cuando una infracción sea medio necesario para cometer otra, se aplicará en su mitad superior la sanción prevista para la infracción más grave, sin que pueda exceder la sanción resultante de la suma de las que correspondería aplicar si se sancionaran separadamente las distintas infracciones. Cuando la sanción así computada exceda de este límite, la sanción será la suma de las que correspondería imponer a las infracciones por separado.

4. A los efectos de apreciar la existencia de un solo hecho, se requerirá que sean idénticos los actos de ejecución que sean constitutivos de los incumplimientos de normas de auditoría correspondientes a las infracciones cometidas.

5. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entenderá que, entre otros casos, concurre una discrepan-

⁷⁴ Ver SAN de 19 de junio de 2009.

cia jurídica o técnica razonablemente justificada cuando se haya ajustado su actuación a los criterios manifestados o publicados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en las resoluciones y contestaciones a consultas que se refieran a circunstancias iguales o similares que las contempladas en las normas técnicas de auditoría respecto a las cuales se plantea aquella discrepancia.

Artículo 88. *Cancelación de la inscripción de las sanciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

1. Las inscripciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de las sanciones impuestas por la comisión de infracciones muy graves, salvo la de retirada de la autorización y baja definitiva en el mismo, serán canceladas de oficio transcurridos tres años desde su cumplimiento.

2. Las inscripciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de las sanciones impuestas por la comisión de infracciones graves serán canceladas de oficio transcurridos dos años desde su cumplimiento.

3. Las inscripciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de las sanciones impuestas por la comisión de infracciones leves, salvo la de amonestación privada que no se inscribirán en ningún caso, serán canceladas de oficio transcurrido un año desde su cumplimiento.

4. Se entenderán cumplidas las sanciones, a efectos del inicio del cómputo del plazo de cancelación de las inscripciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, desde la finalización del plazo de la baja o desde el pago de la multa en vía ordinaria o ejecutiva, en el caso de las sanciones pecuniarias.

5. El auditor de cuentas o sociedad de auditoría podrá solicitar la cancelación en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de las sanciones inscritas una vez transcurridos los plazos desde su cumplimiento a que se refieren los apartados anteriores.

Sección 3ª. Del procedimiento sancionador

Artículo 89. *Plazo de caducidad del procedimiento y ampliación de plazos.*

1. El plazo total para resolver y notificar el procedimiento sancionador será de un año a contar desde la adopción por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del acuerdo de incoación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 30.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, sin perjuicio de la suspensión del procedimiento y de la posible ampliación de dicho plazo total y de los parciales previstos para los distintos trámites del procedimiento, según lo establecido en los artículos 42.6 y 49 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

2. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, la competencia para acordar la ampliación del plazo total para resolver y notificar corresponderá al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. En los casos de prescripción de la infracción y en los de caducidad del procedimiento por el transcurso del plazo total de un año, más las ampliaciones previstas en

el artículo 30.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, o por el transcurso del plazo de seis meses previsto en el artículo 39.2 del citado texto refundido cuando dicha caducidad hubiera determinado asimismo la prescripción de la infracción, se deberá dictar resolución expresa que contendrá la declaración de las circunstancias que concurren, con indicación de los hechos producidos y las normas aplicables. La resolución se notificará al auditor de cuentas o sociedad de auditoría de cuentas sujetos al procedimiento.

4. La competencia para acordar la ampliación de los distintos plazos parciales en la tramitación del procedimiento, incluido el de audiencia tras la formulación de la propuesta de resolución, corresponderá al instructor.

Artículo 90. Actuaciones previas y prescripción.⁷⁵

1. Con anterioridad a la incoación del procedimiento sancionador se podrá ordenar por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la realización de las actuaciones previas que resulten necesarias con objeto de determinar con carácter preliminar si concurren circunstancias que justifiquen tal incoación.

2. Cuando se obtengan indicios fundados y debidamente documentados de infracción en el curso de cualquier actuación de control de la actividad de auditoría de cuentas se podrá iniciar el procedimiento sancionador sin finalizar su tramitación.

3. Cuando de las actuaciones previas de control se concluya que ha prescrito la infracción, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas acordará el archivo de actuaciones y la no procedencia de iniciar el procedimiento sancionador, notificándose a los interesados el acuerdo o la resolución adoptados. Se considerarán interesados a estos efectos quienes resulten identificados en el acuerdo de incoación como presuntamente responsables.

Artículo 91. Acuerdo de incoación.⁷⁶

1. La competencia para dictar el acuerdo de incoación corresponderá al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El acuerdo de incoación tendrá el contenido previsto en el artículo 13.1 del Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, con las siguientes especialidades:

- a) El nombramiento de instructor deberá recaer en un funcionario destinado en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Podrá ser nombrado instructor el funcionario que hubiera realizado las actuaciones previas de control.
- b) Si la complejidad del procedimiento lo aconsejase, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, al dictar el acuerdo de incoación o en cualquier momento de la instrucción del procedimiento, podrá nombrar uno o varios instructores adjuntos. Los instructores adjuntos actuarán bajo la dirección del instructor principal y deberán reunir idénticas condiciones que las

⁷⁵ Ver TRLAC art. 39.

⁷⁶ Ver STS de 6 de octubre de 2009.

exigidas para el instructor único o principal, debiendo ser notificado su nombramiento a los interesados en los mismos términos que el de aquél, con indicación expresa del régimen de recusación establecido.

2. El acuerdo de incoación se comunicará al instructor nombrado y se notificará únicamente a los interesados. Se considerarán interesados quienes resulten identificados en el acuerdo de incoación como presuntamente responsables.

3. En su caso, se comunicará al denunciante la incoación del expediente, siempre que éste haya solicitado dicha incoación.

4. Cuando el presunto responsable sea un auditor de cuentas o sociedad de auditoría autorizados originariamente en un Estado miembro de la Unión Europea, se comunicará a la autoridad supervisora competente de dicho Estado de procedencia que se ha acordado la incoación de un procedimiento sancionador.

Artículo 92. *Facultades del instructor.*

El instructor podrá solicitar que se emitan cuantos informes de carácter técnico o jurídico sean necesarios, en función de la complejidad del procedimiento, para llevar a buen fin la instrucción del mismo.

Artículo 93. *Propuesta de resolución.*⁷⁷

1. Una vez instruido el expediente, el instructor formulará la propuesta de resolución, en la que se fijarán de forma motivada los hechos que se declaran probados, su calificación jurídica, así como la infracción que, en su caso, pudieran constituir, la declaración de las personas o entidades que sean responsables, y la sanción que se proponga; o bien, se propondrá la declaración de no existencia de infracción o responsabilidad.

2. En caso de que se hayan nombrado instructores adjuntos, la propuesta de resolución se formulará por el instructor principal.

3. La propuesta de resolución se notificará a los interesados, acordándose el trámite de audiencia. A la notificación se acompañará una relación de los documentos obrantes en el procedimiento a fin de que los interesados puedan obtener las copias que estimen pertinentes.

4. Concluido el trámite de audiencia, el instructor elevará la correspondiente propuesta de resolución, junto con todas las actuaciones, al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 94. *Resolución.*⁷⁸

1. El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previo sometimiento del expediente en aquellos casos en que las infracciones estén calificadas

⁷⁷ Ver Auto del Tribunal Constitucional de 27 de febrero de 2006 y STS de 23 de julio de 2002 y 18 de enero de 2011.

⁷⁸ Ver Auto del Tribunal Constitucional de 27 de febrero de 2006 y STS de 23 de julio de 2002, 30 de junio de 2003 y 18 de enero de 2011.

como muy graves o graves, a la consideración del Comité de Auditoría de Cuentas, dictará resolución en el plazo de tres meses, a contar desde la fecha de reunión de dicho Comité.

2. El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá ordenar la realización de actuaciones complementarias, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.1, del Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, tanto con anterioridad, como con posterioridad al sometimiento del expediente a la consideración del Comité de Auditoría de Cuentas, en caso de que dicho trámite sea procedente. Las actuaciones complementarias deberán practicarse en un plazo no superior a un mes y los interesados dispondrán de un plazo de audiencia de siete días a contar desde el día siguiente al de la notificación del resultado de dichas actuaciones complementarias. Dicho resultado será sometido a la consideración del Comité de Auditoría de Cuentas, si así lo ha requerido previamente éste.

El plazo para resolver el procedimiento quedará suspendido desde la fecha del acuerdo de realización de las actuaciones complementarias, hasta la fecha de reunión del Comité de Auditoría de Cuentas, y el plazo para dictar resolución a que se refiere el apartado anterior comenzará a contar desde dicha fecha de reunión.

3. No se considerarán en la resolución otros hechos distintos de los determinados en la propuesta de resolución, salvo los que resulten de las actuaciones complementarias practicadas, en su caso, de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, y sin perjuicio de la distinta valoración jurídica que pudiera realizarse en relación a la efectuada en la propuesta de resolución.

4. En todo caso, cuando el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas considere, tanto con anterioridad, como con posterioridad al sometimiento del expediente a la consideración del Comité de Auditoría de Cuentas, en caso de que dicho trámite sea procedente, que la infracción reviste mayor gravedad que la determinada en la propuesta de resolución, se notificará a los interesados para que aporten cuantas alegaciones estimen pertinentes en el plazo de quince días. Se considerará que concurre dicha circunstancia:

- a) Cuando se consideren sancionables conductas que en la propuesta de resolución se hubiesen considerado como no sancionables.
- b) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave.

Artículo 95. Acumulación de expedientes y agrupación de sujetos infractores.

1. Se incoarán tantos procedimientos sancionadores como trabajos de auditoría existan respecto a los que se hayan apreciado indicios de infracción. No obstante, cuando concorra identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la incoación e instrucción de los distintos procedimientos.

2. Se podrán imponer en una misma resolución, resultado de un solo procedimiento, las sanciones impuestas a las sociedades de auditoría y al auditor de cuentas firmante del informe en su nombre que sea corresponsable, cuando aquellas deriven

de una misma infracción, de acuerdo con los artículos 31 y 36 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Se procederá de igual forma para imponer sanciones a varios auditores de cuentas o sociedades de auditoría que hayan actuado conjuntamente, cuando las sanciones deriven de una misma infracción.

CAPITULO VI

De la cooperación con Estados miembros de la Unión Europea y de la cooperación internacional

Sección 1ª. Deber de colaboración con las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea⁷⁹

Artículo 96. Deber de colaboración en el intercambio de información.

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas colaborará con las autoridades competentes de otros Estados miembros mediante el intercambio de la información precisa para el desempeño de sus funciones de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Se podrá considerar información precisa, entre otra, la contenida en los siguientes documentos:

- a) Datos del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría requeridos para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- b) Fecha de inscripción en el registro y otra información relevante.
- c) Fecha de baja del registro, motivos de la baja y otra información relevante.
- d) Informe y documentación relacionada con las inspecciones de los sistemas de control de calidad que se estén llevando a cabo o que hayan finalizado.
- e) Informe y documentación relacionada con las investigaciones que se estén llevando a cabo o que hayan finalizado.
- f) Información acerca de procesos sancionadores que se estén llevando a cabo o que hayan finalizado.

Artículo 97. Solicitud de información.

1. La solicitud de intercambio de información debe incluir una explicación de las razones que justifican tal solicitud y de la finalidad para la que se va a utilizar la información intercambiada y debe referirse a información necesaria para el cumplimiento de sus funciones y que no pueda obtenerse por otros medios.

2. La información a intercambiar se remitirá en la forma y el plazo máximo que se establezca entre las autoridades competentes de los Estados miembros.

⁷⁹ Ver DIRECTIVA 2006/43/CEE arts. 33 a 36.

3. En el caso en que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas reciba una solicitud de información, dicha información a intercambiar se remitirá en la lengua que conste en el documento original a remitir. En los casos en que así se establezca entre las autoridades competentes de los Estados miembros, se acompañará de una traducción no oficial al inglés.

Artículo 98. *Utilización de la información intercambiada.*

1. Sin perjuicio de lo establecido en las disposiciones de rango legal, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas solo podrá utilizar la información recibida para el ejercicio de sus competencias y de acuerdo con los fines para los que pudiera haber otorgado su consentimiento la autoridad competente que remite la información.

Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento del deber de colaboración establecido en la normativa aplicable, deba remitir información recibida de una autoridad competente de otro Estado miembro a otra autoridad competente en el territorio español, será necesaria la comunicación previa a la autoridad competente de la que se ha recibido la información.

Cuando la información recibida contuviera datos de carácter personal deberá además ser conforme a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de carácter personal, y sus disposiciones de desarrollo.

2. Cuando la información recibida sea solicitada por otra autoridad competente de otro Estado miembro, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá remitir dicha información únicamente con el consentimiento previo del Estado miembro del que ha recibido la información a transmitir.

3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas no podrá remitir la información recibida de una autoridad competente de otro Estado miembro a una autoridad competente de un tercer país.

En este caso se dará traslado de la solicitud a la autoridad competente de la que proceda la información solicitada.

Artículo 99. *Colaboración en la realización de actuaciones de control.*

1. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas acuerde, a solicitud de la autoridad competente de otro Estado miembro, la realización de una actuación de control o permita a personal de dicha autoridad competente participar en una actuación de control junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, corresponderá a este Instituto decidir si ejerce la dirección de la correspondiente actuación que se lleve a cabo en territorio español.

2. En todo caso, se comunicará a la autoridad competente que haya solicitado la realización de la actuación de control, el resultado de las actuaciones que se desarrollen.

Artículo 100. *Negativa a la remisión de información o a la realización de una actuación de control.*

En los supuestos, contemplados en el artículo 43.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, en que el Instituto no facilite la información solicitada por las

autoridades competentes de otros Estados miembros, o no realice una actuación de control o permita al personal de la autoridad competente de otro Estado miembro participar en una actuación de control junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, éste deberá comunicar las causas de tal circunstancia a la autoridad competente solicitante en el plazo de un mes a contar desde la recepción de la solicitud.

Artículo 101. Deberes de comunicación.

1. Cuando se acuerde la baja de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría del Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, éste comunicará la correspondiente baja y las razones de la misma, a las autoridades competentes de los Estados miembros en los que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría estén autorizados para ejercer la actividad de auditoría de cuentas.

Dicha comunicación se realizará en el plazo de quince días, a contar desde la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

2. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas concluya que se pueden estar llevando a cabo o que pueden haberse llevado a cabo en otro Estado miembro, actividades contrarias a las disposiciones nacionales de transposición 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, lo comunicará a la autoridad competente de dicho Estado miembro en el plazo máximo de quince días a contar desde que concluya que tales actuaciones pudieran ser contrarias a las disposiciones aplicables, y sin perjuicio de las competencias que pueda ejercer el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas reciba una comunicación de la autoridad competente de otro Estado miembro acerca de la existencia de indicios de actuaciones en España que pudieran considerarse contrarias al texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, al presente Reglamento y su normativa de desarrollo, deberá realizar las actuaciones oportunas, sin perjuicio de tener que comunicar a dicha autoridad competente el resultado de sus actuaciones.

Sección 2ª. Supervisión de auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países

Artículo 102. Dispensas.⁸⁰

Los auditores de cuentas de terceros países a los que se refiere el artículo 9.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas así como las sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países a las que se refiere el artículo 10.4 podrán quedar eximidos de las actuaciones de control de calidad atribuidas al Instituto de

⁸⁰ Ver TRLAC art. 41 y DIRECTIVA 2006/43/CEE arts. 44 a 47.

Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el artículo 28 de dicho texto refundido, a condición de reciprocidad, cuando estén sujetos a sistemas de supervisión pública, control de calidad e investigación y sanciones que hayan sido declarados equivalentes por la Comisión Europea, en los términos establecidos en los correspondientes acuerdos de cooperación.

Sección 3ª. Coordinación con autoridades competentes de terceros países⁸¹

Artículo 103. Intercambio de información.

1. El intercambio de información a que se refiere el artículo 43.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas así como la colaboración para la realización de actuaciones de control se realizará con el contenido, plazos y formas establecidos en el correspondiente acuerdo de cooperación. En el acuerdo de cooperación se podrá adoptar la realización de una actuación de control o permitir, cuando así lo prevea la correspondiente Decisión de la Unión Europea y en los términos contenidos en la misma, al personal de la autoridad competente de un tercer país participar en una actuación de control junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

El acuerdo de cooperación deberá prever las garantías que la normativa reguladora contempla en relación con la protección de datos de carácter personal y con el deber de secreto.

2. Cada solicitud de información recibida de una autoridad competente de un tercer país se evaluará para determinar si se puede atender la solicitud de remisión de información indicando en caso contrario la información que puede aportarse.

3. Para evitar retrasos innecesarios se pueden remitir partes de la información según lo permita su disponibilidad y si su envío resulta adecuado.

4. Se deberá rechazar una solicitud de información cuando:

- a) El acceso a la solicitud de información pueda contravenir las disposiciones legales y reglamentarias u otras que resulten aplicables.
- b) La remisión de la información pueda considerarse contraria al interés público.
- c) La remisión de la información pueda perjudicar a la soberanía, a la seguridad o al orden público.
- d) Se hubiesen iniciado ante las autoridades españolas procedimientos judiciales sobre los mismos hechos y contra los mismos auditores de cuentas o sociedades de auditoría.

⁸¹ Ver DIRECTIVA 2006/43/CEE arts. 44 a 47; DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de febrero de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de determinados terceros países; DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 1 de septiembre de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América y DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 19 de enero de 2011 sobre la equivalencia de los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones que aplican algunos terceros países a los auditores y sociedades de auditoría y sobre un período transitorio autorizado para las actividades de auditoría en la Unión Europea de los auditores y sociedades de auditoría de ciertos terceros países.

5. En caso de no poder atender una solicitud de información se informará de ello a la autoridad competente solicitante, indicando las causas de la imposibilidad.

6. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas acuerde con la autoridad competente de un tercer país la realización de una actuación de control o permita a personal de dicha autoridad competente participar en una actuación de control junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dicha actuación de control se desarrollará, con carácter general, bajo la dirección del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuando se lleve a cabo en territorio español.

CAPÍTULO VII

De las corporaciones de derecho público representativas de auditores

Artículo 104. Corporaciones de derecho público representativas de auditores.

Se consideran corporaciones de derecho público representativas de auditores las entidades de derecho público de las que formen parte los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- a) Que en sus estatutos figure como única, o una de las actividades de sus miembros la de auditoría de cuentas.
- b) Que al menos un 10 por ciento de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas pertenezcan a la corporación.
- c) Que al menos un 15 por ciento de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en la situación establecida en el artículo 27.a), sean miembros de la corporación.

Artículo 105. Funciones.⁸²

Corresponde a las corporaciones de derecho público representativas de auditores desarrollar las siguientes funciones:

- a) Elaborar, adaptar y revisar las normas de auditoría, de ética y de control de calidad interno, por propia iniciativa o a instancia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- b) Proponer y realizar de forma conjunta los exámenes de aptitud profesional a que se refiere el artículo 36, y conforme a lo previsto en el artículo 37.
- c) Organizar y en su caso impartir cursos de formación teórica de los referidos en el artículo 34.2, una vez que sean homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- d) Organizar y en su caso impartir actividades de formación continuada, que deben realizar los auditores de cuentas, en los términos establecidos en el artículo 41,

⁸² Ver TRLAC arts. 6.4 y 7.7; NTA de carácter general apartados 1.2.4 y 1.3.10 y Resolución sobre la obligación de realizar formación profesional continuada por parte de los auditores de cuentas.

así como realizar las verificaciones y comunicaciones a que se refiere dicho artículo y el 42.

- e) Impulsar la colaboración de sus miembros en la formación práctica requerida para el examen de aptitud, vigilando su adecuado cumplimiento, de acuerdo con lo previsto en el artículo 35, debiendo dar el visto bueno en los certificados que expidan sus miembros, cuando así se prevea en las disposiciones normativas.
- f) Elaborar las normas deontológicas y códigos de conducta que deben seguir sus miembros.
- g) Verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, si su inobservancia lleva aparejada medidas disciplinarias en sus respectivos Estatutos.
- h) Proponer al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la incoación del procedimiento sancionador, en los términos a que se refiere el artículo 78.5 o, en su caso, comunicar aquellas cuestiones o asuntos detectados en el ejercicio de sus funciones que puedan suponer el incumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.
- i) Colaborar con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en todas aquellas cuestiones relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas. En particular, podrán ejecutar, bajo la supervisión y dirección del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, el control de calidad de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría cuando así lo acuerde dicho Instituto, siempre y cuando las personas encargadas directamente de una actuación de control de calidad sobre un auditor de cuentas o sociedad de auditoría no hayan colaborado en la implementación y diseño del sistema de control de calidad interno de los mismos auditores de cuentas o sociedades de auditoría durante los tres años inmediatamente anteriores a la ejecución del control de calidad.
- j) Cualesquiera otras previstas en sus Estatutos que tengan por objeto el mejor cumplimiento de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en el presente Reglamento.

Artículo 106. *Del acceso a la documentación y deber de comunicación de las corporaciones de derecho público representativas de auditores.*⁸³

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 105, letras g) e i) anterior, las corporaciones de derecho público representativas de auditores podrán acceder a la documentación referente a cada auditoría, quedando sujetas a la obligación establecida en el artículo 25.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Las corporaciones de derecho público deben poner en conocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los planes de actuación y las actuaciones

⁸³ Ver TRLAC art.25.

iniciadas a que se refieren las letras g) e i) del artículo anterior, así como el resultado de los mismos.

Disposición adicional primera. Auditoría de las cuentas anuales de las entidades por razón de su tamaño.⁸⁴

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

Disposición adicional segunda. Auditoría de cuentas anuales de las entidades receptoras de subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea.

1. En desarrollo de lo dispuesto en la disposición adicional primera, apartado 1.e) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, que durante un ejercicio social hubiesen recibido subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, estarán obligadas a someter a auditoría las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio y a los ejercicios en que se realicen las operaciones o ejecuten las inversiones correspondientes a las citadas subvenciones o ayudas, en los términos establecidos en el artículo 1.2 del citado texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Se considerarán recibidas las subvenciones o ayudas, a los efectos de esta disposición, en el momento en que deban ser registradas en los libros de contabilidad de la empresa o entidad, conforme a lo establecido a este respecto en la normativa contable que le resulte de aplicación.

3. Se entenderán por subvenciones o ayudas, a los efectos de esta disposición, las consideradas como tales en el artículo 2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

⁸⁴ Ver TRLAC d.a. 1ª; Ley Concursal arts. 46 y 165; Ley de Fundaciones art. 25; Reglamento de Fundaciones art. 31; Ley de Cooperativas arts. 39, 45, 62, 63 y 91 y Reglamento Cooperativas arts. 29 y 39.

Disposición adicional tercera. Auditoría de cuentas anuales de las entidades que contraten con el sector público.⁸⁵

1. En desarrollo de lo dispuesto en la disposición adicional primera, apartado 1.e), del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, que durante un ejercicio económico hubiesen celebrado con el Sector Público los contratos contemplados en el artículo 2 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, y éste represente más del 50 % del importe neto de su cifra anual de negocios, estarán obligadas a someter a auditoría las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio social y las del siguiente a éste, en los términos establecidos en el artículo 1, apartado 2, del citado texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Se considerarán realizadas las actuaciones referidas en el apartado anterior, a los efectos de esta disposición, en el momento en que deba ser registrado el derecho de cobro correspondiente en los libros de contabilidad de la entidad, de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

Disposición adicional cuarta. Nombramiento de auditores en las entidades sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, por las circunstancias previstas en las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de este Reglamento.⁸⁶

El nombramiento de auditores en las entidades sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, por las circunstancias previstas en las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de este Reglamento, se hará por aquellas personas u órganos a quienes corresponda tal competencia, de conformidad con las normas aplicables a cada una de ellas según su naturaleza jurídica, antes de que finalice el ejercicio social por auditar.

Los períodos de nombramiento y contratación de auditores se regirán por lo establecido a estos efectos en el artículo 19 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. No se podrá revocar a los auditores antes de que finalice el período para el que fueron nombrados, a no ser que medie justa causa, considerándose como tal, en todo caso, la extinción de la obligación de auditar las cuentas anuales de la entidad.

Disposición adicional quinta. Auditoría en entidades del sector público.⁸⁷

1. Los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables de entidades que forman parte del sector público estatal, autonómico o local y se encuentran atribuidos legalmente a los órganos públicos de control

⁸⁵ Ver TRLAC d.a. 1ª.

⁸⁶ Ver TRLAC d.a. 1ª; TRLSC arts. 160, 264, 265 y 266 y NTA sobre contratos de auditoría o cartas de encargo.

⁸⁷ Ver TRLAC d.a. 1ª.

de la gestión económico-financiera del sector público en el ejercicio de sus competencias se rigen por sus normas específicas, no resultando de aplicación a dichos trabajos lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior es igualmente de aplicación para los trabajos de colaboración que pudieran realizar los auditores de cuentas o de sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores, en virtud de contratos celebrados por los citados órganos públicos de control y en ejecución de la planificación anual de auditorías de dichos órganos.

Los informes a que se refiere este apartado que pudieran emitir auditores de cuentas o sociedades de auditoría sobre entidades públicas no podrán identificarse como de auditoría de cuentas, ni su redacción o presentación podrán generar confusión respecto a su naturaleza como trabajo de auditoría de cuentas.

2. No obstante el apartado anterior, en los casos en que en los mencionados contratos celebrados entre los órganos públicos de control y los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se incluya, junto a colaboración en la realización de la auditoría pública, la emisión de un informe de auditoría de cuentas de los previstos en el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, destinado a atender determinadas exigencias previstas en normas sectoriales o por otras razones de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales o para obtener recursos en mercados financieros, los informes de auditoría de cuentas que pudieran emitirse por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría a estos efectos, estarán sujetos a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

3. Los trabajos de auditoría de cuentas realizados por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas sobre las cuentas anuales o estados financieros u otros documentos contables de entidades integrantes del sector público estatal, autonómico o local que, conforme a su normativa de aplicación, se encuentran obligados legalmente a someter sus cuentas anuales a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas están sujetos a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En particular, están incluidos en este apartado los trabajos de auditoría realizados por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas sobre las cuentas anuales de las sociedades mercantiles pertenecientes al mencionado sector público sujetas a la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría conforme a la normativa mercantil.

Disposición adicional sexta. *Pertenencia a varias corporaciones de derecho público e ingreso en el Registro de ciertas corporaciones.*

1. Cuando los auditores de cuentas o Sociedades de auditoría pertenezcan simultáneamente a más de una corporación de derecho público representativa de auditores, deberán optar por una de ellas a los efectos de lo dispuesto en este Reglamento. La información que se solicita en los apartados 1.b) y 2.b) del artículo 79, deberá mencionar únicamente la corporación de derecho público por la que se ha optado.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

2. El ingreso de las personas físicas en el Registro Oficial de Auditores dependiente del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España se realizará mediante la realización y superación del examen aptitud profesional, cuyo desarrollo se realiza en el Capítulo II, Sección 2ª, del presente Reglamento, por quienes cumplan los requisitos establecidos en el artículo 8 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Podrán inscribirse también en dicho Registro Oficial de Auditores las sociedades de auditoría que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 10 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

3. El ingreso de las personas físicas en el Registro General de Auditores dependiente del Consejo General de Colegios de Economistas de España se realizará mediante la realización y superación del examen aptitud profesional, cuyo desarrollo se realiza en el Capítulo II, Sección 2ª, del presente Reglamento, por quienes cumplan los requisitos establecidos en el artículo 8 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Podrán inscribirse también en dicho Registro Oficial de Auditores las sociedades de auditoría que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 10 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Disposición adicional séptima. *Transparencia y publicidad.*⁸⁸

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas elaborará y dará publicidad anualmente a un informe en el que se refleje su actuación, tanto en el ámbito de la contabilidad como en el de la auditoría de cuentas, así como su gestión.

En relación con la actividad de auditoría de cuentas, se incluirá, al menos:

- a) Los programas o planes de actuación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- b) La Memoria de actividades, en la que se reflejarán los resultados generales y conclusiones alcanzadas del control de la actividad y un resumen explicativo de las actuaciones desarrolladas en ejercicio de sus competencias disciplinarias.
- c) Su situación y evolución.

Disposición adicional octava. *Mecanismos de coordinación con Órganos o Instituciones públicas con competencias de control o inspección.*⁸⁹

1. En desarrollo de lo dispuesto en la disposición final primera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, en su primer párrafo, y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, se establece como uno de los sistemas o

⁸⁸ Ver TRLAC d.a.5ª.

⁸⁹ Ver TRLAC d.f.1ª; Ley del mercado de valores art. 85; NT informe especial entidades emisoras de valores cotizados; NT informe especial y complementario de entidades de seguro; NT informe complementario cooperativas con sección de crédito; NT informe especial sociedades anónimas deportivas; NT informe especial información semestral sociedades anónimas deportivas; NT sobre elaboración del informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de Crédito y NTA informes complementario empresas de servicios de inversión.

procedimientos de coordinación entre los Órganos o Instituciones Públicas que tengan atribuidas legalmente competencias de control y supervisión sobre empresas y entidades que sometan sus cuentas anuales a auditoría de cuentas y los auditores de cuentas de dichas empresas y entidades, la facultad de exigir a las citadas empresas y entidades que, previa solicitud a sus auditores de cuentas, circunstancia que habrá de figurar en el contrato de auditoría de cuentas anuales, se le remita un informe complementario al de auditoría de cuentas anuales que contribuya al mejor desempeño de las citadas funciones de supervisión y control. A estos efectos, los auditores de cuentas deberán elaborar dicho informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales, que se desarrollará dentro del ámbito de dicha auditoría y cuya elaboración se sujetará en cada caso a la correspondiente norma técnica de auditoría.

2. La obligación de los auditores de cuentas de entidades sometidas al régimen de supervisión de comunicar rápidamente por escrito al Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores y Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como a los órganos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, según proceda, cualquier hecho o decisión relevante sobre la entidad o institución auditada, a que se refiere el segundo párrafo de la disposición final primera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, deberá cumplirse en un plazo máximo de diez días desde el momento en que se tenga conocimiento efectivo de que tales hechos o decisiones se han producido.

3. Asimismo, la obligación de los auditores de cuentas, a que se refiere el párrafo tercero de la disposición final primera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, de enviar copia del informe de auditoría de las cuentas anuales a las autoridades supervisoras mencionadas en el apartado anterior, en el caso de haber transcurrido el plazo de una semana desde la fecha de entrega de dicho informe de auditoría a la entidad auditada por parte del auditor, sin que ésta haya hecho la correspondiente remisión a las citadas autoridades, deberá cumplirse en los diez días siguientes a la finalización de la mencionada semana.

4. Los datos, informes, antecedentes y demás información obtenida por los Órganos e Instituciones Públicas en virtud de lo dispuesto en esta disposición adicional, sólo podrán utilizarse para los fines de control y supervisión encomendados a dichas Instituciones. Las informaciones que los Órganos e Instituciones Públicas, para el cumplimiento de sus funciones, tengan que facilitar a los auditores de cuentas de las empresas y entidades sujetas a su supervisión y control, quedarán exceptuadas del deber de secreto al que, en su caso, dichos Órganos e Instituciones se encuentren sujetos, conforme a su respectiva normativa legal.

Disposición adicional novena. *Formulación de consultas.*⁹⁰

1. Las personas con competencias para la formulación de cuentas anuales o su verificación, podrán efectuar consultas debidamente documentadas al Instituto de

⁹⁰ Ver Consulta BOICAC 59/1.

Contabilidad y Auditoría de Cuentas, respecto de la aplicación de las normas contenidas en el marco normativo de información financiera aplicable y de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, dentro del ámbito de competencias de dicho Instituto.

2. La consulta habrá de comprender todos los antecedentes y circunstancias necesarios para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda formarse el debido juicio. En caso contrario, dicho Organismo podrá rechazar las consultas que se formulen.

3. La contestación tendrá carácter de mera información y en ningún caso constituirá un acto administrativo, no pudiendo los interesados entablar recurso alguno contra la misma.

4. La competencia para resolver las consultas será del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, quien, por la relevancia e interés de las cuestiones suscitadas en una determinada consulta, podrá someterlas a consideración del Comité de Auditoría de Cuentas o del Consejo de Contabilidad, en el marco de sus respectivas competencias.

5. Sin perjuicio de que las consultas reiteradas sobre un mismo asunto puedan instar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la elaboración de una resolución de aplicación general, las consultas podrán ser publicadas en el Boletín del Instituto o en su página web, siempre que se considere que tienen interés general.

La publicación de dichas resoluciones o consultas no contendrá, en ningún caso, los datos referentes al domicilio de las personas jurídico privadas, empresarios individuales o profesionales afectados por la resolución o consulta.

Disposición adicional décima. *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

1. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la edición, publicación y distribución del Boletín Oficial del Organismo, ostentando las funciones técnicas, económicas y administrativas a este respecto.

2. Dicho Boletín contendrá:

- a) Todos los datos cuya publicación en el mismo venga exigida por el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el presente Reglamento o cualquier otra disposición.
- b) Información relativa al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- c) Cuanta información se considere de interés por el Instituto, por su relación con la contabilidad y la actividad de auditoría de cuentas, entre las que se incluirán las disposiciones relativas a tales materias.

3. La publicación del Boletín tendrá, al menos, periodicidad trimestral, y se hará mediante los soportes que faciliten el mayor acceso a su contenido.

4. En caso de que el Boletín sea objeto de publicación electrónica se adoptarán las medidas técnicas necesarias para evitar la indexación y recuperación automática de publicaciones a través de motores de búsqueda desde Internet.

Disposición adicional undécima. *Acuerdos de intercambio de información con terceros países atendiendo al principio de reciprocidad.*

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicará en su Boletín Oficial y en su página de internet una relación de los terceros países con los que existan acuerdos de intercambio de información, sobre la base de reciprocidad, conforme a lo previsto en el artículo 43 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Disposición adicional duodécima. *Composición de los órganos colegiados del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*⁹¹

1. El Comité de Auditoría de Cuentas estará presidido por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y compuesto, junto con él, por 13 vocales designados por el Ministro de Economía y Hacienda, con la siguiente distribución:

- a) A propuesta del Presidente del Tribunal de Cuentas, un representante de dicho órgano.
- b) A propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, un representante de la Intervención General de la Administración del Estado.
- c) A propuesta del Ministro de Justicia, un miembro de la carrera judicial o fiscal o abogado del Estado o registrador mercantil.
- d) A propuesta del Gobernador del Banco de España, un representante de dicha institución.
- e) A propuesta del Presidente de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, un representante de dicho organismo y un analista de inversiones.
- f) A propuesta del Director General de Seguros y Fondos de Pensiones, un representante de dicha Dirección General.
- g) A propuesta de los presidentes de las corporaciones de derecho público representativas de auditores, cuatro representantes de éstas.
- h) A propuesta del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, un catedrático de universidad y un experto de reconocido prestigio en materia contable y de auditoría de cuentas.

Actuará como secretario del Comité de Auditoría de Cuentas, con voz y sin voto, el Secretario General del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

El Presidente podrá invitar a las reuniones del Comité de Auditoría de Cuentas a expertos en la materia, cuando así lo considere oportuno.

2. El Consejo de Contabilidad estará presidido por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que tendrá voto de calidad, y estará compuesto, junto con él, por cuatro vocales designados por el Ministro de Economía y Hacienda con la siguiente distribución:

- a) A propuesta del Gobernador del Banco de España, un representante de dicha institución.

⁹¹ Ver TRLAC art. 29 y el Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el estatuto y la estructura orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

- b) A propuesta del Presidente de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, un representante de ésta.
- c) A propuesta del Director General de Seguros y Fondos de Pensiones, un representante de dicha Dirección General.
- d) A propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, un representante de dicho departamento, que asistirá a las reuniones con voz y sin voto.

Actuará como secretario del Consejo de Contabilidad, con voz y sin voto, el Subdirector General de Normalización y Técnica Contable del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

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.

4. Los órganos colegiados recogidos en esta disposición adicional se regirán por lo dispuesto en el capítulo II del título II de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Disposición transitoria primera. Cursos de formación teórica.⁹²

1. A los efectos de considerar cumplido el requisito relativo al seguimiento de los cursos de enseñanza teórica a que se refiere el artículo 34 de este Reglamento, se admitirán los cursos de formación de auditores homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con la normativa anterior, sin perjuicio de la obligación de las personas que los hubieren realizado de actualizar los conocimientos adquiridos y de examinarse en la primera fase del examen de las materias que en su día no hubieran cursado.

2. Quienes posean los títulos citados en la disposición transitoria tercera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas podrán completar su formación, en función de la titulación correspondiente, y obtener la dispensa a que se refiere el artículo 36 de este Reglamento acreditando a tal efecto, mediante certificado académico de estudios, la superación de las materias necesarias impartidas en una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional, de las recogidas en el artículo 34 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, siempre que tal posibilidad esté contemplada en la homologación realizada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. En tanto no se adopten por la Unión Europea las normas internacionales de auditoría a que se refiere el artículo 34.1 de este Reglamento, los cursos de formación teórica deberán promover su conocimiento general.

Disposición transitoria segunda. Formación práctica.⁹³

Lo establecido en el artículo 35 de este Reglamento relativo al deber de adquirir formación práctica se exigirá a partir del 1 de enero de 2015.

La formación práctica adquirida hasta dicha fecha deberá acreditarse de acuerdo con la normativa vigente hasta la fecha de entrada en vigor de este Reglamento contenida en el artículo 25.3 del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de cuentas.

Disposición transitoria tercera. Información a remitir.

La obligación de remitir información al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por medios electrónicos a que se refiere el artículo 79 de este Reglamento será exigible a partir de 1 de enero de 2013.

Disposición transitoria cuarta. Fianza.⁹⁴

1. La fianza que deben prestar los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán cumplir con el régimen contemplado en el artículo 55 a partir del 1 de enero de 2013.

⁹² Ver TRLAC art.8.2 y Resolución de 12 de junio de 2012, del ICAC, por la que se regulan los criterios generales de dispensa correspondientes a la realización de los cursos de formación teórica y a la superación de la primera fase del examen a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional.

⁹³ Ver TRLAC art.8.2.

⁹⁴ Ver TRLAC art.23.

2. Las pólizas de seguro de responsabilidad civil que se suscriban a partir de la fecha de entrada en vigor de este Reglamento no podrán dejar de cubrir la responsabilidad correspondiente a los informes de auditoría de cuentas firmados hasta dicha fecha, dentro de los límites previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 35 del Reglamento de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre.

Disposición transitoria quinta. *Periodicidad en el control de calidad.*

La periodicidad a que se refiere el artículo 74.1 de este Reglamento comenzará a contarse desde el inicio del año siguiente al de la entrada en vigor de este Reglamento.

Disposición transitoria sexta. *Trabajos distintos de auditoría encomendados por disposiciones legales a auditores de cuentas.*⁹⁵

Todos los trabajos que, sin tener la consideración de auditoría de cuentas, estén atribuidos por disposiciones legales a los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, seguirán realizándose aplicando las normas técnicas específicas publicadas por resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, hasta tanto se aprueben conjuntamente por las corporaciones representativas de auditores las guías, a que se refiere el artículo 3.2 del presente reglamento, y sean publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Disposición transitoria séptima. *Procedimientos sancionadores.*⁹⁶

Los procedimientos sancionadores administrativos regulados en este Reglamento iniciados con anterioridad a su fecha de entrada en vigor continuarán rigiéndose por las normas contenidas en el régimen anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 128 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Disposición transitoria octava. *Formación continuada.*

La obligación contemplada en el artículo 42 de este Reglamento de rendir información sobre las actividades y cursos de formación continuada será exigible a partir del 1 de octubre de 2013 y para los doce meses anteriores.⁹⁷

Disposición final única. *Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas y sociedades de auditoría.*

En tanto en cuanto cumplan los requisitos establecidos en el artículo 104 de este Reglamento, tendrán la consideración de representativas a efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la auditoría de cuentas, al menos:

⁹⁵ Ver Consulta BOICAC 89/3.

⁹⁶ Ver TRLAC art. 30.

⁹⁷ Ver TRLAC art. 7.7 y Resolución sobre la obligación de realizar formación profesional continuada por parte de los auditores de cuentas.

1.1.2. REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

- a) Consejo General de Colegios de Economistas de España.
- b) Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.
- c) Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.
- d) El Consejo General de Economistas que se constituya con arreglo a la disposición transitoria segunda de la Ley 30/2011, de 4 de octubre, sobre la creación del Consejo General de Economistas, en sustitución de las corporaciones a que se refieren las letras a) y b), que quedarán disueltas conforme a la citada disposición.

1.2. Normas comunitarias de Auditoría de cuentas	167
1.2.1. CUARTA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (78/660/CEE) (DO L 222 de 14.8.1978, p. 11) (CONSLEG: 1978L0660 — 17/07/2003)	169
1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 13 de junio de 1983 basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativa a las cuentas consolidadas (83/349/CEE) (DO L 193 de 18.7.1983, p. 1)	211
1.2.3. 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, por la que se modifican las Directivas 78/ 660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/ 253/ CEE del Consejo	243
1.2.4. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 16 de mayo de 2002 sobre Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales [notificada con el número C (2002) 1873] (2002/590/CE)	285
1.2.5. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 6 de mayo de 2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de las entidades de interés público [notificada con el número C (2008) 1721] (2008/362/CE)	343
1.2.6. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de junio de 2008 sobre la limitación de la responsabilidad civil de los auditores legales y las sociedades de auditoría	351
1.2.7. DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 19 de enero de 2011 sobre la equivalencia de los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones que aplican algunos terceros países a los auditores y sociedades de auditoría y sobre un período transitorio autorizado para las actividades de auditoría en la Unión Europea de los auditores y sociedades de auditoría de ciertos terceros países [notificada con el número C (2011) 117] (2011/30/UE)	355
1.2.8. DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de febrero de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de determinados terceros países con arreglo a la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo. [notificada con el número C (2010) 590] (2010/64/UE)	363
1.2.9. DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 1 de septiembre de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América con arreglo a la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo. [notificada con el número C (2010) 5676] (2010/485/UE)	369

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del Artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad.

(78/660/CEE) (DO L 222 de 14.8.1978, p. 11) (CONSLEG: 1978L0660 — 17/07/2003)

Esta Directiva ha sido modificada por los siguientes documentos:

	Diario oficial		
	Nº	Pág.	fecha
Séptima Directiva del Consejo de 13 de junio de 1983 (83/349/CEE)	L 193	1	18.7.1983
Directiva del Consejo de 27 de noviembre de 1984 (84/569/CEE)	L 314	28	4.12.1984
Undécima Directiva del Consejo de 21 de diciembre de 1989 (89/666/CEE)	L 395	36	30.12.1989
Directiva del Consejo de 8 de noviembre de 1990 (90/604/CEE)	L 317	57	16.11.1990
Directiva del Consejo de 8 de noviembre de 1990 (90/605/CEE)	L 317	60	16.11.1990
Directiva 94/8/CE del Consejo de 21 de marzo de 1994	L 82	33	25.3.1994
Directiva 1999/60/CE del Consejo de 17 de junio de 1999	L 162	65	26.6.1999
Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de septiembre de 2001	L 283	28	27.10.2001
Directiva 2003/38/CE del Consejo de 13 de mayo de 2003	L 120	22	15.5.2003
Directiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 de	L 178	16	17.7.2003
Acta de adhesión de Grecia	L 291	17	19.11.1979
Acta de adhesión de España y de Portugal	L 302	23	15.11.1985
Acta de adhesión de Austria, de Finlandia y de Suecia	C 241	21	29.8.1994
Adaptación por Decisión 95/1/CE, Euratom, CECA del Consejo		1	1.1.1995

Esta versión consolidada contiene referencias a la unidad de cuenta europea y/o al ecu que a partir del 1 enero 1999 deberán entenderse como referencias al euro — Reglamento (CEE) nº 3308/80 del Consejo (DO L 345 de 20.12.1980, p. 1) y Reglamento (CE) nº 1103/97 del Consejo (DO L 162 de 19.6.1997, p. 1).

EL CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y, en particular, la letra g) del apartado 3 de su artículo 54,

Vista la propuesta de la Comisión,

Visto el dictamen del Parlamento Europeo¹,

¹ DO nº C 129 de. 12. 1972, p. 38.

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

Visto el dictamen del Comité económico y social²,

Considerando que la coordinación de las disposiciones nacionales relativas a la estructura y al contenido de las cuentas anuales y del informe de gestión, a las formas de evaluación así como a la publicidad de estos documentos en lo que se refiere especialmente a la sociedad anónima y a la sociedad de responsabilidad limitada, reviste una importancia particular en cuanto a la protección de los socios y de los terceros;

Considerando que es necesaria una coordinación simultánea en estas materias para dichas formas de sociedad, debido a que, por una parte, la actividad de tales sociedades se extiende frecuentemente más allá de los límites del territorio nacional y que, por otra parte, ofrecen como garantía ante los terceros únicamente su patrimonio social; que, además, la necesidad y la urgencia de tal coordinación han sido reconocidas y confirmadas por la letra f) del apartado 1 del artículo 2 de la Directiva 68/151/CEE³;

Considerando que es necesario asimismo que se establezcan en la Comunidad unas condiciones jurídicas mínimas equivalentes, en cuanto a la amplitud de las informaciones financieras que se han de poner en conocimiento del público por parte de los (SIC! las) sociedades competidoras;

Considerando que las cuentas anuales deberán ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, así como de los resultados de la sociedad; que con este fin, deben preverse unos esquemas obligatorios para la elaboración del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, y debe determinarse el contenido mínimo del Anexo de la Memoria, así como el del informe de gestión; que no obstante, podrán permitirse excepciones a favor de determinadas sociedades en razón de su escasa importancia económica y social;

Considerando que deben coordinarse las diferentes formas de valoración en la medida necesaria para garantizar la posibilidad de confrontación y la equivalencia de las informaciones contenidas en las cuentas anuales;

Considerando que las cuentas anuales de todas las sociedades a las que se aplique la presente Directiva deberán publicarse, de conformidad con la Directiva 68/151/CEE; que no obstante, también a este respecto podrán permitirse determinadas excepciones a favor de las pequeñas y medianas sociedades;

Considerando que las cuentas anuales deberán ser controladas por personas habilitadas cuyas cualificaciones mínimas se combinarán posteriormente, y que únicamente las pequeñas sociedades podrán estar exentas de esta obligación de control;

Considerando que, cuando una sociedad forme parte de un grupo, es deseable que las cuentas del grupo que se publiquen ofrezcan una imagen fiel de las actividades del grupo en su conjunto; que no obstante, hasta la entrada en vigor de una directiva del Consejo relativa a las cuentas consolidadas (SIC! consolidadas), son necesarias excepciones a determinadas disposiciones de la presente Directiva;

Considerando que, para enfrentarse con las dificultades resultantes del estado actual de las legislaciones de terminados (SIC! determinados) Estados miembros, el

² DO nº C 39 de 7. 6. 1973, p. 31.

³ DO nº L 65 de 14. 3. 1968, p. 8.

plazo concedido para la aplicación de determinadas disposiciones de la presente Directiva, debe ser más largo que el plazo previsto en general a este respecto,

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA

Artículo 1

1. Las medidas de coordinación ordenadas por la presente Directiva se aplicarán a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros, relativas a las siguientes formas de sociedades:

- en la República Federal de Alemania: die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung;
- en Bélgica: la société anonyme/de naamloze vennootschap, la société en commandite par actions/de commanditaire vennootschap op aandelen, la société de personnes à responsabilité limitée (SIC! Limitée/) de personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid;
- en Dinamarca: aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber;
- en Francia: la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;
- en Irlanda: public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee;
- en Italia: la società per azioni, la società in accomandita par azioni, la società a responsabilità limitata;
- en Luxemburgo: la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;
- en los Países Bajos: de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;
- en el Reino Unido: public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee;
- en la República Helénica: η ανώνυμη εταιρία, η εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία;
- en el Reino de España: la sociedad anónima, la sociedad comanditaria por acciones, la sociedad de responsabilidad limitada;
- en la República Portuguesa: a sociedade anónima de responsabilidade limitada, a sociedade em comandita por acções, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada;
- en Austria: die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung;
- en Finlandia: osakeyhtiö/aktiebolag;
- en Suecia: aktiebolag.

Las medidas de coordinación prescritas por la presente Directiva se aplicarán igualmente a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas a las siguientes formas de sociedades:

- a) en Alemania: die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft;

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

- b) en Bélgica: la société en nom collectif/ de vennootschap onder firma, la société en commandite simple/de gewone commanditaire vennootschap;
- c) en Dinamarca: interessentskaber, kommanditselskaber;
- d) en Francia: la société en nom collectif, la société en commandite simple;
- e) en Grecia: η ομόρρυθμος εταιρεία, η ετερόρρυθμος εταιρεία;
- f) en España: sociedad colectiva, sociedad en comandita simple;
- g) en Irlanda: the partnership, the limited partnership, the unlimited company;
- h) en Italia: la società in nome collettivo, la società in accomandita semplice;
- i) en Luxemburgo: la société en nom collectif, la société en commandite simple;
- j) en los Países Bajos: de vennootschap onder firma, de commanditaire vennootschap;
- k) en Portugal: sociedade em nome colectivo, sociedade em comandita simples;
- l) en el Reino Unido: the partnership, the limited partnership, the unlimited company;
- m) en Austria: die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft;
- n) en Finlandia: avoin yhtiö/öppet bolag, kommandiittiyhtiö/kommanditbolag;
- o) en Suecia: handelsbolagn, komanditbolag;

cuando todos sus socios con responsabilidad ilimitada sean sociedades de las indicadas en el párrafo primero o sociedades no sujetas al derecho de un Estado miembro pero que tengan una forma jurídica comparable a las contempladas en la Directiva 68/151/CEE.

El nombre, el domicilio social y la forma jurídica de toda empresa de la que la sociedad sea socio con responsabilidad ilimitada. Podrá omitirse esta información cuando sea de escasa relevancia respecto del objetivo contemplado en el apartado 3 del artículo 2.

2. Hasta una posterior coordinación, los Estados miembros podrán no aplicar la presente Directiva a los bancos y demás entidades financieras, así como a las sociedades de seguros.

Sección 1ª Disposiciones generales

Artículo 2

1. Las cuentas anuales comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, así como la Memoria. Estos documentos formarán una unidad.

Los Estados miembros podrán permitir o exigir la inclusión de otros estados en las cuentas anuales además de los documentos contemplados en el párrafo primero.

2. Las cuentas anuales se deberán establecer con claridad y con arreglo a la presente Directiva.

3. Las cuentas anuales deberán ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, así como de los resultados de la sociedad.

4. Cuando la aplicación de la presente Directiva no sea suficiente para ofrecer la imagen fiel mencionada en el apartado 3, deberán facilitarse informaciones complementarias.

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

5. Cuando, en casos excepcionales, la aplicación de una disposición de la presente Directiva resultare contraria a la obligación prevista en el apartado 3, no se aplicará la disposición de que se trate, con el fin de ofrecer una imagen fiel con arreglo al apartado 3. Tal supuesto de inaplicación deberá mencionarse en la Memoria y será debidamente motivado, con indicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados. Los Estados miembros podrán precisar los casos excepcionales y establecer el régimen de inaplicación correspondiente.

6. Los Estados miembros podrán autorizar o exigir la divulgación en las cuentas anuales de otras informaciones, aparte de aquéllas cuya divulgación es exigida por la presente Directiva.

Sección 2ª Disposiciones generales relativas al balance y a la cuenta de pérdidas y ganancias

Artículo 3

La estructura del balance y la de la cuenta de pérdidas y ganancias, especialmente en cuanto a la forma seleccionada para su presentación, no podrán modificarse de un ejercicio a otro. Se admitirán excepciones a este principio en casos excepcionales. Cuando se haga uso de tales excepciones, éstas deberán mencionarse en la Memoria y serán debidamente motivadas.

Artículo 4

1. En el balance, así como en la cuenta de pérdidas y ganancias, las partidas previstas en los artículos 9, 10 y 23 al 26, deberán aparecer por separado en el orden indicado. Se autorizará una subdivisión más detallada de tales partidas, siempre que respete la estructura de los esquemas. Podrán añadirse nuevas partidas en la medida en que su contenido no esté comprendido en ninguna de las partidas previstas en los esquemas. Tal subdivisión o tal adición podrán ser impuestas por los Estados miembros.

2. La estructura, la nomenclatura y la terminología de las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias precedidas de cifras árabes, deberán adaptarse cuando la especial naturaleza de la empresa lo exija. Tal adaptación podrá ser impuesta por los Estados miembros a las empresas que formen parte de un sector económico determinado.

3. Las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias precedidas de números árabes, podrán reagruparse:

- a) cuando sólo representen un importe irrelevante respecto al objetivo del apartado 3 del artículo 2;
- b) cuando el reagrupamiento favorezca la claridad, siempre que las partidas reagrupadas se presenten de forma diferenciada en la Memoria. Tal reagrupamiento podrá ser impuesto por los Estados miembros.

4. Cada una de las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias deberá incluir la indicación de la cifra relativa a la partida correspondiente del ejercicio

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

precedente. Los Estados miembros podrán prever que, cuando estas cifras no sean comparables, deberá adaptarse la cifra del ejercicio precedente. En cualquier caso, la imposibilidad de comparación y la eventual adaptación de las cifras, deberán indicarse en la Memoria y serán debidamente comentadas.

5. No se indicará una partida del balance o de la cuenta de pérdidas y ganancias que no contenga cifra alguna, salvo si existe una partida correspondiente del ejercicio precedente con arreglo al apartado 4.

6. Los Estados miembros podrán permitir o exigir que la presentación de los importes correspondientes a las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias y del balance guarde relación con el contenido de la transacción o acuerdo indicados. Dicho permiso o exigencia podrá restringirse a determinadas categorías de sociedad, y/o a las cuentas consolidadas definidas en la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas⁴.

Artículo 5

1. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 4, los Estados miembros podrán prever esquemas especiales para las cuentas anuales de las sociedades de inversión, así como para las de las sociedades de participación financiera, siempre que tales esquemas ofrezcan de estas sociedades una imagen equivalente a la prevista en el apartado 3 del artículo 2.

2. Se entenderá por sociedades de inversión en el sentido de la presente Directiva, únicamente:

- a) las sociedades cuyo único objeto sea el de colocar sus fondos en valores mobiliarios diversos, en valores inmobiliarios diversos y en otros valores, con el único objetivo de repartir los riesgos de inversión y beneficiar a sus accionistas o socios con los resultados de la gestión de sus activos;
- b) las sociedades ligadas a sociedades de inversión de capital fijo, si el único objeto de estas sociedades es adquirir acciones completamente liberadas y emitidas por estas sociedades de inversión, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra h) del apartado 1 del artículo 20 de la Directiva 77/ 91/CEE⁵.

3. Se entenderá por sociedades de participación financiera en el sentido de la presente Directiva, solamente las sociedades cuyo único objeto sea la adquisición de participaciones en otras empresas, así como la gestión y la revalorización de estas participaciones, sin que estas sociedades se inmiscuyan directa o indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos que las sociedades de participación financiera tengan en su condición de accionistas o de socios. El respeto de los límites impuestos a las actividades de estas sociedades deberá poder ser controlado por una autoridad judicial o administrativa.

⁴ DO nº L 193 de 18.7.1983, p. 1; Directiva cuya última modificación la constituye la Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L283 de 27.10.2001, p. 28).

⁵ DO nº L 26 de 31. 1. 1977, p. 1.

Artículo 6

Los Estados miembros podrán autorizar u ordenar la adaptación de los esquemas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, con el fin de dar a conocer la afectación de los resultados.

Artículo 7

Queda prohibida toda compensación entre partidas de activo y de pasivo, o entre partidas de ingresos y de gastos.⁶

Sección 3ª Estructura del balance

Artículo 8

Para la presentación del balance, los miembros prescribirán uno de los dos esquemas o los dos esquemas previstos en los artículos 9 y 10. Si un Estado miembro prescribe los dos esquemas, podrá dejar a las sociedades la elección entre ambos.

Los Estados miembros podrán permitir o exigir a las sociedades que adopten la presentación del balance establecida en el artículo 10 bis en lugar de otras presentaciones prescritas o permitidas.

Artículo 9

ACTIVO

A) **Capital suscrito no desembolsado** que se invoque

(a menos que la legislación nacional disponga la inscripción del capital invocado, en el pasivo. En este caso, la parte del capital invocado pero todavía no desembolsado, deberá figurar bien en la partida A del activo, o bien en la partida D II 5 del activo).

B) **Gastos de establecimiento** tal como se definen en la legislación nacional y en la medida en que ésta autorice su inscripción en el activo. La legislación nacional podrá disponer también la inscripción de los gastos de establecimiento como primera partida bajo «Inmovilizaciones incorporales».

C) **Activo inmovilizado**

I. Inmovilizaciones incorporales

1. Gastos de investigación y desarrollo, siempre que la legislación nacional autorice su inscripción en el activo.

2. Concesiones, patentes, licencias, marcas, así como derechos y bienes similares, si hubieran sido:

a) adquiridos a título oneroso, sin que deban figurar en la partida C I 3;

b) creados por la misma empresa, siempre que la legislación nacional autorice su inscripción en el activo.

⁶ DO L 126 de 12.5.1984, p. 20.

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

3. Fondo de comercio, en la medida en que se haya adquirido a título oneroso.
4. Anticipos abonados.

II. Inmovilizaciones corporales

1. Terrenos y construcciones.
2. Instalaciones técnicas y máquinas.
3. Otras instalaciones, herramientas y mobiliario.
4. Anticipos abonados e inmovilizaciones corporales en curso.

III. Inmovilizaciones financieras

1. Participaciones en empresas ligadas.
2. Créditos a empresas ligadas.
3. Participaciones.
4. Créditos a empresas con las que la sociedad tenga un vínculo de participación.
5. Títulos que tengan el carácter de inmovilizaciones.
6. Otros préstamos.
7. Acciones propias o participaciones propias (con indicación de su valor nominal o, a falta de valor nominal, de su valor contable) en la medida en que la legislación nacional autorice su inscripción en el balance.

D) **Activo circulante**

I. Existencias

1. Materias primas y consumibles.
2. Productos en curso de fabricación.
3. Productos acabados y mercancías.

II. Créditos

(El importe de los créditos cuya duración residual sea superior a un año deberá indicarse de forma separada para cada una de las partidas que se indican a continuación)

1. Créditos resultantes de ventas y prestaciones de servicios.
2. Créditos a empresas ligadas.
3. Créditos a empresas con las que la sociedad tenga un vínculo de participación.
4. Otros créditos.

5. Capital suscrito, invocado pero no desembolsado (a menos que la legislación nacional disponga la inscripción del capital invocado en la partida A del activo).

6. Cuentas de regularización (a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de las cuentas de regularización en la partida E del activo).

III. Valores mobiliarios

1. Participaciones en empresas ligadas.

2. Acciones propias o participaciones propias (con indicación de su valor nominal o, a falta de valor nominal, de su valor contable) en la medida en que la legislación nacional autorice su inscripción en el balance.

3. Otros valores mobiliarios.

IV. Haberes en bancos, haberes en cuentas postales, cheques y dinero efectivo en Caja

E) **Cuentas de regularización**

(a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de las cuentas de regularización en la partida D II 6 del activo).

F) Pérdidas del ejercicio

(a menos que la legislación nacional disponga su inscripción en la partida A VI del pasivo).

PASIVO

A) Capital y reservas

I. Capital suscrito

(a menos que la legislación nacional prevea la inscripción en esta partida del capital invocado. En ese caso, los importes del capital suscrito y del capital desembolsado deberán mencionarse de forma separada).

II. Primas de emisión

III. Reserva de revaluación

IV. Reservas

1. Reserva legal en la medida en que la legislación nacional imponga la constitución de tal reserva.

2. Reserva para acciones propias o participaciones propias, en la medida en que la legislación nacional imponga la constitución de tal reserva, sin perjuicio de la letra b) del apartado 1 del artículo 22 de la Directiva 77/91/CEE.

3. Reservas estatutarias.

4. Otras reservas.

V. Resultados diferidos

VI. Resultado del ejercicio

(a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de esta partida en las partidas F del activo o E del pasivo).

B) Provisiones

1. Provisiones para pensiones y obligaciones similares.

2. Provisiones para impuestos.

3. Otras provisiones.

C) Deudas

(El importe de las deudas cuya duración residual no sea superior a un año y el importe de las deudas cuya duración residual sea superior a un año, deberán indicarse de forma separada para cada una de las partidas siguientes, así como para el conjunto de estas partidas).

1. Empréstitos obligacionales, con especificación de los empréstitos convertibles.

2. Deudas con entidades de crédito.

3. Anticipos recibidos por pedidos, siempre que no se hayan deducido de las existencias de forma separada.

4. Deudas por compras y prestaciones de servicios.

5. Deudas representadas mediante efectos de comercio.

6. Deudas con empresas ligadas.

7. Deudas con empresas con las que la sociedad tenga un vínculo de participación.

8. Otras deudas, con inclusión de las deudas fiscales y de las deudas a la Seguridad Social.

9. Cuentas de regularización (a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de las cuentas de regularización en la partida D del pasivo).

D) Cuentas de regularización

(a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de las cuentas de regularización en la partida C 9 del pasivo).

E) Beneficios del ejercicio

(a menos que la legislación nacional disponga su inscripción en la partida A VI del pasivo).

Artículo 10

A) Capital suscrito no desembolsado que se invoque

(a menos que la legislación nacional disponga la inscripción del capital invocado en la partida L. En este caso, la parte del capital invocado pero todavía no desembolsado, deberá figurar bien en la partida A, o bien en la partida D II 5).

B) Gastos de establecimiento tal como se definen en la legislación nacional y en la medida en que ésta autorice su inscripción en el activo. La legislación nacional podrá disponer también la inscripción de los gastos de establecimiento como primera partida bajo «Inmovilizaciones incorpóreas».

C) Activo inmovilizado

I. Inmovilizaciones incorpóreas

1. Gastos de investigación y desarrollo, siempre que la legislación nacional autorice su inscripción en el activo.

2. Concesiones, patentes, licencias, marcas, así como los derechos y bienes similares, si hubieran sido:

a) adquiridos a título oneroso, sin que deban figurar en la partida C I 3;

b) creados por la misma empresa, siempre que la legislación nacional autorice su inscripción en el activo.

3. Fondo de comercio, en la medida en que se haya adquirido a título oneroso.

4. Anticipos abonados.

II. Inmovilizaciones corporales

1. Terrenos y construcciones.

2. Instalaciones técnicas y máquinas.

3. Otras instalaciones, herramientas y mobiliario.

4. Anticipos abonados e inmovilizaciones corporales en curso.

III. Inmovilización es financieras

1. Participaciones en empresas ligadas.

2. Créditos a empresas ligadas.

3. Participaciones.

4. Créditos a empresas con las que la sociedad tenga un vínculo de participación.

5. Títulos que tengan el carácter de inmovilizaciones.

6. Otros préstamos.

7. Acciones propias o participaciones propias (con indicación de su valor nominal o, a falta de valor nominal, de su valor contable) en la medida en que la legislación nacional autorice su inscripción en el balance.

D) Activo circulante

I. Existencias

1. Materias primas.
2. Productos en curso de fabricación.
3. Productos acabados y mercancías.

II. Créditos

(El importe de los créditos cuya duración residual sea superior a un año deberá indicarse de forma separada para cada una de las partidas que se indican a continuación)

1. Créditos resultantes de ventas y prestaciones de servicios.
2. Créditos a empresas ligadas.
3. Créditos a empresas con las que la sociedad tenga un vínculo de participación.
4. Otros créditos.
5. Capital suscrito, invocado pero no desembolsado (a menos que la legislación nacional disponga la inscripción del capital invocado en la partida A).
6. Cuentas de regularización (a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de la cuentas de regularización en la partida E).

III. Valores mobiliarios

1. Participaciones en empresas ligadas.
2. Acciones propias o participaciones propias (con indicación del valor nominal o, a falta de valor nominal, de valor par contable) en la medida en que la legislación nacional autorice su inscripción en el balance.
3. Otros valores mobiliarios.

IV. Haberes en bancos, haberes en cuentas postales, cheques y existencias en Caja

E) Cuentas de regularización

(a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de las cuentas de regularización en la partida D II 6).

F) Deudas cuya duración residual no sea superior a un año

1. Empréstitos obligacionales, con especificación de los empréstitos convertibles.
2. Deudas con entidades de crédito.
3. Anticipos recibidos por pedidos, siempre que no se hayan deducido de las existencias de forma separada.
4. Deudas por compras y prestaciones de servicios.
5. Deudas representadas mediante efectos de comercio.
6. Deudas con empresas ligadas.
7. Deudas con empresas con las que la sociedad tenga un vínculo de participación.
8. Otras deudas, con inclusión de las deudas fiscales y de las deudas a la Seguridad Social.

9. Cuentas de regularización (a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de las cuentas de regularización en la partida K).

G) Activo circulante

(incluidas las cuentas de regularización si se indican en la partida E) superior a las deudas cuya duración residual no sea superior a un año (incluidas las cuentas de regularización si se indican en la partida K).

H) Importe total de los elementos del activo después de la deducción de las deudas cuya duración residual no sea superior a un año.

I) Deudas cuya duración residual sea superior a un año

1. Empréstitos obligacionales, con especificación de los empréstitos convertibles.
2. Deudas con entidades de crédito.
3. Anticipos recibidos por pedidos, siempre que no se hayan deducido de las existencias de forma separada.
4. Deudas por compras y prestaciones de servicios.
5. Deudas representadas mediante efectos de comercio.
6. Deudas con empresas ligadas.
7. Deudas con empresas con las cuales la sociedad tenga un vínculo de participación.
8. Otras deudas, con inclusión de las deudas fiscales y de las deudas a la Seguridad Social.

9. Cuentas de regularización (a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de las cuentas de regularización en la partida K).

J) Provisiones

1. Provisiones para pensiones y obligaciones similares.
2. Provisiones para impuestos.
3. Otras provisiones.

K) Cuentas de regularización

(a menos que la legislación nacional disponga la inscripción de las cuentas de regularización en las partidas F 9 o I 9).

L) Capital y reservas

I. Capital suscrito

(a menos que la legislación nacional no prevea la inscripción del capital invocado en esta partida. En ese caso, los importes del capital suscrito y del capital desembolsado deberán mencionarse de forma separada).

II. Primas de emisión

III. Reservas de revaluación

IV. Reservas

1. Reserva legal, en la medida en que la legislación nacional imponga la constitución de tal reserva.
2. Reserva para acciones propias o participaciones propias, en la medida en que la legislación nacional imponga la constitución de tal reserva, sin perjuicio de los dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 22 de la Directiva 77/91/CEE.
3. Reservas estatutarias.

- 4. Otras reservas.
- V. Resultados diferidos
- VI. Resultado del ejercicio

Artículo 10 bis

En lugar de la presentación de partidas del balance establecida en los artículos 9 y 10, los Estados miembros podrán permitir o exigir a las sociedades, o a determinadas categorías de sociedad, que presenten dichas partidas basándose en una distinción entre partidas circulantes y no circulantes, siempre y cuando la información facilitada sea al menos equivalente a la exigida en los artículos 9 y 10.

Artículo 11

Los Estados miembros podrán permitir que las sociedades que, en la fecha de cierre del balance, no superen los límites numéricos de dos de los tres siguientes criterios:

- total del balance: 3 650 000 euros,
- importe neto del volumen de negocios: 7 300 000 euros,
- número medio de empleados durante el ejercicio: 50,

establezcan un balance abreviado que comprenda únicamente las partidas precedidas de letras y de números romanos previstas en los artículos 9 y 10, con mención específica de las informaciones requeridas entre paréntesis en las partidas D II del activo y C del pasivo en el artículo 9, y en la partida D II en el artículo 10, pero de una forma global para cada partida en cuestión.

Los Estados miembros podrán permitir que lo dispuesto en la letra a) del apartado 3 y en el apartado 4, ambos del artículo 15, no se aplique al balance simplificado.

Por lo que respecta a aquellos Estados miembros que no hayan adoptado el euro, las cantidades en moneda nacional equivalentes a las contempladas en el apartado 1 serán las obtenidas aplicando el tipo de cambio que se publique en el Diario Oficial de la Unión Europea del día de entrada en vigor de la Directiva que fije dichas cantidades de resultados de la revisión establecida en el apartado 2 del artículo 53.

Artículo 12

1. Cuando una sociedad, en la fecha de cierre del balance, llegue a superar o bien cese de superar los límites numéricos de dos de los tres criterios indicados en el artículo 11, esta circunstancia únicamente producirá efectos en cuanto a la aplicación de la excepción prevista en dicho artículo, si se produce durante dos ejercicios consecutivos.

2. Los importes en unidades de cuenta europeas que figuran en el artículo 11, podrán aumentarse dentro del límite máximo del 10 % para convertirlos en moneda nacional.

3. El total del balance mencionado en el artículo 11 se compondrá en el esquema previsto en el artículo 9, de las partidas A a E del activo, y en el esquema previsto en el artículo 10, de las partidas A a E.

Artículo 13

1. Cuando un elemento de activo o de pasivo figure en varias partidas del esquema, su relación con otras partidas se indicará, bien en la partida donde figure, bien en la Memoria cuando esta indicación sea necesaria para la comprensión de las cuentas anuales.

2. Las acciones propias y las participaciones propias, así como las participaciones en empresas ligadas, únicamente podrán figurar en las partidas previstas a este fin.

Artículo 14

Deberán figurar de forma clara a continuación del balance o del anexo, si no existe obligación de inscribirlos en el pasivo, todos los compromisos contraídos con motivo de cualquier garantía, con distinción de las categorías de garantías previstas por la legislación nacional y con mención expresa de las garantías reales dadas. Si existieren los compromisos arriba mencionados con respecto a empresas ligadas, deberá mencionarse de forma separada.

Sección 4ª Disposiciones particulares relativas a determinadas partidas del balance

Artículo 15

1. La inscripción de los elementos del patrimonio en el activo inmovilizado o en el activo circulante, se determinará en función de la afectación de esos elementos.

2. El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa.

3. a) Deberá indicarse en el balance o en el anexo los movimientos de las diversas partidas del activo inmovilizado. A tal fin, en base al precio de adquisición o al coste de producción se deberá indicar de forma separada para cada una de las partidas del activo inmovilizado, por una parte las entradas y salidas, así como las transferencias del ejercicio y, por otra parte, las correcciones de valor acumuladas en la fecha de cierre del balance y las rectificaciones efectuadas durante el ejercicio sobre las correcciones de valor de ejercicios anteriores. Las correcciones de valor se indicarán, bien en el balance, con deducción clara en la partida en cuestión, bien en el anexo.

b) Cuando, en el momento del establecimiento de las primeras cuentas anuales conforme a la presente Directiva, el precio de adquisición o el coste de producción de un elemento del activo inmovilizado no pueda determinarse sin gastos o plazo injustificados, el valor residual al principio del ejercicio podrá ser considerado como precio de adquisición o coste de producción. La aplicación de la presente letra b) deberá mencionarse en el anexo.

c) En caso de aplicación del artículo 33, los movimientos de las diversas partidas del activo inmovilizado mencionadas en la letra a) del presente apartado, se indicarán partiendo del precio de adquisición o del coste de producción revaluado.

4. Las letras a) y b) del apartado 3 se aplicarán en la presentación de la partida «Gastos de establecimiento».

Artículo 16

En la partida «Terrenos y construcciones» deberán figurar los derechos inmobiliarios y demás derechos asimilados tal como se definan en la legislación nacional.

Artículo 17

En el sentido de la presente Directiva, se entiende por participaciones, los derechos en el capital de otras empresas, materializadas o no por títulos que, creando un vínculo duradero con éstas, se destinan a contribuir a la actividad de la sociedad. La detentación de una parte del capital de otra sociedad se presumirá como participación cuando exceda un porcentaje fijado por los Estados miembros a un nivel que no puede exceder del 20 %.

Artículo 18

En la partida «Cuentas de regularización» del activo, deberán figurar las cargas contabilizadas durante el ejercicio pero relativas a un ejercicio posterior, así como los ingresos que se refieran al ejercicio que sólo sean exigibles posteriormente al cierre de este último. Los Estados miembros podrán, no obstante, prever que dichos productos figuren entre los créditos; cuando sean de una cierta importancia, deberán explicitarse en el anexo.

Artículo 19

Las correcciones de valor comprenderán todas las correcciones destinadas a tener en cuenta la depreciación, definitiva o no, de los elementos del patrimonio, verificada en la fecha de cierre del balance.

Artículo 20

1. Las provisiones tendrán por objeto cubrir pasivos que estén claramente circunscritos en cuanto a su naturaleza y que, en la fecha de cierre del balance, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha de su producción.

2. Los Estados miembros podrán autorizar también la constitución de provisiones que tengan por objeto cubrir cargas que tengan su origen en el ejercicio o en un ejercicio anterior y que estén claramente circunscritas en cuanto a su naturaleza pero que, en la fecha de cierre del balance, sean probables o ciertas pero indeterminadas en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha de su producción.

3. Las provisiones no podrán tener por objeto corregir los valores de los elementos del activo.

Artículo 21

En la partida «Cuentas de regularización» del pasivo deberán figurar los ingresos percibidos antes de la fecha de cierre del balance pero imputables a un ejercicio posterior, así como las cargas que, refiriéndose al ejercicio, se paguen durante un ejercicio posterior. No obstante, los estados miembros podrán prever que dichas cargas figuren entre las deudas; cuando sean de una cierta importancia, deberán explicitarse en la Memoria.

Sección 5ª Estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias

Artículo 22

Para la presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias, los Estados miembros preverán uno o varios de los esquemas que figuran en los artículos 23 al 26. Si un Estado miembro previera varios esquemas, podrá dejar a las sociedades la elección entre esos esquemas.

No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 2, los Estados miembros podrán permitir o exigir a las sociedades, o a cualesquiera categorías de sociedad, que presenten un estado de resultados en lugar de la presentación de las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias que figura en los artículos 23 a 26, siempre y cuando la información facilitada sea al menos equivalente a la exigida en dichos artículos.

Artículo 23

1. Importe neto del volumen de negocios.
2. Variación de las existencias de productos acabados y en curso de fabricación.
3. Trabajos efectuados por la empresa para sí misma y reflejados en el activo.
4. Otros ingresos de explotación.
5. a) Cargas de materias primas y consumibles.
b) Otras cargas externas.
6. Gastos de personal:
 - a) Salarios y emolumentos;
 - b) Cargas sociales, con mención separada de las que cubran las pensiones.
7. a) Correcciones de valor sobre gastos de establecimiento y sobre inmovilizaciones corporales e incorpóreas.
b) Correcciones de valor sobre elementos del activo circulante, en la medida en que rebasen las correcciones de valor normales en el seno de la empresa.
8. Otras cargas de explotación.
9. Productos procedentes de participaciones, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.
10. Ingresos procedentes de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.
11. Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

12. Correcciones de valor sobre inmovilizaciones financieras y sobre valores mobiliarios que formen parte del activo circulante.

13. Intereses y cargas asimiladas, con mención separada de los correspondientes a empresas ligadas.

14. Impuestos sobre el resultado procedente de las actividades ordinarias.

15. Resultado procedente de las actividades ordinarias, después de deducir impuestos.

16. Ingresos excepcionales.

17. Cargas excepcionales.

18. Resultado excepcional.

19. Impuestos sobre el resultado excepcional.

20. Otros impuestos que no figuren en las partidas anteriores.

21. Resultado del ejercicio.

Artículo 24

A) Cargas

1. Reducción de las existencias de productos acabados y en curso de fabricación.

2. a) Cargas de materias primas y consumibles;

b) Otras cargas externas.

3. Gastos de personal:

a) Salarios y emolumentos;

b) Cargas sociales, con mención separada de las que cubren las pensiones.

4. a) Correcciones de valor sobre gastos de establecimiento y sobre inmovilizaciones corporales e incorporales.

b) Correcciones de valor sobre elementos del activo circulante, en la medida en que rebasen las correcciones de valor normales en el seno de la empresa.

5. Otras cargas de explotación.

6. Correcciones de valor sobre inmovilizaciones financieras y sobre valores mobiliarios que formen parte del activo circulante.

7. Intereses y cargas asimiladas, con mención separada de las relativas a las empresas ligadas.

8. Impuestos sobre el resultado procedente de las actividades ordinarias.

9. Resultado procedente de las actividades ordinarias, después de deducir impuestos.

10. Cargas excepcionales.

11. Impuestos sobre el resultado excepcional.

12. Otros impuestos que no figuren en las partidas anteriores.

13. Resultado del ejercicio.

B) Ingresos

1. Importe neto del volumen de negocios.

2. Aumento de las existencias de productos acabados y en curso de fabricación.

3. Trabajos efectuados por la empresa para sí misma y reflejados en el activo.

4. Otros ingresos de explotación.

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

5. Ingresos procedentes de participaciones, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

6. Productos procedentes de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

7. Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

8. Resultado procedente de las actividades ordinarias, después de deducir impuestos.

9. Ingresos excepcionales.

10. Resultado del ejercicio.

Artículo 25

1. Importe neto del volumen de negocios.

2. Costos de producción de las prestaciones hechas para la realización del volumen de negocios (comprendidas las correcciones de valor).

3. Resultado bruto procedente del volumen de negocios.

4. Costos de distribución (comprendidas las correcciones de valor).

5. Gastos generales administrativos (comprendidas las correcciones de valor).

6. Otros productos de explotación.

7. Ingresos procedentes de participaciones, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

8. Ingresos procedentes de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

9. Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.

10. Correcciones de valor sobre inmovilizaciones financieras y sobre valores mobiliarios que formen parte del activo circulante.

11. Intereses y cargas asimiladas, con mención separada de los relativos a empresas ligadas.

12. Impuestos sobre el resultado procedente de las actividades ordinarias.

13. Resultado procedente de las actividades ordinarias, después de deducir impuestos.

14. Ingresos excepcionales.

15. Cargas excepcionales.

16. Resultado excepcional.

17. Impuestos sobre el resultado excepcional.

18. Otros impuestos que no figuren en las anteriores partidas.

19. Resultado del ejercicio.

Artículo 26

A) Cargas

1. Costos de producción de las prestaciones hechas para la realización del volumen de negocios (comprendidas las correcciones de valor).

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

2. Costos de distribución (comprendidas las correcciones de valor).
3. Gastos generales administrativos (comprendidas las correcciones de valor).
4. Correcciones de valor sobre inmovilizaciones financieras y sobre valores mobiliarios que formen parte del activo circulante.
5. Intereses y cargas asimiladas, con mención separada de las relativas a empresas ligadas.
6. Impuestos sobre el resultado procedente de las actividades ordinarias.
7. Resultado procedente de las actividades ordinarias, deducidos los impuestos.
8. Cargas excepcionales.
9. Impuestos sobre el resultado excepcional.
10. Otros impuestos que no figuren en las partidas anteriores.
11. Resultado del ejercicio.

B) Ingresos

1. Importe neto del volumen de negocios.
2. Otros ingresos de explotación.
3. Ingresos procedentes de participaciones, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.
4. Ingresos procedentes de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.
5. Otros intereses e ingresos asimilados, con mención separada de los procedentes de empresas ligadas.
6. Resultado procedente de las actividades ordinarias, deducidos los impuestos.
7. Ingresos excepcionales.
8. Resultado del ejercicio.

Artículo 27

Los Estados miembros podrán autorizar a las sociedades que, en la fecha de cierre del balance no rebasen los límites numéricos de dos de los tres criterios siguientes:

- total del balance: 14 600 000 euros,
- importe neto del volumen de negocios: 29 200 000 euros,
- número medio de empleados durante del ejercicio: 250,

a no aplicar los esquemas que figuran en los artículos 23 al 26, con los límites siguientes:

- a) en el artículo 23: reagrupamiento de las partidas 1 al 5 inclusive, en una partida única llamada «Resultado bruto»;
- b) en el artículo 24: reagrupamiento de las partidas A 1, A 2 y B 1 a B 4 inclusive, en una partida única llamada «Ingresos brutos» o «Cargas brutas», según el caso;
- c) en el artículo 25: reagrupamiento de las partidas 1, 2, 3 y 6 en una partida única llamada «Resultado bruto»;
- d) en el artículo 26: reagrupamiento de las partidas A 1, B 1 y B 2 en una partida única llamada «Ingresos brutos» o «Cargas brutas», según el caso.

Será aplicable el artículo 12.

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

Por lo que respecta a aquellos Estados miembros que no hayan adoptado el euro, las cantidades en moneda nacional equivalentes a las contempladas en el apartado 1 serán las obtenidas aplicando el tipo de cambio que se publique en el Diario Oficial de la Unión Europea del día de entrada en vigor de la Directiva que fije dichas cantidades de resultas de la revisión establecida en el apartado 2 del artículo 53.

Sección 6ª Disposiciones particulares relativas a determinadas partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias

Artículo 28

El importe neto del volumen de negocios comprenderá los importes resultantes de la venta de productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, hecha la deducción de las reducciones sobre ventas, así como del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente ligados al volumen de negocios.

Artículo 29

1. En las partidas «Ingresos excepcionales» o «Cargas excepcionales» deberán figurar los ingresos o cargas no procedentes de las actividades ordinarias de la sociedad.

2. Si los ingresos y cargas mencionados en el apartado 1 tuvieran importancia para la apreciación de los resultados, deberán darse explicaciones sobre su importe y su naturaleza en la Memoria. Sucederá lo mismo con los ingresos y cargas imputables a otro ejercicio.

Artículo 30

Los Estados miembros podrán permitir que los impuestos sobre el resultado procedente de las actividades ordinarias y los impuestos sobre el resultado excepcional, se agrupen y anoten en la cuenta de pérdidas y ganancias en una partida que figure antes de la partida «Otros impuestos que no figuran en las partidas anteriores». En este caso, la partida «Resultado procedente de las actividades ordinarias, deducidos impuestos» que figura en los esquemas de los artículos 23 al 26, quedará suprimida.

Cuando se aplique esta excepción, las sociedades deberán dar indicaciones en la Memoria sobre las proporciones en las que los impuestos sobre el resultado gravan el resultado procedente de las actividades ordinarias y el resultado excepcional.

Sección 7ª Normas de valoración

Artículo 31

1. Los Estados miembros garantizarán que la valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales se haga según los siguientes principios generales:

- a) se presumirá que la sociedad continuará sus actividades;

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

- b) las formas de valoración no podrán ser modificadas de un ejercicio a otro;
- c) en todos los casos deberá observarse el principio de prudencia y, en particular:
 - aa) sólo podrán anotarse los beneficios obtenidos en la fecha de cierre del balance;
 - bb) deberán tenerse en cuenta todos los riesgos que hayan tenido su origen durante el ejercicio o en un ejercicio anterior, incluso si estos riesgos sólo se hubieran conocido entre la fecha de cierre del balance y la fecha en la que se hubiera establecido aquél;
 - cc) Deberán tenerse en cuenta las depreciaciones, cuando se salde el ejercicio con una pérdida o con un beneficio;
- d) se deberán tener en cuenta las cargas e ingresos relativos al ejercicio a que se refieran las cuentas, sin consideración de la fecha de pago o de cobro de tales cargas o ingresos;
- e) los elementos de las partidas del activo y del pasivo deberán valorarse por separado;
- f) el balance de apertura de un ejercicio deberá corresponder al balance de cierre del ejercicio precedente.

1 bis. Además de los importes registrados con arreglo al inciso bb) de la letra c) del apartado 1, los Estados miembros podrán permitir o exigir que se tengan en cuenta todos los riesgos previsibles y eventuales pérdidas que hubieran tenido su origen durante el ejercicio o en un ejercicio anterior, incluso si estos riesgos o pérdidas sólo se hubieran conocido entre la fecha de cierre del balance y la fecha en la que se hubiera establecido aquél.

2. En casos particulares se admitirán excepciones a estos principios generales. Cuando se haga uso de tales excepciones, éstas deberán ser señaladas en la Memoria y debidamente motivadas, con indicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados.

Artículo 32

La valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales se hará según las disposiciones de los artículos 34 al 42, basadas en el principio del precio de adquisición o del coste de producción.

Artículo 33

1. Los Estados miembros podrán declarar ante la Comisión que se reservan la posibilidad, por excepción al artículo 32 y hasta una posterior coordinación, de autorizar o de imponer para todas las sociedades o determinadas categorías de sociedades:

- a) la valoración sobre la base del valor de sustitución, para las inmovilizaciones corporales cuya utilización se limite en el tiempo así como para las existencias;
- b) la valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales, comprendido el capital y reservas, sobre la base de otros métodos distintos del previsto en la letra a), destinados a tener en cuenta la inflación;
- c) la revalorización de las inmovilizaciones.

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

Cuando las legislaciones nacionales prevean métodos de valoración mencionados en las letras a), b) o c), deberán determinar el contenido, los límites y las modalidades de aplicación.

La aplicación de uno de estos métodos se señalará en la Memoria, con indicación de las partidas en cuestión del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, así como del método adoptado para el cálculo de los valores considerados.

2. a) En caso de aplicación del apartado 1, el importe de las diferencias entre la valoración hecha sobre la base del método utilizado y la valoración hecha según la regla general del artículo 32, deberá reflejarse en el pasivo en la partida «Reserva de revaluación». El tratamiento fiscal de esta partida deberá explicarse en el balance o en la Memoria.

Para la aplicación del último párrafo del apartado 1, las sociedades publicarán especialmente, en la Memoria, un cuadro que destaque, cada vez que se haya modificado la reserva durante el ejercicio:

- el importe de la reserva de revaluación al principio del ejercicio,
- las diferencias de revaluación transferidas a la reserva de revaluación durante el ejercicio,
- los importes que se hayan convertido en capital o hayan sido transferidos de otra manera de la reserva de revaluación durante el ejercicio, con indicación de la naturaleza de tal transferencia,
- el importe de la reserva de revaluación al final del ejercicio.

b) La reserva de revaluación puede convertirse en capital en todo o en parte, en cualquier momento.

c) La reserva de revaluación deberá disolverse en la medida en que los importes afectados a ella no sean necesarios para la aplicación del método de valoración utilizado y la realización de sus objetivos.

Los Estados miembros podrán prever normas que rijan la utilización de la reserva de revaluación, siempre que únicamente puedan efectuarse adiciones a la cuenta de pérdidas y ganancias provenientes de la reserva de revaluación en la medida en que los importes transferidos hayan sido anotados como cargas en la cuenta de pérdidas y ganancias o representen plusvalías efectivamente realizadas. Estos importes deberán ser indicados por separado en la cuenta de pérdidas y ganancias. Ninguna parte de la reserva de revaloración podrá ser objeto de una distribución, directa o indirecta, a menos que corresponda a una plusvalía realizada.

d) Salvo en los casos previstos en las letras b) y c), no podrá disolverse la reserva de revaloración.

3. Las correcciones de valor se calcularán cada año sobre la base del valor considerado para el ejercicio en cuestión. Sin embargo, no obstante lo dispuesto en los artículos 4 y 22, los Estados miembros podrán autorizar o exigir que solamente figure el importe de las correcciones de valor resultantes de la aplicación de la norma general prevista en el artículo 32, en las partidas pertinentes de los esquemas que figuran en los artículos 23 al 26, y que la diferencia resultante de la aplicación del método de

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

valoración adoptado conforme al presente artículo, figure por separado en los esquemas. Además, serán aplicables por analogía los artículos 34 al 42.

4. En caso de aplicación del apartado 1, se deberá mencionar en el balance o en la Memoria, por separado para cada una de las partidas del balance previstas en los esquemas que figuran en los artículos 9 y 10, salvo las existencias:

- a) bien el importe de la valoración efectuada de conformidad con la norma general prevista en el artículo 32 y el importe acumulado de las correcciones de valor tal y como se presenten en la fecha de cierre del balance;
- b) bien el importe, en la fecha de cierre del balance, de la diferencia entre la valoración efectuada conforme al presente artículo y la que resultaría de la aplicación del artículo 32 y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones de valor suplementarias.

5. Sin perjuicio del artículo 52, el Consejo, a propuesta de la Comisión, procederá, en un plazo de siete años a partir de la notificación de la presente Directiva, al examen y en su caso a la modificación del presente artículo, en función de la evolución económica y monetaria en la Comunidad.

Artículo 34

1. a) En el caso de que la legislación nacional autorice la anotación en el activo de los gastos de establecimiento, éstos deberán amortizarse en un plazo máximo de cinco años.
 - b) En la medida en que los gastos de establecimiento no hayan sido completamente amortizados, se prohibirá cualquier distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles a tal fin y de los resultados diferidos, sea al menos igual al importe de los gastos no amortizados.
2. Los elementos anotados en la partida «Gastos de establecimiento» deberán ser comentados en el anexo.

Artículo 35

1. a) Los elementos del activo inmovilizado deberán ser valorados al precio de adquisición o al costo de producción, sin perjuicio de las letras b) y c).
- b) El precio de adquisición o el coste de producción de los elementos del activo inmovilizado cuya utilización esté limitada en el tiempo, deberá rebajarse con las correcciones de valor calculadas de forma que se amortice sistemáticamente el valor de esos elementos durante su período de utilización.
- c) aa) Las inmovilizaciones financieras podrán ser objeto de correcciones de valor con el fin de dar a estos elementos el valor inferior que se les debe atribuir en la fecha de cierre del balance.
- bb) Sea su utilización limitada o no en el tiempo, los elementos del activo inmovilizado deberán ser objeto de correcciones de valor con el fin de dar a estos elementos el valor inferior que se les debe atribuir en la fecha de cierre del balance, si se prevé que la depreciación será duradera.

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

- cc) Las correcciones de valor mencionadas en las letras aa) y bb), deberán reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias y ser indicadas de forma separada en el anexo, si no se indican por separado en la cuenta de pérdidas y ganancias.
 - dd) La valoración conforme al valor inferior mencionado en las letras aa) y en bb), no podrá mantenerse cuando las razones que hubieran motivado las correcciones de valor hayan dejado de existir.
 - d) Si los elementos del activo inmovilizado fueran objeto de correcciones de valor excepcionales exclusivamente, a causa de la legislación fiscal, se deberá indicar en el anexo el importe debidamente motivado de tales correcciones.
2. Los precios de adquisición se obtendrán añadiendo los gastos accesorios al precio de compra.
3. a) El costo de producción se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y consumibles, los costos directamente imputables al producto considerado.
- b) Una parte razonable de los costos que sean sólo indirectamente imputables al producto considerado, podrá añadirse al costo de producción en la medida en que esos costos se refieran al período de fabricación.
4. La inclusión en el costo de producción de los intereses sobre los capitales tomados en préstamo para financiar la fabricación de inmovilizaciones, se permitirá en la medida en que esos intereses se refieran al período de fabricación. En este caso, se señalará en la Memoria su anotación en el activo.

Artículo 36

No obstante lo dispuesto en el inciso cc) de la letra c) del apartado 1 del artículo 35, los Estados miembros podrán permitir a las sociedades de inversión, en el sentido del apartado 2 del artículo 5, compensar las correcciones de valor sobre los valores mobiliarios directamente con el capital y reservas. Los importes en cuestión deberán figurar por separado en el pasivo del balance.

Artículo 37

1. El artículo 34 será aplicable a la partida «Gastos de investigación y de desarrollo». No obstante, los Estados miembros podrán autorizar en casos particulares excepciones a la letra a) del apartado 1 del artículo 34. En ese caso, podrán prever también excepciones a la letra b) del apartado 1 del artículo 34. Tales excepciones deberán ser señaladas en la Memoria debidamente motivadas.

2. La letra a) del apartado 1 del artículo 34, será aplicable a la partida «Fondo de comercio». Sin embargo, los Estados miembros podrán autorizar a las sociedades a amortizar sistemáticamente su fondo de comercio durante un período limitado superior a cinco años, siempre que tal período no exceda de la duración de utilización de este activo, que se mencione en la Memoria y que se motive debidamente.

Artículo 38

Las inmovilizaciones corporales y las materias primas y consumibles que sean constantemente renovadas y cuyo valor global sea de importancia secundaria para la empresa, podrán ser reflejadas en el activo por una cantidad y un valor fijos, si su cantidad, su valor y su consumo no variasen sensiblemente.

Artículo 39

1. A) Los elementos del activo circulante deberán valorarse al precio de adquisición o al costo de producción, sin perjuicio de lo dispuesto en las letras b) y c).
 - B) Los elementos del activo circulante serán objeto de correcciones de valor con el fin de dar a estos elementos el valor inferior del mercado o, en circunstancias particulares, otro valor inferior que se les atribuirá en la fecha de cierre del balance.
 - C) Los Estados miembros podrán autorizar correcciones de valor excepcionales, si fueran necesarias sobre la base de una apreciación comercial razonable, para evitar que, en un próximo futuro, deba modificarse la valoración de esos elementos en razón de fluctuaciones de valor. El importe de tales correcciones de valor deberá indicarse por separado en la cuenta de pérdidas y ganancias o en la Memoria.
 - D) La valoración al valor inferior mencionada en las letras b) y c), no podrá mantenerse si hubieran dejado de existir las razones que motivaron las correcciones de valor.
 - E) Si los elementos del activo circulante fueran objeto de correcciones de valor excepcionales exclusivamente a causa de la aplicación de la legislación fiscal, se deberá indicar en la Memoria el importe debidamente motivado.
2. Se aplicará la definición del precio de adquisición o del costo de producción que figura en los apartados 2 y 3 del artículo 35. Los Estados miembros podrán aplicar también el apartado 4 del artículo 35. Los gastos de distribución no podrán ser incorporados al costo de producción.

Artículo 40

1. Los Estados miembros podrán permitir que el precio de adquisición o el costo de producción de las existencias de objetos de una misma categoría, así como de todos los elementos fungibles, incluidos los valores mobiliarios, se calculen bien sobre la base de los precios medios ponderados, o bien según los métodos «primera entrada primera salida» (FIFO) o «última entrada primera salida» (LIFO), o un método análogo.

2. Cuando la valoración efectuada en el balance, como consecuencia de la aplicación de los métodos de cálculo indicados en el apartado 1, difiera en un importe considerable en la fecha de cierre del balance, de una valoración sobre la base del último precio del mercado conocido antes de la fecha de cierre del balance, el importe de esa diferencia deberá quedar reflejado globalmente por categorías en la Memoria.

Artículo 41

1. Cuando el importe que se deba reembolsar por deudas, sea superior al importe recibido, podrá reflejarse la diferencia en el activo. Deberá indicarse por separado en el balance o en la Memoria.

2. Esta diferencia deberá ser amortizada con importes anuales razonables y, a más tardar, en el momento del reembolso de la deuda.

Artículo 42

El importe de las provisiones no podrá superar las necesidades.

Las provisiones que figuren en el balance en la partida «Otras provisiones», deberán precisarse en la Memoria, en la medida en que sean de una cierta importancia.

Sección 7ª bis Valoración con arreglo al valor razonable⁷

Artículo 42 bis

1. No obstante lo dispuesto en el artículo 32 y con sujeción a las condiciones establecidas en los apartados 2 a 4 del presente artículo, los Estados miembros autorizarán o impondrán para todas las sociedades o determinadas categorías de sociedades la valoración con arreglo al valor razonable de los instrumentos financieros, incluidos los derivados.

Se podrán limitar dichas autorizaciones o imposiciones a las cuentas consolidadas, según se definen en la Directiva 83/349/ CEE.

2. A los efectos de la presente Directiva, los contratos sobre productos básicos que den a cada parte contratante el derecho a liquidarlos en efectivo o mediante otro tipo de instrumento financiero se considerarán también instrumentos financieros derivados excepto cuando:

- a) hayan sido celebrados conforme a los requisitos de venta, compra o utilización previstos por la sociedad y sigan cumpliéndolos;
- b) hayan sido pensados para dicho fin desde un principio; y
- c) se espera que se liquiden mediante entrega del producto básico.

3. El apartado 1 se aplicará únicamente a los pasivos que:

- a) formen parte de una cartera de negociación; o
- b) sean instrumentos financieros derivados.

4. La valoración con arreglo al apartado 1 no se aplicará a:

- a) los instrumentos financieros distintos de los derivados que van a ser mantenidos hasta su vencimiento;
- b) los préstamos y anticipos concedidos por la sociedad no mantenidos con fines de negociación; y

⁷ Ver NTA sobre el valor razonable.

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

- c) los intereses en empresas filiales, en empresas asociadas y en empresas conjuntas, los instrumentos de capital emitidos por la sociedad, los contratos en los que se prevé una contrapartida eventual en una concentración de empresas y otros instrumentos financieros con unas características especiales tales que los instrumentos, según lo que se acepta por regla general, serían considerados de manera diferente a los demás instrumentos financieros.

5. No obstante lo dispuesto en el artículo 32, los Estados miembros podrán autorizar la valoración de cualesquiera activos o pasivos, o de una parte determinada de ellos que cumplan los criterios para considerarse instrumentos cubiertos en un sistema de contabilidad de cobertura por el valor razonable, por el específico importe que establezca dicho sistema.

Artículo 42 ter

1. El valor razonable contemplado en el artículo 42 bis se determinará con referencia a:

- a) un valor de mercado, en el caso de aquellos instrumentos financieros para los que pueda determinarse fácilmente un mercado fiable. Cuando no pueda determinarse con facilidad un valor de mercado para un instrumento, pero sí para sus componentes o para un instrumento similar, el valor de mercado de dicho instrumento podrá inferirse del de sus componentes o del instrumento similar; o bien
- b) un valor obtenido mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración generalmente aceptados, en el caso de aquellos instrumentos para los que no pueda determinarse fácilmente un mercado fiable. Los modelos o técnicas de valoración utilizados deberán proporcionar una aproximación razonable al valor de mercado.

2. Aquellos instrumentos financieros que no puedan valorarse de manera fiable mediante los métodos descritos en el apartado 1 se valorarán con arreglo a lo previsto en los artículos 34 a 42.

Artículo 42 quater

1. No obstante lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 31, cuando un instrumento financiero se haya valorado con arreglo al artículo 42 ter, toda variación del valor se consignará en la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin embargo, dicha variación se incluirá directamente en los fondos propios, en una reserva por valor razonable, cuando:

- a) el instrumento implicado sea un instrumento de cobertura con arreglo a un sistema de contabilidad de coberturas que permita no registrar en la cuenta de pérdidas y ganancias la totalidad o parte de tales variaciones de valor; o
- b) las variaciones de valor se deban a una diferencia de cambio resultante de una partida monetaria que forme parte de la inversión neta de una sociedad en una entidad extranjera.

2. Los Estados miembros podrán autorizar o imponer que una variación en el valor de un activo financiero disponible para la venta, distinto de un instrumento financiero derivado, se incluya directamente en los fondos propios, en la reserva por valor razonable.

3. La reserva por valor razonable se ajustará cuando los importes consignados en la misma dejen de ser necesarios para la aplicación de los apartados 1 y 2.

Artículo 42 quinquies

Cuando los instrumentos financieros se hayan valorado por el valor razonable, deberán indicarse en la memoria:

- a) los principales supuestos en que se basan los modelos y técnicas de valoración, en caso de que los valores razonables se hayan determinado con arreglo a lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 42 ter;
- b) por categoría de instrumentos financieros, el valor razonable, las variaciones en el valor registradas directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, así como las consignadas en la reserva por valor razonable;
- c) con respecto a cada categoría de instrumentos financieros derivados, información sobre el alcance y la naturaleza de los instrumentos, incluidas aquellas condiciones importantes que puedan afectar al importe, el calendario y la certidumbre de los futuros flujos de caja; y
- d) un cuadro en el que se reflejen los movimientos de la reserva por valor razonable durante el ejercicio.

Artículo 42 sexties

No obstante lo dispuesto en el artículo 32, los Estados miembros podrán permitir o exigir a todas las sociedades o a cualesquiera categorías de sociedad la valoración de determinadas clases de activos distintos de los instrumentos financieros en importes determinados por referencia al valor razonable.

Tal autorización o exigencia podrá restringirse a las cuentas consolidadas definidas en la Directiva 83/349/CEE.

Artículo 42 septies

No obstante lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 31, los Estados miembros podrán permitir o exigir, con respecto a todas las sociedades o a cualesquiera categorías de sociedad, que, cuando el valor de un activo se determine con arreglo al artículo 42 sexties, se incluya un cambio del valor en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Sección 8ª Contenido de la Memoria

Artículo 43

1. Además de las indicaciones prescritas por otras disposiciones de la presente Directiva, la Memoria deberá incluir, al menos, indicaciones sobre:

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

- 1) las formas de valoración aplicadas a las diversas partidas de las cuentas anuales, así como los métodos de cálculo utilizados para las correcciones de valor. Para los elementos contenidos en las cuentas anuales que son o que en su origen hayan sido expresados en moneda extranjera, deberán indicarse las bases de conversión utilizadas para su expresión en moneda local;
- 2) el nombre y el domicilio social de las empresas en las que la sociedad tiene, bien por sí misma o bien mediante una persona que actúe en su propio nombre pero por cuenta de la sociedad, al menos un porcentaje del capital que los Estados miembros no podrán fijar en más del 20%, con indicación de la parte del capital que tenga, así como del importe del capital y reservas y del resultado del último ejercicio de la empresa en cuestión, para la que se han realizado las cuentas. Podrán omitirse estas informaciones cuando sólo tengan un interés escaso con respecto al objetivo del apartado 3 del artículo 2. Podrá omitirse también la indicación del capital y reservas y del resultado, cuando la empresa en cuestión no publique su balance y si la sociedad detenta directa o indirectamente, menos del 50 % del capital de tal empresa; el nombre, el domicilio social y la forma jurídica de toda empresa de la que la sociedad sea socio con responsabilidad ilimitada. Podrá omitirse esta información cuando sea de escasa relevancia respecto del objetivo contemplado en el apartado 3 del artículo 2;
- 3) el número y el valor nominal o, a falta de valor nominal, el valor contable de las acciones suscritas durante el ejercicio dentro de los límites de un capital autorizado, sin perjuicio de las disposiciones relativas al importe de este capital previstas por la letra e) del apartado 1 del artículo 2 de la Directiva 68/151/CEE, así como por la letra c) del artículo 2 de la Directiva 77/91/CEE;
- 4) cuando existan varias categorías de acciones, el número y el valor nominal o, a falta de valor nominal, el valor contable de cada una de ellas;
- 5) la existencia de participaciones sociales, de obligaciones convertibles y de títulos o derechos similares, con indicación de su número y de la amplitud de los derechos que confieran;
- 6) el importe de las deudas de la sociedad cuya duración residual sea superior a cinco años, así como el importe de todas las deudas de la sociedad cubiertas por garantías reales dadas por la sociedad, con indicación de su naturaleza y de su forma. Estas indicaciones deberán darse por separado por cada una de las partidas relativas a las deudas, de conformidad con los esquemas que figuran en los artículos 9, 10 y 10 bis;
- 7) el importe global de los compromisos financieros que no figuren en el balance, en la medida en que su indicación sea útil para la apreciación de la situación financiera. Los compromisos existentes en materia de pensiones, así como los compromisos con respecto a empresas ligadas, deberán aparecer de forma clara;
- 8) la distribución del importe neto del volumen de negocios en el sentido del artículo 28, por categorías de actividades, así como por mercados geográficos, en la medida en que, desde el punto de vista de la organización de la

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

venta de productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, esas categorías y mercados difieran entre sí de una forma considerable;

- 9) el número medio de empleados durante el ejercicio, distribuido por categorías, así como, si no se hubieran mencionado por separado en la cuenta de pérdidas y ganancias, los gastos de personal relativos al ejercicio y desglosados de conformidad con el punto 6 del artículo 23;
- 10) la proporción en que haya sido afectado el cálculo del resultado del ejercicio por una valoración de las partidas que, por excepción a los principios de los artículos 31 y 34 a 42 quater, se hubiera efectuado durante el ejercicio o en un ejercicio anterior, con objeto de obtener desgravaciones fiscales. Cuando tal valoración influya de forma significativa sobre la carga fiscal futura, deberán darse indicaciones al respecto;
- 11) la diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores, y la carga fiscal ya pagada o que se habrá de pagar por esos ejercicios, en la medida en que esa diferencia tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura. Este importe podrá figurar igualmente de forma acumulada en el balance, en una partida particular con el título correspondiente;
- 12) el importe de las remuneraciones concedidas a título del ejercicio a los miembros de los órganos de administración, de dirección o de vigilancia en razón de sus funciones, así como los compromisos nacidos o contraídos en materia de pensiones de retiro con respecto a los antiguos miembros de los órganos precitados. Estas informaciones deberán darse de forma global para cada una de las categorías;
- 13) el importe de los anticipos y de los créditos concedidos a los miembros de los órganos de administración, de dirección o de vigilancia, con indicación del tipo de interés, de las condiciones esenciales y de los importes eventualmente devueltos, así como los compromisos contraídos por su cuenta a título de una garantía cualquiera. Estas informaciones deberán ser dadas de forma global para cada una de las categorías;
- 14) cuando los instrumentos financieros no se hayan valorado por el valor razonable de conformidad con la sección 7 bis⁸:
 - a) para cada clase de instrumento financiero derivado:
 - i) el valor razonable de los instrumentos, en caso de que pueda determinarse mediante alguno de los métodos previstos en el apartado 1 del artículo 42 ter,
 - ii) información sobre el alcance y la naturaleza de los instrumentos; y
 - b) para las inmovilizaciones financieras a que se refiere el artículo 42 bis, registradas por un importe superior a su valor razonable y sin que se haya optado por efectuar correcciones de valor según lo previsto en el inciso aa) de la letra c) del apartado 1 del artículo 35:

⁸ Ver NTA sobre el valor razonable.

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

- i) el valor contable y el valor razonable de los activos, de forma individual o convenientemente agrupados,
- ii) los motivos por los que no se ha reducido el valor contable, y los motivos en que se basa el convencimiento de que se recuperará dicho valor.

2. Hasta una posterior coordinación, los Estados miembros podrán no aplicar el punto 2 del apartado 1, a las sociedades de participación financiera en el sentido del apartado 3 del artículo 5.

3. Los Estados miembros podrán permitir que no se faciliten los datos contemplados en el punto 12 del apartado 1 cuando estos datos permitan identificar la situación de un miembro determinado de esos órganos.

Artículo 44

1. Los Estados miembros podrán permitir que las sociedades a que hace referencia el artículo 11 elaboren una memoria abreviada en la que no figuren los datos exigidos en los puntos 5 al 12 y 14 de la letra a) del apartado 1 del artículo 43. No obstante, en la memoria se expresarán de forma global para las partidas en cuestión, los datos previstos en el punto 6 del apartado 1 del artículo 43.

2. Los Estados miembros podrán permitir también que las sociedades a que se refiere el apartado 1 no tengan la obligación de incluir en el anexo los datos que se mencionan en la letra a) del apartado 3 del artículo 15, en el apartado 4 del artículo 15, en los artículos 18 y 21, en el apartado 2 del artículo 29, en el párrafo segundo del artículo 30, en el apartado 2 del artículo 34, en el apartado 2 del artículo 40 y en el segundo párrafo del artículo 42.

3. El artículo 12 será aplicable.

Artículo 45

1. Los Estados miembros podrán permitir que las indicaciones prescritas en el punto 2 del apartado 1 del artículo 43:

- a) tomen la forma de una relación presentada de conformidad con los apartados 1 y 2 del artículo 3 de la Directiva 68/ 151/ CEE; deberá hacerse mención de ello en la Memoria;
- b) se omitan cuando su naturaleza pudiera acarrear graves perjuicios a una de las empresas mencionadas en el punto 2 del apartado 1 del artículo 43. Los Estados miembros podrán subordinar esta omisión a la autorización previa de una autoridad administrativa o judicial. La omisión de esas indicaciones deberá ser mencionada en la Memoria.

2. La letra b) del apartado 1 se aplicará igualmente a las indicaciones prescritas en el punto 8 del apartado 1 del artículo 43.

Los Estados miembros podrán autorizar a las sociedades mencionadas en el artículo 27, a omitir las indicaciones prescritas en el punto 8 del apartado 1 del artículo 43. Será aplicable el artículo 12.

Sección 9ª Contenido del informe de gestión

Artículo 46

1. a) El informe anual de gestión deberá contener al menos una imagen fiel de la evolución, los resultados de los negocios y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta.

La exposición consistirá en un análisis equilibrado y exhaustivo de la evolución y los resultados de los negocios y la situación de la sociedad, teniendo en cuenta la magnitud y la complejidad de la misma.

- b) En la medida necesaria para la comprensión de la evolución, los resultados o la situación de la sociedad, este análisis incluirá tanto indicadores clave de resultados financieros como, cuando proceda, no financieros, que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial concreta, incluida información sobre cuestiones relativas al medio ambiente y al personal.
 - c) Al proporcionar este análisis, el informe anual de gestión incluirá, si procede, referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en las cuentas anuales.
2. El informe deberá incluir igualmente indicaciones sobre:
 - a) los acontecimientos importantes acaecidos después del cierre del ejercicio;
 - b) la evolución previsible de la sociedad;
 - c) las actividades en materia de investigación y de desarrollo;
 - d) en lo que concierne a las adquisiciones de acciones propias; las indicaciones mencionadas en el apartado 2 del artículo 22 de la Directiva 77/91/CEE;
 - e) la existencia de las sucursales de la sociedad;
 - f) con respecto al uso de instrumentos financieros por la sociedad, y cuando resulte relevante para la valoración de sus activos, pasivos, situación financiera y ganancias o pérdidas,
 - los objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero de la sociedad, incluida la política aplicada para cubrir cada tipo significativo de transacción prevista para la que se utilice la contabilidad de cobertura, y
 - la exposición de la sociedad al riesgo de precio, riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de flujo de caja.

3. Los Estados miembros podrán permitir que las sociedades contempladas en el artículo 11 no estén obligadas a elaborar el informe de gestión siempre y cuando incluyan en el anexo los datos relativos a la adquisición de acciones propias a que se refiere el apartado 2 del artículo 22 de la Directiva 77/ 91/ CEE.

4. Los Estados miembros podrán optar por dispensar a las sociedades a las que se refiere el artículo 27 de la obligación indicada en la letra b) del apartado 1 cuando se trate de información de carácter no financiero.

Artículo 47

1. Las cuentas anuales regularmente aprobadas y el informe de gestión, así como el informe establecido por la persona encargada del control de las cuentas, serán objeto de publicidad efectuada según las formas previstas por la legislación de cada Estado miembro de conformidad con el artículo 3 de la Directiva 68/151/CEE.

No obstante, la legislación de un Estado miembro podrá permitir que el informe de gestión no sea objeto de la publicidad antes mencionada. En tal caso, el informe de gestión estará a la disposición del público en el domicilio social de la sociedad en el Estado miembro en cuestión.

Una copia íntegra o parcial de este informe deberá poderse obtener mediante simple petición. El precio que se reclame por esta copia no podrá exceder del de su coste administrativo.

1 bis. El Estado miembro a que pertenezca la sociedad o empresa contemplada en los párrafos segundo y tercero del apartado 1 del artículo 1 (sociedad de referencia) podrá eximir a dicha entidad de la publicación de sus cuentas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3 de la Directiva 68/151/CEE, a condición de que tales cuentas estén a disposición del público en su domicilio social, en los siguientes casos:

- a) si todos los socios con responsabilidad ilimitada de la sociedad de referencia son sociedades de las contempladas en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 1 regidas por la legislación de Estados miembros distintos del Estado miembro a cuya legislación está sujeta dicha sociedad y ninguna de dichas sociedades publica las cuentas de la sociedad en cuestión junto con sus propias cuentas,
- b) si todos sus socios con responsabilidad limitada son sociedades no sujetas al Derecho de un Estado miembro pero tienen una forma jurídica comparable a las contempladas en la Directiva 68/151/CEE.

Deberá poder obtenerse una copia de las cuentas mediante simple solicitud. El precio de dicha copia no podrá exceder de su coste administrativo. Deberán establecerse sanciones adecuadas en caso de incumplimiento de la obligación contenida en el presente apartado en materia de publicidad.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, los Estados miembros podrán permitir que las sociedades mencionadas en el artículo 11 publiquen:

- a) un balance abreviado que refleje solamente las partidas precedidas de letras y de números romanos previstas en los artículos 9 y 10, con mención separada de las informaciones solicitadas entre paréntesis en las partidas D II del activo y C del pasivo en el artículo 9, así como en la partida D II en el artículo 10, pero de una forma global para todas las partidas en cuestión;
- b) un anexo simplificado, de conformidad con el artículo 44. Será aplicable el artículo 12.

Además, los Estados miembros podrán autorizar a esas sociedades para que no publiquen su cuenta de pérdidas y ganancias, su informe de gestión, así como el informe establecido por la persona encargada del control de las cuentas.

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

3. Los Estados miembros podrán permitir que las sociedades mencionadas en el artículo 27 publiquen:

- a) un balance abreviado únicamente con las partidas precedidas de letras y de números previstas en los artículos 9 y 10, con mención separada, bien en el balance o bien en la Memoria:
 - de las partidas C I 3, C II 1, 2, 3 y 4, C III 1, 2, 3, 4 y 7, D II 2, 3 y 6, y D III 1 y 2 del activo, así como C 1, 2, 6, 7 y 9 del pasivo, en el artículo 9,
 - de las partidas C I 3, C II 1, 2, 3 y 4, C III 1, 2, 3, 4 y 7, D II 2, 3 y 6, D III 1 y 2, F 1, 2, 6, 7 y 9, así como I 1, 2, 6, 7 y 9, en el artículo 10,
 - las informaciones pedidas entre paréntesis en las partidas D II del activo y C del pasivo en el artículo 9, pero de forma global para todas las partidas en cuestión y por separado para las partidas D II 2 y 3 del activo, así como C 1, 6, 7 y 9 del pasivo,
 - las informaciones pedidas entre paréntesis en la partida D II en el artículo 10, pero de forma global para todas las partidas en cuestión y por separado para las partidas D II 2 y 3;
- b) una Memoria abreviada, desprovista de las indicaciones pedidas en los puntos 5, 6, 8, 10 y 11 del apartado 1 del artículo 43. No obstante, la Memoria deberá indicar las informaciones previstas en el punto 6 del apartado 1 del artículo 43, de forma global para todas las partidas en cuestión.

El presente apartado no afectará al apartado 1 en lo relativo a la cuenta de pérdidas y ganancias, el informe de gestión, así como el informe establecido por la persona encargada del control de las cuentas.

Será aplicable el artículo 12.

Artículo 48

Al efectuarse cualquier publicación íntegra, las cuentas anuales y el informe de gestión deberán reproducirse en la forma y el texto sobre cuya base la persona encargada del control de las cuentas haya establecido su informe. Deberán ir acompañados del texto íntegro de la certificación.

Artículo 49

Cuando no se publiquen íntegramente las cuentas anuales, deberá precisarse que se trata de una versión abreviada y deberá hacerse referencia al registro en el que se hayan presentado las cuentas en virtud del apartado 1 del artículo 47. Cuando aún no hubiera tenido lugar esta presentación, deberá mencionarse esta circunstancia. El informe de la persona o personas encargadas de la auditoría de las cuentas anuales (en lo sucesivo denominadas los auditores legales) no podrá acompañar a esta publicación, pero se precisará si la opinión de auditoría se emitió sin reservas, con reservas, o si fue desfavorable, o si los auditores legales no pudieron emitir una opinión de auditoría. También se indicará si el informe de los auditores legales incluye referencia a alguna cuestión sobre la cual los auditores legales hayan llamado la atención a fin de enfatizarla sin por ello formular reservas.

Artículo 50

Al mismo tiempo que las cuentas anuales y en las mismas modalidades, deberán publicarse:

- la propuesta de afectación de los resultados,
- la afectación de los resultados,

en el caso en que estos elementos no apareciesen en las cuentas anuales.

Artículo 50 bis

Las cuentas anuales, además de publicarse en la moneda en que estén establecidas, podrán publicarse en ecus, utilizando el tipo de conversión de la fecha de cierre del balance. Este tipo se indicará en el anexo.

Sección 11ª Control

Artículo 51

1. Las cuentas anuales de las sociedades serán auditadas por una o varias personas habilitadas por los Estados miembros para realizar auditorías legales de documentos contables en virtud de la Octava Directiva 84/253/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1984, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables⁹.

Los auditores legales deberán además emitir una opinión respecto a la concordancia o no del informe anual de gestión con las cuentas anuales del mismo ejercicio.

2. Los Estados miembros podrán eximir de la obligación prevista en el apartado 1 a las sociedades mencionadas en el artículo 11.

Será aplicable el artículo 12.

3. En el caso mencionado en el apartado 2, los Estados miembros introducirán en su legislación sanciones apropiadas para el caso en que las cuentas anuales o el informe de gestión de las sociedades, no se establecieran de conformidad con la presente Directiva.

Artículo 51 bis

1. El informe de los auditores legales incluirá:
 - a) una introducción en la que se identificarán al menos las cuentas anuales que son objeto de la auditoría legal, junto con el marco de información financiera que se aplicó en la preparación de estas cuentas;
 - b) una descripción del alcance de la auditoría legal, en la que se precisarán al menos las normas de auditoría conforme a las cuales ésta se ha llevado a cabo;

⁹ DO L 126 de 12.5.1984, p. 20.

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

- c) una opinión de auditoría, que recogerá de forma precisa la opinión de los auditores legales en cuanto a si las cuentas anuales ofrecen una imagen fiel de conformidad con el marco pertinente de información financiera y, en su caso, si las cuentas anuales cumplen los requisitos legales; la opinión de auditoría podrá ser sin reservas, con reservas, desfavorable o, si los auditores legales se ven en la incapacidad de emitir una opinión de auditoría, como opinión denegada;
 - d) una referencia a cualquier cuestión sobre la cual los auditores legales llamen la atención a fin de enfatizarla sin por ello formular reservas;
 - e) una opinión sobre la concordancia o no del informe anual de gestión con las cuentas anuales correspondientes al mismo ejercicio.
2. El informe irá firmado y fechado por los auditores legales.

Sección 12ª Disposiciones finales

Artículo 52

1. Si (SIC! Se) creará ante la Comisión un Comité de contacto que tendrá como misión:

- a) facilitar, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 169 y 170 del Tratado, una aplicación armonizada de la presente Directiva mediante una concertación regular relativa en especial a los problemas concretos de su aplicación;
- b) aconsejar a la Comisión, si fuera necesario, sobre los complementos o enmiendas a la presente Directiva.

2. El Comité de contacto estará integrado por representantes de los Estado miembros, así como por representantes de la Comisión. La presidencia corresponderá a un representante de la Comisión. La secretaría será desempeñada por los servicios de la Comisión.

3. El Comité será convocado por su presidente por propia iniciativa o bien a petición de uno de sus miembros.

Artículo 53

1. **(Suprimido)**

2. El Consejo, a propuesta de la Comisión, procederá cada cinco años al examen y, en su caso, a la revisión de los importes de la presente Directiva expresados en unidades de cuenta europeas, en función de la evolución económica y monetaria en la Comunidad.

Artículo 53 bis

Los Estados miembros no concederán las excepciones previstas en los artículos 11, 27, 46, 47 y 51 a las sociedades cuyos valores mobiliarios estén admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro en el sentido del punto

13 del artículo 1 de la Directiva 93/22/CEE del Consejo, de 10 de mayo de 1993, relativa a los servicios de inversión en el ámbito de los valores negociables¹⁰.

Artículo 55

1. Los Estados miembros aplicarán las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para adaptarse a la presente Directiva, en un plazo de dos años a partir de su notificación. Informarán de ello inmediatamente a la Comisión.

2. Los Estados miembros podrán prever que las disposiciones mencionadas en el apartado 2, no se apliquen hasta dieciocho meses después de la expiración del plazo previsto en dicho apartado.

No obstante, estos dieciocho meses podrán convertirse en cinco años:

- a) para las «unregistered companies» en el Reino Unido y en Irlanda;
- b) para la aplicación de los artículos 9 y 10, así como de los artículos 23 al 26, relativos a los esquemas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, en la medida en que un Estado miembro hubiera aplicado para estos documentos, otros esquemas como máximo tres años antes de la notificación de la presente Directiva;
- c) para la aplicación de las disposiciones de la presente Directiva relativas al cálculo y a la presentación en el balance de amortizaciones relativas a elementos del patrimonio correspondientes a las partidas de activo mencionadas en el artículo 9, partidas C II 2 y 3, y en el artículo 10, partidas C II 2 y 3;
- d) para la aplicación del apartado 1 del artículo 47, excepto en lo relativo a las sociedades ya sujetas a la obligación de publicidad en virtud de la letra D del apartado 1 del artículo 2 de la Directiva 68/ 151/CEE. En este caso, el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 47 de la presente Directiva, se aplicará a las cuentas anuales y al informe establecido por la persona encargada del control de las cuentas;
- e) para la aplicación del apartado 1 del artículo 51.

Además, ese plazo de dieciocho meses podrá convertirse en ocho años para las sociedades navieras cuyo objeto principal sea la navegación, y que ya existieran en el momento de la entrada en vigor de las disposiciones mencionadas en el apartado 1.

3. Los Estados miembros se encargarán de comunicar a la Comisión el texto de las disposiciones esenciales de Derecho interno, que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.

Artículo 56

1. La obligación de indicar en las cuentas anuales las partidas dispuestas en los artículos 9, 10, 10 bis y 23 a 26, relativas a las empresas ligadas en el sentido del artículo 41 de la Directiva 83/349/ CEE, y la obligación de dar informaciones relativas

¹⁰ DO L 141 de 11.6.1993, p. 27; Directiva cuya última modificación la constituye la Directiva 2002/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 35 de 11.2.2003, p. 1).

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

a estas empresas, con arreglo al apartado 2 del artículo 13, al artículo 14 y al punto 7 del apartado 1 del artículo 43, entrarán en vigor a partir de la fecha indicada en el apartado 2 del artículo 49 de la Directiva antes indicada.

2. El apéndice debe además declarar:

- a) el nombre y domicilio social de la empresa que establezca las cuentas consolidadas del grupo mayor de empresas del que forme parte la sociedad en cuanto empresa filial;
- b) el nombre y domicilio social de la empresa que establezca las cuentas consolidadas del grupo menor de empresas incluidas en el grupo de empresas a que se refiere la letra a) del que forme parte la sociedad en cuanto empresa filial;
- c) deberá mencionarse el lugar en que podrán obtenerse las cuentas consolidadas a que se refieren las letras a) y b), a menos que éstas no estén disponibles.

Artículo 57

Sin perjuicio de las Directivas 68/151/CEE y 77/91/CEE, los Estados miembros podrán no aplicar a las sociedades sujetas a su derecho nacional que sean empresas filiales en el sentido de la Directiva 83/349/CEE, las disposiciones de la presente Directiva relativas al contenido, al control y a la publicidad de las cuentas anuales si se cumplieren las condiciones siguientes:

- a) la empresa matriz está sujeta al derecho de un Estado miembro;
- b) todos los accionistas o asociados de la empresa filial han declarado estar de acuerdo en la exención antes indicada; esta declaración será exigida para cada ejercicio;
- c) la empresa matriz se ha declarado garante de los compromisos contraídos por la empresa filial;
- d) las declaraciones a que se refieren las letras b) y c) son objeto de publicidad por parte de la empresa filial en las formas establecidas por la legislación del Estado miembro, con arreglo al artículo 3 de la Directiva 68/151/CEE;
- e) la empresa filial está incluida en las cuentas consolidadas establecidas por la empresa matriz con arreglo a la Directiva 83/349/CEE;
- f) la exención antes indicada se menciona en el apéndice de las cuentas consolidadas establecidas por la empresa matriz;
- g) las cuentas consolidadas a que se refiere la letra e), el informe consolidado de gestión y el informe de la persona encargada del control de estas cuentas son objeto de publicidad por parte de la empresa filial según las formas dispuestas por la legislación del Estado miembro con arreglo al artículo 3 de la Directiva 68/151/ CEE.

Artículo 57 bis

1. Los Estados miembros podrán exigir que las sociedades contempladas en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 1 sujetas a su legislación nacional que sean socios con responsabilidad ilimitada de cualesquiera sociedades o empresas de las mencionadas en los párrafos segundo y tercero del apartado 1 del artículo 1 (sociedad

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

de referencia) establezcan, hagan controlar y publiquen junto con sus propias cuentas las cuentas de la sociedad de referencia, de conformidad con las disposiciones de la presente Directiva.

En dicho caso, los requisitos de la presente Directiva no se aplicarán a la sociedad de referencia.

2. Los Estados miembros podrán no aplicar las exigencias de la presente Directiva a la sociedad de referencia en los siguientes casos:

- a) si las cuentas de dicha sociedad son establecidas, controladas y publicadas de conformidad con las disposiciones de la presente Directiva, por una sociedad de las contempladas en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 1, que sea socio con responsabilidad ilimitada de la sociedad de referencia y está sujeta a la legislación de otro Estado miembro;
- b) si la sociedad de referencia está incluida en las cuentas consolidadas establecidas, controladas y publicadas de conformidad con lo dispuesto en la Directiva 83/349/CEE, por un socio con responsabilidad ilimitada o cuando la sociedad de referencia está incluida en las cuentas consolidadas en un conjunto más amplio de empresas, establecidas, controladas y publicadas de conformidad con lo dispuesto en la Directiva 83/349/CEE del Consejo por una empresa matriz sometida a la legislación de un Estado miembro. Deberá hacerse constar esta excepción en el anexo de las cuentas consolidadas.

3. En dichos casos, la sociedad de referencia deberá indicar a todo aquél que lo solicite el nombre de la sociedad que publica las cuentas.

Artículo 58

Los Estados miembros podrán no aplicar a las sociedades sujetas a su derecho nacional que sean empresas matrices en el sentido de la Directiva 83/349/CEE, las disposiciones de la presente Directiva relativas al control y a la publicidad de la cuenta de pérdidas y ganancias si se cumplen las condiciones siguientes:

- a) la empresa matriz establece cuentas consolidadas con arreglo a la Directiva 83/349/CEE y está comprendida en las cuentas consolidadas;
- b) la exención antes indicada se menciona en el apéndice de las cuentas anuales de la empresa matriz;
- c) la exención antes indicada se menciona en el apéndice de las cuentas consolidadas establecidas (SIC! establecidas) por la empresa matriz;
- d) el resultado del ejercicio de la empresa matriz calculado con arreglo a la presente Directiva, figura en el balance de la empresa matriz.

Artículo 59

1. Los Estados miembros podrán permitir o prescribir que las participaciones, en el sentido del artículo 17, poseídas en el capital de empresas sobre cuya gestión y política financiera se ejerza una influencia importante, se anoten en el balance con arreglo a los apartados 2 a 9 siguientes, como subpartidas de las partidas «Partes en empresas ligadas» y «Participaciones», según el caso. Se presumirá que una empresa

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

ejerce una influencia importante sobre otra empresa cuando tenga el 20 % ó más de los derechos de voto de los accionistas o asociados de esta empresa. Será aplicable el artículo 2 de la Directiva 83/349/CEE.

2. Cuando se aplique por primera vez el presente artículo en una participación contemplada en el apartado 1, ésta se inscribirá en el balance:

- a) sea por su valor contable calculado con arreglo a la sección 7 o 7 bis. La diferencia entre este valor y el montante correspondiente a la fracción de capitales propios representado por esta participación se mencionará separadamente en el balance o en el apéndice. Esta diferencia se calculará a la fecha en la que el método se aplique por vez primera;
- b) sea por el montante correspondiente a la fracción de capitales propios representada por esta participación. La diferencia entre este montante y el valor contable valorado con arreglo a las normas de valoración dispuestas en la sección 7 o 7 bis se mencionará separadamente en el balance o en el apéndice. Esta diferencia se calculará a la fecha en la que el método se aplique por vez primera;
- c) los Estados miembros podrán prescribir la aplicación de la letra a) o de la letra b). El balance o el apéndice deberán indicar si se ha utilizado la letra a) o la letra b);
- d) los Estados miembros podrán, para la aplicación de la letra a) y de la letra b), prescribir o permitir que el cálculo de la diferencia se efectúe a la fecha de adquisición de la participación a que se refiere el apartado 1 o, cuando la adquisición se haya hecho en varias veces, a la fecha en que las acciones o partes se hayan convertido en una participación en el sentido del apartado 1.

3. Cuando hubiere elementos del activo o del pasivo de la empresa en que se posee una participación en el sentido del apartado 1, evaluados según métodos que no correspondan con los utilizados por la sociedad para establecer sus cuentas anuales, estos elementos podrán, a efectos de calcular la diferencia a que se refieren la letra a) o la letra b) del apartado 2, calcularse de nuevo con arreglo a los métodos utilizados por la sociedad al establecer sus cuentas anuales. Cuando no se haya procedido a esta nueva valoración, se deberá mencionar en el apéndice. Los Estados miembros podrán imponer esta nueva valoración.

4. El valor contable a que se refiere a letra a) del apartado 2 o el montante correspondiente a la fracción de capitales propios a que se refiere la letra b) del apartado 2 se aumentarán o reducirán en una cantidad igual al montante de la variación, producida durante el ejercicio, de la fracción de capitales propios representada por esta participación; a este montante se le restará el montante de los dividendos correspondientes a la participación.

5. En la medida en que una diferencia positiva mencionada en la letra a) o b) del apartado 2 no sea imputable a una categoría de elementos del activo o del pasivo, será tratada con arreglo a las normas aplicables a la partida «Fondos de comercio».

6. a) La fracción del resultado atribuible a las participaciones a que se refiere el apartado 1 se inscribirá en la cuenta de pérdidas y ganancias en una partida distinta bajo la denominación correspondiente.

1.2.1. CUARTA DIRECTIVA

- b) Cuando este montante exceda del montante de los dividendos ya recibidos o cuyo pago pueda reclamarse, el montante de la diferencia debe reflejarse en una reserva que no podrá ser repartida entre los accionistas.
- c) Los Estados miembros podrán permitir o prescribir que la fracción del resultado atribuible a las participaciones a que se refiere el apartado 1 sólo figure en la cuenta de pérdidas y ganancias en la medida en que corresponda a dividendos ya recibidos o cuyo pago pueda reclamarse (SIC! pueda reclamarse).

7. Las eliminaciones a que se refiere la letra c) del apartado 1 del artículo 26 de la Directiva 83/349/ CEE se efectuarán en la medida en que sus elementos de ella sean conocidos o accesibles. Se aplicarán los apartados 2 y 3.

8. Cuando una empresa en la que se posee una participación en el sentido del apartado 1, establezca cuentas consolidadas, serán aplicables las disposiciones de los apartados precedentes a los capitales propios inscritos en estas cuentas consolidadas.

9. Se podrá renunciar a la aplicación del presente artículo cuando las participaciones a que se refiere el párrafo 1 sólo tengan un interés desdeñable en relación al objetivo del apartado 3 del artículo 2.

Artículo 60

Hasta una posterior coordinación, los Estados miembros podrán prever que la evaluación de los valores en los que las sociedades de inversión, en el sentido del apartado 2 del artículo 5, hubieran colocado sus fondos, se haga sobre la base de su valor razonable.¹¹

En este caso, los Estados miembros podrán dispensar igualmente a las sociedades de inversión con capital variable, de hacer figurar de forma clara los importes de correcciones de valor mencionados en el artículo 36.

Artículo 61

Los Estados miembros podrán no aplicar a una sociedad sujeta a su derecho nacional que sea una empresa matriz en el sentido de la Directiva 83/349/CEE, las disposiciones del punto 2 del apartado 1 del artículo 43 de la presente Directiva relativas al montante de los capitales propios y al del resultado de las empresas de que se trate;

- a) cuando las empresas de que se trate estén incluidas en las cuentas consolidadas establecidas por esta empresa matriz o en las cuentas consolidadas de un grupo mayor de empresas a que se refiere el apartado 2 del artículo 7 de la Directiva 83/349/CEE, o
- b) cuando los derechos poseídos en su capital sean tratados por esta empresa matriz en sus cuentas anuales con arreglo al artículo 59 o en las cuentas consolidadas que esta empresa matriz establezca con arreglo al artículo 33 de la Directiva 83/ 349/CEE.

¹¹ Ver NTA sobre el valor razonable.

Artículo 61 bis

A más tardar el 1 de enero de 2007, la Comisión revisará las disposiciones de los artículos 42 bis al 42 septies, puntos 10 y 14 del apartado 1 del artículo 43, del apartado 1 del artículo 44, de la letra f) del apartado 2 del artículo 46 y de las letras a) y b) del apartado 2 del artículo 59, a la luz de la experiencia adquirida en la aplicación de las disposiciones sobre contabilidad por el valor razonable y habida cuenta de la evolución internacional en materia de contabilidad y, en su caso, presentará al Parlamento Europeo y al Consejo una propuesta de modificación de dichos artículos.¹²

Artículo 62

Los destinatarios de la presente Directiva serán los Estados miembros.

¹² Ver NTA sobre el valor razonable.

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA DEL CONSEJO de 13 de junio de 1983 basada en la letra g) del apartado 3 del Artículo 54 del Tratado, relativa a las cuentas consolidadas.
(83/349/CEE) (DO L 193 de 18.7.1983, p. 1)

Esta Directiva ha sido modificada por los siguientes documentos:

	Diario oficial		
	Nº	Pág.	fecha
Undécima Directiva del Consejo de 21 de diciembre de 1989 (89/666/ CEE)	L 395	36	30.12.1989
Directiva del Consejo de 8 de noviembre de 1990 (90/604/CEE)	L 317	57	16.11.1990
Directiva del Consejo de 8 de noviembre de 1990 (90/605/CEE)	L 317	60	16.11.1990
Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de septiembre de 2001	L 283	28	27.10.2001
Directiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 de junio de 2003	L 178	16	17.7.2003
Acta de adhesión de España y de Portugal	L 302	23	15.11.1985
Acta de adhesión de Austria, de Finlandia y de Suecia	C 241	21	29.8.1994
Adaptación por Decisión 95/1/CE, Euratom, CECA del Consejo		1	1.1.1995

Esta versión consolidada contiene referencias a la unidad de cuenta europea y/o al ecu que a partir del 1 enero 1999 deberán entenderse como referencias al euro — Reglamento (CEE) no 3308/80 del Consejo (DO L 345 de 20.12.1980, p. 1) y Reglamento (CE) no 1103/97 del Consejo (DO L 162 de 19.6.1997, p. 1).

EL CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y, en particular, la letra g) del apartado 3 de su artículo 54,

Vista la propuesta de la Comisión¹,

Visto el dictamen del Parlamento Europeo²,

Visto el dictamen del Comité económico y social³,

Considerando que el Consejo adoptó, el 25 de julio de 1973, la Directiva 78/660/CEE⁴, dirigida a coordinar las legislaciones nacionales sobre las cuentas anuales de ciertas formas de sociedades; que un número importante de sociedades forman parte de grupos de sociedades; que un número importante de sociedades forman parte de

¹ DO nº C 121 de 2. 6. 1976, p. 2.

² DO nº C 163 de 10. 7. 1978, p. 60.

³ DO nº C 75 de 26. 3. 1977, p. 5.

⁴ DO nº L 222 de 14. 8. 1978, p. 11.

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

grupos de empresas; que se deben establecer cuentas consolidadas para que la información financiera sobre estos grupos de empresas sea conocido por los asociados y por terceros; que, por ello, se impone una coordinación de las legislaciones nacionales sobre las cuentas consolidadas a fin de cumplir los objetivos de comparabilidad y equivalencia de estas informaciones;

Considerando que, para determinar las condiciones de consolidación, es preciso considerar no solamente los casos en que el poder de control se base en una mayoría de los derechos de voto sino también los casos en que se base en acuerdos, cuando éstos estén permitidos; que, por otra parte, es necesario permitir a los Estados miembros en que esto se produzca, regular los casos en los que, en ciertas circunstancias, se haya producido un control efectivo basado en una participación minoritaria; que es necesario, en fin, permitir a los Estados miembros regular el caso de los grupos de empresas que se encuentran entre sí en una situación de igualdad;

Considerando que el fin de la coordinación en materia de cuentas consolidadas es proteger los intereses ligados a las sociedades de capitales; que esta protección supone el principio del establecimiento de cuentas consolidadas cuando tal sociedad forme parte de un grupo de empresas y que estas cuentas consolidadas se establezcan obligatoriamente, al menos cuando dicha sociedad es una sociedad matriz; que, por otra parte, es necesario, para una plena información, que cuando una empresa filial es, ella misma, una empresa matriz, establezca cuentas consolidadas; que, sin embargo, tal empresa matriz puede, y en ciertas condiciones debe, ser dispensada de establecer tales cuentas consolidadas siempre que sus asociados y los terceros estén suficientemente protegidos;

Considerando que para los grupos de empresas que no superen un cierto volumen, puede justificarse una exención de la obligación de establecer cuentas consolidadas; que, en consecuencia, importa establecer límites máximos para tal exención; que de ahí resulta que los Estados miembros pueden bien disponer que el sobrepasar la cifra límite fijada por uno solo de los tres criterios sea suficiente para que no se aplique la exención bien adoptar límites inferiores a los establecidos en la Directiva;

Considerando que las cuentas consolidadas deben dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera de los resultados del grupo de empresas comprendidas en la consolidación; que, a este efecto, el principio es que la consolidación debe englobar todas las empresas de dicho grupo; que esta consolidación debe llevar consigo la inclusión plena de elementos de activo y de pasivo, de los recursos y de las obligaciones de estas empresas con mención distinta de los intereses de las personas que no pertenezcan a este grupo; que, sin embargo, deben efectuarse las necesarias correcciones para eliminar los efectos de las relaciones financieras entre las empresas consolidadas;

Considerando que se debe definir un cierto número de principios en materia de establecimiento de cuentas consolidadas y de valoración en el marco de estas cuentas, para garantizar que éstas agrupen elementos coherentes y comparables, en lo que respecta tanto a los métodos seguidos para su valoración como a los períodos contables que se tengan en cuenta;

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

Considerando que las participaciones en el capital de las empresas en las que ejerzan una influencia notable las empresas comprendidas en la consolidación deben incluirse en las cuentas consolidadas de acuerdo con el método de equivalencia;

Considerando que es indispensable que el apéndice de las cuentas consolidadas contenga informaciones precisas sobre las empresas que se vayan a consolidar;

Considerando que pueden mantenerse, sin perjuicio de un reexamen ulterior, ciertas excepciones, previstas inicialmente, de manera transitoria en la Directiva 78/660/CEE,

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

Sección 1 Condiciones de establecimiento de las cuentas consolidadas

Artículo 1

1. Los Estados miembros impondrán a toda empresa sujeta a su derecho nacional la obligación de establecer cuentas consolidadas y un informe consolidado de gestión si esta empresa (empresa matriz):

- a) tiene la mayoría de los derechos de voto de los accionistas o asociados de una empresa (empresa filial), o
- b) tiene el derecho de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de administración, de dirección o de control de una empresa (empresa filial) y es al mismo tiempo accionista o asociada de esta empresa, o
- c) tiene derecho de ejercer una influencia dominante sobre una empresa (empresa filial) de la que es accionista o asociada, en virtud de un contrato celebrado con ella o en virtud de una cláusula estatutaria de tal empresa, cuando el derecho del que dependa esta empresa filial permita que quede sujeta a tales contratos o cláusulas estatutarias; los Estados miembros podrán no prescribir que la empresa matriz sea accionista o asociada de la empresa filial. Los Estados miembros cuyo derecho no prevea tal contrato o tal cláusula estatutaria no estarán obligados a aplicar esta disposición, o
- d) sea accionista o asociada de una empresa, y
 - aa) la mayoría de los miembros del órgano de administración, de dirección o de control de esta empresa (empresa filial), en función durante el ejercicio y en el ejercicio anterior y hasta el establecimiento de cuentas consolidadas, hayan sido nombrados por efecto del solo ejercicio de sus derechos de voto, o
 - bb) que ella sola controle, en virtud de un acuerdo celebrado con otros accionistas o asociados de esta empresa (empresa filial) la mayoría de los derechos de voto de los accionistas o asociados de ésta. Los Estados miembros podrán adoptar disposiciones más detalladas relativas a la forma y contenido de este acuerdo.

Los Estados miembros impondrán, al menos, la reglamentación que figura en el punto bb).

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

Podrán subordinar la aplicación del punto aa) al hecho de que el porcentaje de la participación sea igual o superior al 20 % de los derechos de voto de los accionistas o asociados.

Sin embargo, el punto aa) no será aplicable si otra empresa tiene, respecto a esta empresa filial, alguno de los derechos a que se refieren las letras a), b) o c).

2. Además de los casos contemplados en el apartado 1, los Estados miembros podrán imponer a toda empresa sujeta a su derecho nacional el establecimiento de cuentas consolidadas y de un informe consolidado de gestión cuando:

- a) dicha empresa (empresa matriz) pueda ejercer o ejerza efectivamente una influencia dominante o un control sobre otra empresa (empresa filial), o
- b) dicha empresa (empresa matriz) y otra empresa (empresa filial) se hallen bajo la dirección única de la empresa matriz.

Artículo 2

1. Para la aplicación de las letras a), b) y d) del apartado 1 del artículo 1, a los derechos de voto, de nombramiento o de revocación de la empresa matriz deben sumárseles los derechos de cualquier otra empresa filial, y los de las personas que obren en su propio nombre, pero por cuenta de la empresa matriz o de cualquier otra empresa filial.

2. Para la aplicación de las letras a), b) y d) del apartado 1 del artículo 1, los derechos indicados en el apartado 1 del presente artículo serán desprovistos de los derechos:

- a) correspondientes a las acciones o partes poseídas por cuenta de una persona distinta de la empresa matriz o una empresa filial, o
- b) correspondientes a las acciones o partes poseídas en garantía, siempre que estos derechos se ejerzan con arreglo a las instrucciones recibidas o que la posesión de estas acciones o partes constituya para la empresa poseedora una operación corriente de sus actividades en materia de préstamos, siempre que los derechos de voto se ejerzan en interés de quien ofrezca la garantía.

3. Para la aplicación de las letras a) y d) del apartado 1 del artículo 1, a la totalidad de los derechos de voto de los accionistas o asociados de la empresa filial deben quitársele los derechos de voto propios de las acciones o partes poseídas por esta misma empresa, por una empresa filial (SIC! filial) de ésta o por una persona que actúe en su propio nombre pero por cuenta de estas empresas.

Artículo 3

1. La empresa matriz y todas sus empresas filiales deberán consolidarse, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 13 y 15, cualquiera que sea el lugar del domicilio social de estas empresas filiales.

2. Para la aplicación del apartado 1, toda empresa filial de una empresa matriz será consolidada como filial de la empresa matriz que estuviere a la cabeza de estas empresas que se vayan a consolidar.

Artículo 4

1. La empresa matriz y todas sus empresas filiales serán empresas consolidables de acuerdo con la presente Directiva cuando, la (SIC! bien la) empresa matriz, bien una o varias de las empresas filiales, estén organizadas en alguna de las formas de sociedades siguientes:

- a) *en Alemania*: die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung;
- b) *en Bélgica*: la société anonyme/de naamloze vennootschap, la société en commandite par actions/de commanditaire vennootschap op aandelen, la société de personnes à responsabilité limitée/de personevennootschap met beperkte aansprakelijkheid;
- c) *en Dinamarca*: aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber;
- d) *en Francia*: la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;
- e) *en Grecia*: η ανώνυμη εταιρία, η εταιρία περιορισμένης ευθύνης, ή
- f) *en Irlanda*: public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee;
- g) *en Italia*: la società per azioni, la società in accomandita per azioni, la società a responsabilità limitata;
- h) *en Luxemburgo*: la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;
- i) *en los Países Bajos*: de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;
- j) *en el Reino Unido*: public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee;
- k) *para (SIC! en) España*: la sociedad anónima, la sociedad comanditaria por acciones, la sociedad de responsabilidad limitada;
- l) *para (SIC! en) Portugal*: a sociedade anónima de responsabilidade limitada, a sociedade em comandita por acções, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada;
- m) *en Austria*: die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung;
- n) *en Finlandia*: osakeyhtiö/aktiebolag;
- o) *en Suecia*: aktiebolag.

El párrafo primero se aplicará, asimismo, cuando la empresa matriz o una o varias empresas filiales estén constituidas en una de las formas de sociedad indicadas en los párrafos segundo o tercero del apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 78/660/CEE.

2. No obstante, los Estados miembros podrán eximir de la obligación establecida en el apartado 1 del artículo 1 cuando la empresa matriz no esté organizada en una de las formas indicadas en el apartado 1 del presente artículo o en los párrafos segundo o tercero del apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 78/660/CEE.

Artículo 5

1. Los Estados miembros podrán establecer una exención de la obligación dispuesta en el apartado 1 del artículo 1 cuando la empresa matriz sea una sociedad de

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

participación financiera de acuerdo con el apartado 3 del artículo 5 de la Directiva 78/660/CEE y

- a) no haya intervenido, directa o indirectamente, en la gestión de la empresa filial durante el ejercicio, y
 - b) que, durante el ejercicio, así como durante los cinco ejercicios anteriores, no hayan ejercido el derecho de voto correspondiente a su participación con ocasión (SIC! ocasión) del nombramiento de un miembro del órgano de administración, de dirección o de control de la empresa filial, o, cuando el ejercicio del derecho de voto haya sido necesario para el funcionamiento de los órganos de administración, de dirección y de control de la empresa filial, siempre que ningún accionista o asociado que tenga la mayoría de los derechos de votos de la empresa matriz, ni ningún miembro de los órganos de administración, de dirección o de control de esta empresa o de su accionista o asociado que tenga la mayoría de los derechos de votos, forme parte de los órganos de administración, de dirección y de control de la empresa filial y que los miembros de estos órganos así nombrados hayan ejercido sus funciones fuera de toda injerencia o influencia de la empresa matriz o de alguna de sus empresas filiales, y
 - c) que sólo hayan concedido préstamos a empresas en las que ella ostente una participación. Si hubieren concedido préstamos a otros beneficiarios, los mismos deberán haber sido reembolsados en la fecha de cierre de las cuentas anuales del ejercicio anterior, y
 - d) que la exención haya sido concedida por una autoridad administrativa después de verificar que se cumplían las condiciones arriba mencionadas.
2. a) En caso de exención de una sociedad de participación financiera, el apartado 2 del artículo 43 de la Directiva 78/660/CEE a partir de la fecha prevista en el apartado 2 del artículo 49 no se aplicará a las cuentas anuales de esta sociedad para toda participación mayoritaria en sus empresas filiales.
- b) En lo que respecta a estas participaciones mayoritarias, se podrán omitir las indicaciones a que se refiere el punto 2 del apartado 1 del artículo 43 de la Directiva 78/660/CEE cuando puedan perjudicar gravemente a la sociedad, a sus accionistas o asociados o a una de sus empresas filiales. Los Estados miembros podrán subordinar esta omisión a la autorización previa de una autoridad administrativa o judicial. La omisión de estas indicaciones se deberá mencionar en el apéndice.

Artículo 6

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 4 y en el artículo 5, los Estados miembros podrán disponer una exención de la obligación dispuesta en el apartado 1 del artículo 1 cuando, en la fecha de cierre del balance de la empresa matriz, el grupo de las empresas que se vaya a consolidar, no sobrepase en sus últimas cuentas anuales, los límites de dos de los tres criterios a que se refiere el artículo 27 de la Directiva 78/660/CEE.

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

2. Los Estados miembros podrán autorizar o prescribir que, para el cálculo de las cifras límite citadas, no se proceda a la compensación prevista en el apartado 1 del artículo 19, ni a la eliminación prevista en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 26. En este caso, las cifras límite de los criterios relativos al total del balance y a la cantidad neta del volumen de negocios se aumentarán en un 20 %.

3. El artículo 12 de la Directiva 78/660/CEE será aplicable a los criterios antes referidos.

4. El presente artículo no se aplicará cuando una de las empresas objeto de consolidación sea una sociedad cuyos valores mobiliarios estén admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro en el sentido del punto 13 del artículo 1 de la Directiva 93/22/CEE del Consejo, de 10 de mayo de 1993, relativa a los servicios de inversión en el ámbito de los valores negociables⁵.

Artículo 7

1. Los Estados miembros exceptuarán, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 4 y en los artículos 5 y 6, de la obligación dispuesta en el apartado 1 del artículo 1, a toda empresa matriz que dependa de su derecho nacional y sea al mismo tiempo una empresa filial, cuando su propia empresa matriz esté sujeta al derecho de un Estado miembro, en los dos casos siguientes:

- a) cuando la empresa matriz sea titular de todas las partes o acciones de esta empresa exenta. Las partes o acciones de esta empresa poseídas por miembros de sus órganos de administración, de dirección o de control en virtud de una obligación legal o estatutaria no se tomarán en consideración;
- b) cuando la empresa matriz posea el 90 % o más de las partes o acciones de la empresa exenta y los otros accionistas o asociados de esta empresa hayan aprobado la exención.

2. La exención dependerá de que se cumplan todas las condiciones siguientes:

- a) la empresa exenta, así como todas sus empresas filiales, se consolidarán en las cuentas de un grupo mayor de empresas cuya empresa matriz esté sujeta al derecho de un Estado miembro, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 13 y 15;
- b) aa) las cuentas consolidadas a que se refiere la letra a), así como el informe consolidado de gestión del grupo mayor de empresas, las establecerá la empresa matriz del grupo, y serán controladas según el ordenamiento jurídico del Estado miembro del que dependan, de conformidad con la presente Directiva;
- bb) las cuentas consolidadas a que se refiere la letra a) y el informe consolidado de gestión a que se refiere el punto aa), así como el informe de la persona encargada del control de estas cuentas y, en su caso, los documentos a que se refiere el artículo 9, serán objeto, por parte de la empre-

⁵ DO L 141 de 11.6.1993, p. 27; Directiva cuya última modificación la constituye la Directiva 2002/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 35 de 11.2.2003, p. 1).

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

sa exenta, de una publicidad efectuada según las modalidades previstas por el ordenamiento jurídico del Estado miembro al que esté sujeta esta empresa, con arreglo al artículo 38. Este Estado miembro podrá exigir que la publicidad de estos documentos se realice en su lengua oficial y que la traducción de estos documentos sea certificada;

- c) el anexo de las cuentas anuales de la empresa deberá contener:
 - aa) el nombre y domicilio social de la empresa matriz que haya establecido las cuentas consolidadas a que se refiere la letra a), y
 - bb) la mención de la exención de la obligación de establecer cuentas consolidadas y un informe consolidado de gestión.

3. El presente artículo no se aplicará a las sociedades cuyos valores mobiliarios estén admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro en el sentido del punto 13 del artículo 1 de la Directiva 93/22/CEE del Consejo.

Artículo 8

1. En casos diferentes de los previstos en el apartado 1 del artículo 7, los Estados miembros podrán, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 4 y en los artículos 5 y 6, exceptuar de la obligación prevista en el apartado 1 del artículo 1, a toda empresa matriz que esté sometida a su derecho nacional y sea al mismo tiempo una empresa filial cuya propia empresa matriz esté sujeta al ordenamiento jurídico de un Estado miembro, cuando se cumplan todas las condiciones enumeradas en el apartado 2 del artículo 7 y los accionistas o asociados de la empresa exenta, titulares de acciones o partes en un porcentaje mínimo del capital suscrito de esta empresa, no hayan solicitado el establecimiento de cuentas consolidadas, a más tardar, seis meses antes del fin del ejercicio. Los Estados miembros no podrán fijar ese porcentaje en más de un 10 % para las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones ni en más de un 20 % para las empresas que tuvieran otra forma.

2. Un Estado miembro no podrá hacer depender la exención de que la empresa matriz que establezca las cuentas consolidadas a que se refiere la letra a) del apartado 2 del artículo 7, esté sujeta igualmente a su derecho nacional.

3. Un Estado miembro no podrá subordinar la exención a condiciones relativas al establecimiento y al control de las cuentas consolidadas a que se refiere la letra a) del apartado 2 del artículo 7.

Artículo 9

1. Los Estados miembros podrán subordinar la exención dispuesta en los artículos 7 y 8 a que se suministren informaciones complementarias, de conformidad con la presente Directiva, en las cuentas consolidadas a que se refiere la letra a) del apartado 2 del artículo 7, o en un documento anexo, a condición de que esas informaciones sean exigidas a las empresas sujetas al ordenamiento jurídico de este Estado miembro que estén obligados a establecer cuentas consolidadas y que se encuentren en la misma situación.

2. Los Estados miembros podrán, por otra parte, subordinar la exención a la condición de que se indiquen en el apéndice de las cuentas consolidadas a que se refiere

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

la letra a) del apartado 2 del artículo 7, o en las cuentas anuales de la empresa exceptuada, para el grupo de empresas a cuya empresa matriz exceptúen de la obligación de establecer cuentas consolidadas, todas o algunas de las informaciones siguientes:

- montante del activo inmovilizado,
- montante neto del volumen de negocios,
- resultado del ejercicio y montante de los capitales propios,
- número de miembros del personal empleado por término medio durante el ejercicio.

Artículo 10

Los artículos 7 y 9 no serán obstáculo para la aplicación de las disposiciones legislativas de los Estados miembros relativas al establecimiento de cuentas consolidadas o de un informe consolidado de gestión:

- cuando estos documentos sean exigidos para información de los asalariados o de sus representantes, o
- a petición de una autoridad administrativa o judicial para su propia información.

Artículo 11

1. Los Estados miembros podrán, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 4 y en los artículos 5 y 6, exceptuar de la obligación dispuesta en el apartado 1 del artículo 1, a cualquier empresa matriz que dependa de su ordenamiento jurídico y sea al mismo tiempo una empresa filial, cuando su propia empresa matriz no esté sujeta al ordenamiento jurídico de un Estado miembro, si se cumplen todas las condiciones siguientes:

- a) que la empresa exenta, así como, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 13 y 15, todas sus empresas filiales, estén consolidadas en las cuentas de un grupo mayor de empresas;
- b) que las cuentas consolidadas a que se refiere la letra a) y, en su caso, el informe consolidado de gestión, se establezcan de conformidad con la presente Directiva o de manera equivalente a cuentas consolidadas y a informes consolidados de gestión establecidos de conformidad con la presente Directiva;
- c) que las cuentas consolidadas a que se refiere la letra a) hayan sido controladas por una o varias personas facultadas para el control de cuentas en virtud del derecho nacional del que dependa la empresa que haya establecido estas cuentas.

2. Serán aplicables el punto bb) de la letra b) y la letra c) del apartado 2 del artículo 7 y los artículos 8 a 10.

3. Un Estado miembro sólo podrá disponer exenciones con arreglo al presente artículo, si dispone las mismas excepciones con arreglo a los artículos 7 a 10.

Artículo 12

1. Los Estados miembros podrán imponer, a cualquier empresa sujeta a su ordenamiento jurídico, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 1 a 10, la obligación de

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

establecer cuentas consolidadas (SIC! consolidadas) y un informe consolidado de gestión cuando:

- a) esta empresa, así como una o varias empresas diferentes que no se encuentren en una de las situaciones a que se refieren los apartados 1 o 2 el (SIC! ó 2 del) artículo 1, tuvieran una dirección única, en virtud de un contrato celebrado con esta empresa o por cláusulas estatutarias de estas empresas, o
- b) Los (SIC! los) órganos de administración, de dirección o de control de esta empresa, así como los de una o varias empresas diferentes que no se encuentren en una de las situaciones a que se refieren los apartados 1 o (SIC! ó) 2 del artículo 1, se compongan mayoritariamente de las mismas personas en función durante el ejercicio y hasta el establecimiento de las cuentas consolidadas.

2. En caso de aplicación del apartado 1, las empresas que se encuentren en una de las situaciones a que se refiere dicho párrafo, así como todas las empresas filiales, serán empresas consolidables, de acuerdo con la presente Directiva, cuando una o varias de estas empresas se organicen en alguna de las formas de sociedad a que se refiere el artículo 4.

3. El artículo 3, el apartado 2 del artículo 4, los artículos 5, 6, 13 a 28, los apartados 1, 3, 4 y 5 del artículo 29, los artículos 30 a 38, así como el apartado 2 del artículo 39, serán aplicables a las cuentas consolidadas y al informe consolidado de gestión contemplados por el presente artículo, debiendo considerarse las referencias a la empresa matriz, como referencias a todas las empresas contempladas en el apartado 1. Sin embargo, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las partidas «Capital», «Primas de emisión», «Reservas de revalorización», «Reservas», «Resultados trasladados» y «Resultado del Ejercicio», que vayan a incluirse en las cuentas consolidadas, serán los montantes sumados atribuibles a cada una de las empresas a que se refiere el apartado 1.

Artículo 13

1. Una empresa podrá quedar fuera de la consolidación cuando sólo tenga un interés poco significativo en relación al objetivo a que se refiere el apartado 3 del artículo 16.

2. Cuando varias empresas respondan al criterio previsto en el apartado 1, deberán, sin embargo, ser incluidas en la consolidación en la medida en que estas empresas presenten un interés significativo en relación al objetivo a que se refiere el apartado 3 del artículo 16.

3. Por otra parte, una empresa podrá quedar fuera de la consolidación cuando:

- a) restricciones severas y duraderas obstaculicen sustancialmente:
 - aa) el ejercicio por parte de la empresa matriz de sus derechos sobre el patrimonio o gestión de esta empresa, o
 - bb) el ejercicio de la dirección única de esta empresa cuando ésta se encuentre en una de las situaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 12;

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

- b) las informaciones necesarias para establecer las cuentas consolidadas conforme a la presente Directiva no puedan ser obtenidas sin gastos desproporcionados o sin demora injustificada;
- c) las acciones o partes de esta empresa sean poseídas exclusivamente para su cesión ulterior.

Artículo 15

1. Cuando una empresa matriz que no ejerza actividad industrial o comercial alguna, posea acciones o partes en una empresa filial debido a un acuerdo común con una o varias empresas no comprendidas en la consolidación, los Estados miembros podrán permitir, a efectos de la aplicación del párrafo 3 del artículo 16, que esta empresa matriz quede fuera de la consolidación.

2. Las cuentas anuales de la empresa matriz deberán unirse a las cuentas consolidadas.

3. Cuando se haya hecho uso de esta excepción, bien deberá aplicarse a las cuentas anuales de la empresa matriz el artículo 59 de la Directiva 78/660/CEE, o bien deberán figurar en el apéndice los datos que resultarían de la aplicación de este artículo.

Sección 2 Modos de establecimiento de las cuentas consolidadas

Artículo 16

1. Las cuentas consolidadas deberán comprender el balance consolidado, la cuenta de ganancias y pérdidas consolidadas y el apéndice. Estos documentos formarán una unidad (SIC! una unidad).

Los Estados miembros podrán permitir o exigir la inclusión de otros estados en las cuentas consolidadas además de los documentos contemplados en el primer párrafo.

2. Las cuentas consolidadas deberán establecerse con claridad y de conformidad con la presente Directiva.

3. Las cuentas consolidadas deberán dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera (SIC! financiera) y de los resultados del grupo de empresas comprendidas en la consolidación.

4. Cuando la aplicación de la presente Directiva no sea suficiente para dar la imagen fiel a que se refiere el apartado 3, deberán aportarse datos complementarios.

5. Si, en casos excepcionales, la aplicación de una disposición de los artículos 17 a 35 y del artículo 39 fuere contraria a la obligación dispuesta en el apartado 3, no se aplicará la disposición en cuestión, a fin de dar una imagen fiel de acuerdo con el apartado 3. Tal excepción se deberá mencionar en el apéndice, debidamente motivada, con indicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados. Los Estados miembros podrán precisar los casos excepcionales y fijar el régimen derogatorio correspondiente.

6. Los Estados miembros podrán autorizar o prescribir la divulgación en las cuentas consolidadas de otras informaciones, además de aquéllas cuya divulgación exija la presente Directiva.

Artículo 17

1. Para la estructura de las cuentas consolidadas, serán aplicables los artículos 3 a 10 *bis*, 13 a 26 y 28 a 30 de la Directiva 78/660/CEE, sin perjuicio de las disposiciones de la presente Directiva y teniendo en cuenta las adaptaciones indispensables que resulten de las características propias de las cuentas consolidadas en relación a las cuentas anuales.

2. Los Estados miembros podrán, en los casos en que circunstancias especiales entrañen gastos desproporcionados, autorizar a que las existencias sean objeto de una reagrupación en las cuentas consolidadas.

Artículo 18

Los elementos del activo y del pasivo de las empresas comprendidas en la consolidación se incluirán íntegramente en el balance consolidado.

Artículo 19

1. Los valores contables de las acciones o partes del capital de las empresas comprendidas en la consolidación se compensarán con la fracción de los capitales propios de las empresas comprendidas en la consolidación que aquéllos representen.

- a) Esta compensación se hará sobre la base de los valores contables que existan en la fecha en que esta empresa haya sido incluida por primera vez en la consolidación. Las diferencias resultantes de la compensación se imputarán, en la medida de lo posible, directamente en las partidas del balance consolidado que tengan un valor superior o inferior a su valor contable.
- b) Los Estados miembros podrán autorizar o prescribir que la compensación se efectúe sobre la base del valor de los elementos identificables del activo y del pasivo en la fecha de adquisición de las acciones o partes o, cuando la adquisición se haga en varias veces, en la fecha en la que la empresa se haya convertido en una empresa filial.
- c) La diferencia que subsista después de la aplicación de lo dispuesto en la letra a), o la que resulte de la aplicación de lo dispuesto en la letra b), se inscribirá en el balance consolidado en una partida especial con la denominación correspondiente. Esta partida, los métodos aplicados y, si fueren importantes, las modificaciones que haya en relación al ejercicio precedente, deberán comentarse en el apéndice. Si un Estado miembro autorizare una compensación entre las diferencias positiva y negativa, el desglose de estas diferencias deberá figurar igualmente en el apéndice.

2. Sin embargo, el párrafo 1 no será aplicable a las acciones o partes del capital de la empresa matriz, poseídas por ella (SIC! ella) misma o por una empresa comprendida en la consolidación. Estas acciones o partes se considerarán en las cuentas consolidadas como acciones o partes propias conforme a la Directiva 78/660/CEE.

Artículo 20

1. Los Estados miembros podrán autorizar o prescribir que los valores contables de las acciones o partes del capital de una empresa comprendida en la consolidación sólo sean compensados por la fracción correspondiente del capital, siempre que:

- a) las acciones o partes poseídas representen al menos el 90 % del valor nominal o, si no hubiere valor nominal, del valor paritario contable de las acciones o participaciones de la empresa distintas de las descritas en la letra a) del apartado 2 del artículo 29, de la Directiva 77/91/CEE⁶;
- b) la proporción a que se refiere la letra a) se haya alcanzado en virtud de un acuerdo que disponga la emisión de acciones o partes por una empresa comprendida en la consolidación;
- c) el acuerdo a que se refiere la letra b) no disponga un pago al contado superior al 10 % del valor nominal o, si no hubiere valor nominal, del valor paritario contable de las acciones o partes emitidas.

2. Cualquier diferencia resultante de la aplicación de las disposiciones del apartado 1 se añadirá a las reservas consolidadas o se deducirá de éstas, según los casos.

3. La aplicación del método descrito en el apartado 1, los movimientos que de ello resulten para las reservas, así como el nombre y la sede de las empresas de que se trate, se mencionarán en el apéndice.

Artículo 21

Los montantes atribuibles a las acciones o partes poseídas en las empresas filiales consolidadas, por personas extrañas a las empresas comprendidas en la consolidación, se inscribirán en el balance consolidado en una partida distinta con la denominación correspondiente.

Artículo 22

Los ingresos y gastos de las empresas comprendidas en la consolidación se reproducirán íntegramente en la cuenta consolidada de ganancias y pérdidas.

Artículo 23

Los montantes atribuibles a las acciones o partes poseídas, en el resultado de las empresas filiales consolidadas, por personas extrañas a las empresas comprendidas en la consolidación se inscribirán en la cuenta consolidada de ganancias y pérdidas en una partida distinta con la denominación correspondiente.

Artículo 24

El establecimiento de las cuentas consolidadas se hará según los principios dispuestos en los artículos 25 a 28.

⁶ DO nº L 26 de 31. 1. 1977, p. 1.

Artículo 25

1. Las modalidades de consolidación no se podrán modificar de un ejercicio a otro.

2. En casos excepcionales se admitirán excepciones a lo dispuesto en el apartado 1. Cuando se haga uso de estas excepciones, se deberán señalar en el apéndice, debidamente motivadas, con indicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del grupo de empresas comprendidas en la consolidación.

Artículo 26

1. Las cuentas consolidadas harán constar el patrimonio, la situación financiera y los resultados de las empresas comprendidas en la consolidación como si se tratase de una sola empresa. En particular:

- a) las deudas y créditos entre las empresas comprendidas en la consolidación serán eliminados de las cuentas consolidadas;
- b) los ingresos y gastos referentes a las operaciones efectuadas entre empresas comprendidas en la consolidación serán eliminados de las cuentas consolidadas;
- c) las ganancias y pérdidas que resulten de las operaciones comprendidas en la consolidación y que se incluyen en el valor contable del activo se eliminarán de las cuentas consolidadas. Sin embargo, hasta una coordinación ulterior, los Estados miembros podrán permitir, que las eliminaciones antes mencionadas se hacen proporcionalmente a la fracción del capital poseído por la empresa matriz de cada una de las empresas filiales comprendidas en la consolidación.

2. Los Estados miembros podrán admitir excepciones a la letra c) del apartado 1 cuando la operación se concluya conforme a las condiciones normales del mercado y la eliminación de las ganancias y pérdidas pueda entrañar gastos desproporcionados. Las excepciones al principio serán señaladas y, cuando tengan una influencia sustancial sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del grupo de empresas comprendidas en la consolidación, este hecho deberá mencionarse en el apéndice de las cuentas consolidadas.

3. Se admitirán excepciones a las letras a), b) y c) del apartado 1 cuando los montantes en cuestión solo presenten un interés desdeñable en relación al objetivo a que se refiere el apartado 3 del artículo 16.

Artículo 27

1. Las cuentas consolidadas se establecerán en la misma fecha que las cuentas anuales de la empresa matriz.

2. Sin embargo, los Estados miembros podrán autorizar o prescribir que las cuentas consolidadas se establezcan en una fecha distinta, para tener en cuenta la fecha de cierre del balance de las empresas más numerosas o más importantes comprendidas en la consolidación. Cuando se haga uso de esta excepción, se señalará en el apéndice de cuentas consolidadas y se motivará debidamente. Por otra parte, se deberán tener en cuenta o mencionar los acontecimientos importantes relativos al pa-

trimonio, la situación financiera o los resultados de una empresa comprendida en la consolidación que sobrevengan entre la fecha de cierre del balance de esta empresa y la fecha de cierre de las cuentas consolidadas.

3. Si la fecha de cierre del balance de una empresa comprendida en la consolidación fuere anterior en más de tres meses a la fecha de cierre de las cuentas consolidadas (SIC! consolidadas), esta empresa será consolidada sobre la base de las cuentas interinas establecidas en la fecha de cierre de las cuentas consolidadas.

Artículo 28

Si la composición del conjunto de empresas comprendidas en la consolidación hubiere sufrido una modificación notable, durante el ejercicio, las cuentas consolidadas incluirán datos que hagan (SIC! hagan) significativa la comparación de las cuentas consolidadas sucesivas. Cuando la modificación fuere importante, los Estados miembros podrán autorizar a prescribir que la presente obligación sea cumplida en forma de establecimiento de un balance de apertura adoptado y de una cuenta adaptada de pérdidas (SIC! pérdidas) y ganancias.

Artículo 29

1. Los elementos del activo y del pasivo comprendidos en las cuentas consolidadas serán valorados según métodos uniformes y de conformidad con las secciones 7 y 7 bis y el artículo 60 de la Directiva 78/660/CEE.

2. a) La empresa que establezca las cuentas consolidadas deberá aplicar los mismos métodos de evaluación (SIC! evaluación) que los aplicados a sus propias (SIC! propias) cuentas anuales. Sin embargo, los Estados miembros podrán autorizar o prescribir otros métodos de evaluación, con arreglo a los artículos antes indicados, para las cuentas consolidadas.

b) Cuando se haga uso de estas excepciones, se hará constar en la memoria de las cuentas consolidadas y se motivarán debidamente.

3. Cuando hubiere elementos del activo y del pasivo comprendidos en la consolidación valorados por empresas comprendidas en la consolidación según métodos que no correspondan a los utilizados en la consolidación, estos elementos deberán ser valorados de nuevo, con arreglo a los métodos utilizados para la consolidación, a menos que el resultado de esta nueva valoración presente un valor desdeñable en relación al objetivo a que se refiere el apartado 3 del artículo 16. En casos excepcionales, podrán admitirse excepciones a este principio. Estas se indicarán en la memoria de las cuentas consolidadas, debidamente motivada.

4. En el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas, se tendrá en cuenta la diferencia entre la carga fiscal imputable al ejercicio y a los ejercicios anteriores y la carga fiscal ya pagada o que haya que pagar con arreglo a estos ejercicios, en la medida en que sea probable que ello va a originar una carga efectiva para una de las empresas consolidadas en un futuro previsible.

5. Cuando hubiere elementos del activo comprendidos en la consolidación que hubieren sido objeto de correcciones de valor excepcionales por la sola aplicación de la

legislación fiscal, estos elementos sólo podrán constar en las cuentas consolidadas, eliminando estas correcciones. Los Estados miembros podrán, sin embargo, autorizar o prescribir que estos elementos se incluyan en las cuentas consolidadas sin eliminación de estas correcciones, siempre que el montante debidamente motivado de éstas se indique en el apéndice de las cuentas consolidadas.

Artículo 30

1. Si la partida especial a que se refiere la letra c) del apartado 1 del artículo 19 correspondiere a una diferencia de consolidación positiva, será tratada según las normas establecidas por la Directiva 78/660/ CEE aplicables a la rúbrica «fondos de comercio».

2. Los Estados miembros podrán permitir que la diferencia positiva de consolidación se deduzca inmediatamente, de manera aparente, de las reservas.

Artículo 31

Si el montante que figure en la partida especial a que se refiere la letra c) del apartado 1 del artículo 19, correspondiere a una diferencia de consolidación negativa, sólo podrá ser trasladado a la cuenta de ganancias y pérdidas consolidada:

- a) cuando esta diferencia corresponda a la previsión, en la fecha de adquisición, de una evolución desfavorable de los resultados futuros de la empresa de que se trate o a la previsión de gastos que ésta ocasionará y en la medida en que esta previsión se realice, o
- b) en la medida en que esta diferencia corresponda a una plusvalía realizada.

Artículo 32

1. Cuando una empresa comprendida en la consolidación dirige otra empresa, conjuntamente con una o varias empresas no comprendidas en la consolidación, los Estados miembros podrán autorizar o prescribir que esta segunda empresa se incluya en las cuentas consolidadas de manera proporcional a los derechos que posea en su capital la empresa comprendida en la consolidación.

2. Los artículos 13 a 31 se aplicarán *mutatis mutandis* a la consolidación proporcional a que se refiere el párrafo 1.

3. En caso de aplicación del presente artículo, el artículo 33 no será aplicable cuando la empresa que sea objeto de una consolidación proporcional sea una empresa asociada en el sentido del artículo 33.

Artículo 33

1. Cuando una empresa comprendida en la consolidación ejerza una influencia notable sobre la gestión y la política financiera de una empresa no comprendida en la consolidación (empresa asociada) en la que posea una participación en el sentido del artículo 17 de la Directiva 78/660/CEE, esta participación constará en el balance consolidado en una rúbrica particular con una denominación correspondiente. Se presumi-

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

rá que una empresa ejerce una influencia notable sobre otra empresa cuando tenga un 20 % o más de los derechos de voto de los accionistas o asociados de esta empresa. Será aplicable el artículo 2.

2. Cuando se aplicare por primera vez el presente artículo a una participación igual a la participación a que se refiere el apartado 1, ésta se inscribirá en el balance consolidado:

- a) bien con su valor contable valorado con arreglo a las normas de valoración dispuestas por la Directiva 78/660/CEE. La diferencia entre este valor y el montante correspondiente a la fracción de capitales propios representado por esta participación se mencionará separadamente en el balance consolidado o en el apéndice. Esta diferencia se calculará a la fecha en la que este método se aplique por primera vez,
- b) bien por la cantidad correspondiente a la fracción de capitales propios de la empresa asociada representada por esta participación. La diferencia entre esta cantidad y el valor contable valorado con arreglo a las normas de valoración dispuestas por la Directiva 78/660/CEE se mencionará separadamente en el balance consolidado o en el apéndice. Esta diferencia se calculará a la fecha en que este método se aplique por primera vez.
- c) Los Estados miembros prescribirán la aplicación de la letra a) o de la letra b). El balance consolidado o el apéndice deberá indicar si se ha utilizado la letra a) o la letra b);
- d) por otra parte, los Estados podrán, en aplicación de las letras a) o b), autorizar o prescribir que el cálculo de la diferencia se efectúe a la fecha de adquisición de las acciones o partes o, cuando la adquisición se haga en varias veces, a la fecha en que la empresa se haya convertido en una empresa asociada.

3. Cuando los elementos del activo o del pasivo de la empresa asociada hayan sido valorados según métodos que no correspondan a los utilizados para la consolidación con arreglo al apartado 2 del artículo 29, estos elementos podrán, para calcular la diferencia a que se refiere la letra a) o la letra b) del apartado 2 del presente artículo, ser valorados de nuevo con arreglo a los métodos utilizados para la consolidación. Cuando no se haya procedido a esta nueva valoración, se deberá mencionar en el Apéndice. Los Estados miembros podrán imponer esta nueva valoración.

4. El valor contable a que se refiere la letra a) del apartado 2 o el montante correspondiente a la fracción de los capitales propios de la empresa asociada a que se refiere la letra b) del apartado 2 se incrementarán o reducirán en un valor igual a la cifra de la variación, producida durante el ejercicio, de la fracción de los capitales propios de la empresa asociada representada por esta participación; se reducirá en un valor igual al montante de los dividendos correspondientes a la participación.

5. En la medida en que una diferencia positiva de las mencionadas en las letras a) o b) del apartado 2 no sea imputable a una categoría del activo o del pasivo, será conceptuada con arreglo al artículo 30 y al apartado 3 del artículo 30.

6. La fracción del resultado de la empresa asociada atribuible a estas participaciones se inscribirá en la cuenta consolidada de pérdidas y ganancias en una rúbrica distinta con la denominación correspondiente.

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

7. Las eliminaciones a que se refiere la letra c) del apartado 1 del artículo 26 se efectuarán en la medida en que sus elementos sean conocidos o accesibles. Se aplicarán los apartados 2 y 3 del artículo 26.

8. Cuando una empresa asociada establezca cuentas consolidadas, las disposiciones de los apartados precedentes serán aplicables a los capitales propios inscritos en estas cuentas consolidadas.

9. Se podrá renunciar a la aplicación del presente artículo cuando las participaciones en el capital de la empresa asociada presenten sólo un interés desdeñable en relación al objetivo a que se refiere el apartado 3 del artículo 16.

Artículo 34

Además de las menciones prescritas por otras disposiciones de la presente Directiva, el apéndice deberá incluir al menos indicaciones sobre:

1. Los métodos de valoración aplicados en las diferentes partidas de las cuentas consolidadas, así como los métodos de cálculo de las correcciones de valor utilizadas. Para los elementos contenidos en las cuentas consolidadas que se expresan o se expresaban inicialmente en moneda extranjera, deberán indicarse las bases de convertibilidad utilizadas para su expresión en la moneda en la que se han establecido las cuentas consolidadas.
2. a) El nombre y domicilio social de las empresas comprendidas en la consolidación; la fracción del capital poseída en las empresas distintas de la empresa matriz comprendidas en la consolidación por las empresas comprendidas en la consolidación o por una persona que actúe en su propio nombre pero por cuenta de estas empresas; en cuál de las condiciones contempladas en el artículo 1 y en el apartado 1 del artículo 12 y después de la aplicación del artículo 2 se ha basado la consolidación. Sin embargo, esta última mención no será necesaria cuando la consolidación se haya basado en la letra a) del apartado 1 del artículo 1 y la fracción del capital y la proporción de derechos de voto poseídos sean equivalentes.
b) Esas mismas indicaciones deberán darse a propósito de las empresas que queden fuera de la consolidación con arreglo al artículo 13 y habrán de indicarse también los motivos de la exclusión de las empresas a que se refiere el artículo 13.
3. a) El nombre y domicilio social de las empresas asociadas a una empresa comprendida en la consolidación, en el sentido del apartado 1 del artículo 33, con indicación de la fracción de su capital poseída por las empresas comprendidas en la consolidación o por una persona que actúe en su propio nombre pero por cuenta de estas empresas.
b) Esas mismas indicaciones deberán darse a propósito de las empresas asociadas a que se refiere el apartado 9 del artículo 33, y habrá de indicarse también el motivo de la aplicación de esta disposición.
4. El nombre y domicilio social de las empresas que hayan sido objeto de una consolidación proporcional en virtud del artículo 32 los elementos en que se

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

base la dirección conjunta, y la fracción de su capital que poseen las empresas comprendidas en la consolidación o una persona que actúa en su propio nombre pero por cuenta de estas empresas.

5. El nombre y el domicilio social de otras empresas distintas de las empresas a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 en las que las empresas comprendidas en la consolidación posean, directamente, o mediante una persona que actúe en su propio nombre pero por cuenta de estas empresas un porcentaje al menos de capital, que los Estados miembros no podrán fijar por encima del 20 %, con indicación de la fracción del capital poseído así como del montante de los capitales propios y el del resultado del último ejercicio de la empresa de que se trate, al que hayan sido fijadas las cuentas. Estas informaciones podrán omitirse cuando sólo presenten un interés desdeñable en relación al objetivo a que se refiere el apartado 3 del artículo 16. La indicación de los capitales propios y del resultado se podrá igualmente omitir cuando la empresa de que se trate no publique su balance y al menos un 50 % de su capital lo posean, directa o indirectamente, las empresas antes mencionadas.
6. El montante global de las deudas que figuren en el balance consolidado cuya duración residual sea superior a cinco años, así como el montante global de las deudas que figuren en el balance consolidado, cubiertas por garantías reales dadas por empresas comprendidas en la consolidación, con indicación de su naturaleza y forma.
7. El montante global de los compromisos financieros que no figuren en el balance consolidado, en la medida en que su indicación sea útil para la apreciación de la situación financiera del grupo de empresas comprendidas en la consolidación. Los compromisos en materia de pensiones, así como los compromisos en relación a empresas ligadas no comprendidas en la consolidación (SIC! consolidación), deberán aparecer de manera distinta.
8. La distribución del importe neto del volumen de negocios consolidado, definido con arreglo al artículo 28 de la Directiva 78/660/ CEE, por categoría de actividad así como por mercado geográfico en la medida en que, desde el punto de vista de la organización de la venta de productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias del grupo de empresas comprendidas en la consolidación, estas categorías y estos mercados difieran entre sí de manera considerable.
9. a) El número de miembros del personal empleado por término medio durante el ejercicio por las empresas comprendidas en la consolidación, distribuido por categorías, así como, si no fueren mencionados separadamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, los gastos de personal referidos al ejercicio.
... (SIC! b)) El número de miembros del personal empleado por término medio durante el ejercicio por las empresas a las que se aplique el artículo 32 se mencionará separadamente.
10. La proporción en la que el cálculo del resultado consolidado del ejercicio haya sido afectado por una valoración de partidas que, no obstante lo dispuesto en

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

los artículos 31 y 34 a 42 *quater* de la Directiva 78/660/CEE, así como en el apartado 5 del artículo 29 de la presente Directiva se haya efectuado durante el ejercicio o anteriormente para obtener beneficios fiscales. Cuando tal evaluación tenga una influencia sustancial en la carga fiscal futura del grupo de empresas comprendidas en la consolidación, se deberá hacer indicación de ello.

11. La diferencia entre la carga fiscal imputada a las cuentas de pérdidas y ganancias consolidadas del ejercicio y de ejercicios anteriores y la carga fiscal ya pagada o que se deba pagar con arreglo a estos ejercicios, en la medida en que esta diferencia sea de un interés cierto en relación a la carga fiscal futura. Esta cantidad podrá igualmente figurar en el balance como cantidad acumulada en un apartado especial, con el título correspondiente.
12. El montante de los emolumentos autorizados con arreglo al ejercicio a los miembros de los órganos de administración, de dirección o de control de la empresa matriz, en razón de su funciones en la empresa matriz y en sus empresas filiales, así como el montante de los compromisos nacidos o contraídos en las mismas condiciones en materia de pensiones de jubilación con antiguos miembros de los citados órganos. Estas indicaciones deberán darse de manera global para cada categoría. Los Estados miembros podrán exigir que las remuneraciones autorizadas en razón de las funciones ejercidas en empresas con las que existan las relaciones a que se refiere el artículo 32 ó (SIC! o) el artículo 33, se incluyan igualmente en las indicaciones a que se refiere la primera frase.
13. El montante de los anticipos y créditos concedidos a los miembros de los órganos de administración, de dirección o de vigilancia de la empresa matriz por ésta o por una empresa filial, con indicación del tipo de interés, de las condiciones principales y de las cantidades eventualmente reembolsadas, así como los compromisos contraídos por su cuenta en concepto de cualquier garantía. Estas informaciones deben darse de manera global para cada categoría. Los Estados miembros podrán exigir que los antecedentes y créditos concedidos por empresas con las que existan las relaciones a que se refieren el artículo 32 o el artículo 33, se incluyan igualmente en las indicaciones a que se refiere la primera frase.
14. Cuando los instrumentos financieros se hayan valorado por el valor razonable⁷ con arreglo a la sección 7 *bis* de la Directiva 78/660/CEE:
 - a) los principales supuestos en que se basan los modelos y técnicas de valoración, en caso de que los valores razonables se hayan determinado con arreglo a lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 42 *ter* de dicha Directiva;
 - b) por categoría de instrumentos financieros, el valor razonable, y las variaciones en el valor registradas directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, así como, de conformidad con el artículo 42 *quater* de dicha Directiva, las variaciones consignadas en la reserva por valor razonable;

⁷ Ver NTA sobre el valor razonable.

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

- c) para cada clase de instrumentos financieros derivados, información sobre el alcance y la naturaleza de los instrumentos, incluidas aquellas condiciones importantes que puedan afectar al importe, el calendario y la certidumbre de los futuros flujos de caja; y
 - d) un cuadro en el que se reflejen los movimientos de la reserva por valor razonable durante el ejercicio.
15. Cuando los instrumentos financieros no se hayan valorado por el valor razonable de conformidad con la sección 7 *bis* de la Directiva 78/660/CEE:
- a) respecto a cada clase de instrumentos derivados:
 - i) el valor razonable de los instrumentos, en caso de que pueda determinarse mediante alguno de los métodos previstos en el apartado 1 del artículo 42 *ter* de dicha Directiva,
 - ii) información sobre el alcance y la naturaleza de los instrumentos; y
 - b) para las inmovilizaciones financieras a que se refiere el artículo 2 *bis* de dicha Directiva registradas por un importe superior a su valor razonable y sin que se haya optado por efectuar correcciones de valor según lo previsto en el inciso aa) de la letra c) del apartado 1 del artículo 35 de dicha Directiva,
 - i) el valor contable y el valor razonable de los activos, de forma individual o convenientemente agrupados,
 - ii) los motivos por los que no se ha reducido el valor contable, y los motivos en que se basa el convencimiento de que se recuperará dicho valor.

Artículo 35

1. Los Estados miembros podrán permitir que las indicaciones prescritas en los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 34:
 - a) adopten la forma de un extracto depositado con arreglo a los apartados 1 y 2 del artículo 3 de la Directiva 68/151/CEE, mencionándose en el apéndice;
 - b) sean omitidas cuando puedan perjudicar gravemente a alguna de las empresas afectadas por estas disposiciones. Los Estados miembros podrán subordinar esta omisión a la autorización previa de una autoridad administrativa o judicial. La omisión de estas indicaciones se deberá mencionar en el apéndice.
2. La letra b) del apartado 1 se aplicará igualmente a las indicaciones prescritas por el apartado 8 del artículo 34.

Sección 3 Informe consolidado de gestión

Artículo 36

1. El informe consolidado de gestión contendrá al menos una imagen fiel de la evolución, los resultados de los negocios y la situación del grupo de las empresas comprendidas en la consolidación, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta.

La exposición consistirá en un análisis equilibrado y exhaustivo de la evolución y los resultados de los negocios y la situación de las empresas comprendidas en la con-

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

solidación considerada en su conjunto, teniendo en cuenta la magnitud y la complejidad de la empresa. En la medida necesaria para la comprensión de la evolución, los resultados o la situación de la empresa, este análisis incluirá tanto indicadores clave de resultados financieros como, cuando proceda, no financieros, que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial concreta, con inclusión de información sobre cuestiones relativas al medio ambiente y al personal.

Al proporcionar este análisis, el informe consolidado de gestión proporcionará, si procede, referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en las cuentas consolidadas.

2. En lo que respecta a estas empresas, el informe incluirá igualmente indicaciones sobre:

- a) los acontecimientos importantes ocurridos después del cierre del ejercicio;
- b) la evolución previsible del grupo de estas empresas;
- c) las actividades del grupo de estas empresas en materia de investigación y desarrollo;
- d) el número y valor nominal o, si no hubiere volar (SIC! valor) nominal, el valor paritario contable del conjunto de acciones o partes de la empresa matriz poseídos por esta misma empresa, por empresas filiales o por una persona que actúe en su propio nombre pero por cuenta de estas empresas. Los Estados miembros podrán autorizar o prescribir que estas indicaciones se hagan (SIC! hagan) en el apéndice;
- e) con respecto al uso de instrumentos financieros por las empresas, y cuando resulte relevante para la valoración de sus activos, pasivos, situación financiera y ganancias o pérdidas,
 - los objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero de las empresas, incluida la política aplicada para cubrir cada tipo significativo de transacción prevista para la que se utilice la contabilidad de cobertura, y
 - la exposición al riesgo de precio, riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de flujo de caja.

3. Cuando se exija un informe consolidado de gestión además del informe anual de gestión, ambos podrán presentarse en forma de un único informe. Al elaborar dicho informe único, podrá ser conveniente hacer mayor hincapié en aquellos aspectos que sean de importancia para el grupo de empresas comprendidas en la consolidación.

Sección 4 Control de las cuentas consolidadas

Artículo 37⁸

1. Las cuentas consolidadas de las empresas serán auditadas por una o varias personas habilitadas por el Estado miembro por cuyo derecho se rija la empresa matriz para realizar la auditoría de documentos contables en virtud de la Octava Directiva

⁸ Ver IV DIRECTIVA arts. 49, 51 y 51 bis.

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

84/253/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1984⁹, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables¹⁰.

La persona o personas encargadas de la auditoría de las cuentas consolidadas (en lo sucesivo denominadas *los auditores legales*) deberán además emitir una opinión respecto a la concordancia o no del informe consolidado de gestión con las cuentas consolidadas del mismo ejercicio.

2. El informe de los auditores legales incluirá:

- a) una introducción en la que se identificarán al menos las cuentas consolidadas que son objeto de la auditoría legal, junto con el marco de información financiera que se aplicó en la preparación de estas cuentas;
- b) una descripción del alcance de la auditoría legal, en la que se precisarán al menos las normas de auditoría conforme a las cuales ésta se ha llevado a cabo;
- c) una opinión de auditoría, que recogerá de forma precisa la opinión de los auditores legales en cuanto a si las cuentas consolidadas ofrecen una imagen fiel de conformidad con el marco pertinente de información financiera y, en su caso, si las cuentas consolidadas cumplen los requisitos legales; dicha opinión de auditoría podrá ser sin reservas, con reservas, desfavorable o, si los auditores legales se ven en la incapacidad de emitir una opinión de auditoría, como opinión denegada;
- d) una referencia a cualquier cuestión sobre la cual los auditores legales llamen la atención a fin de enfatizarla sin por ello formular reservas;
- e) una opinión sobre la concordancia o no del informe consolidado de gestión con las cuentas consolidadas correspondientes al mismo ejercicio.

3. El informe irá firmado y fechado por los auditores legales.

4. En caso de que las cuentas anuales de la empresa matriz figuren adjuntas a las cuentas consolidadas, el informe de los auditores legales contemplado en el presente artículo podrá combinarse con todo informe de los auditores legales sobre las cuentas anuales de la empresa matriz estipulado en el artículo 51 de la Directiva 78/660/CEE.

Sección 5 Publicidad de las cuentas Consolidadas

Artículo 38¹¹

1. Las cuentas consolidadas legalmente aprobadas y el informe consolidado de gestión, así como el informe establecido por la persona encargada del control de las cuentas consolidadas, serán objeto por parte de la empresa que ha establecido las

⁹ La Directiva 84/253/CEE quedó derogada, con efecto a partir del 29 de junio de 2006, por 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.

¹⁰ DO L 126 de 12.5.1984, p. 20.

¹¹ Ver IV DIRECTIVA arts. 47, 48 y 49.

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

cuentas consolidadas, de una publicidad que se efectuará según las modalidades dispuestas por el derecho del Estado miembro al que estuviere sujeta esta empresa con arreglo al artículo 3 de la Directiva 68/151/CEE.

2. En lo que respecta al informe consolidado de gestión, será aplicable el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 47, de la Directiva 78/660/CEE.

3. La última frase del apartado 2 del artículo 47 de la Directiva 78/660/CEE será sustituida por el texto siguiente: «Una copia íntegra o parcial de este informe deberá poderse obtener mediante simple petición. El precio que se reclame por esta copia no podrá exceder del de su coste administrativo.»

4. Sin embargo, cuando la empresa que haya establecido las cuentas consolidadas esté organizada bajo una forma diferente de las enumeradas en el artículo 4 y no esté sometida a su legislación nacional, en relación a los documentos a que se refiere el apartado 1, a una obligación de publicidad análoga a la obligación a que se refiere el artículo 3 de la Directiva 68/151/CEE, deberá al menos, tenerlos a disposición del público en su domicilio social. Una copia de estos documentos deberá poderse obtener mediante simple petición. El precio exigido por esta copia no podrá exceder del de su coste administrativo.

5. Serán aplicables los artículos 48 y 49 de la Directiva 78/660/CEE.

6. Los Estados miembros dispondrán sanciones apropiadas en caso de que no se efectúe la publicidad dispuesta por el presente artículo.

7. Los apartados 2 y 3 no se aplicarán a las sociedades cuyos valores mobiliarios estén admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro en el sentido del punto 13 del artículo 1 de la Directiva 93/22/CEE.

Artículo 38 bis

Las cuentas consolidadas, además de publicarse en la moneda en que estén establecidas, podrán publicarse en ecus, utilizando el tipo de conversión de la fecha de cierre del balance consolidado. Este tipo se indicará en el anexo.

Sección 6 Disposiciones transitorias y disposiciones finales

Artículo 39

1. Al establecerse las primeras cuentas consolidadas con arreglo a la presente Directiva, para un grupo de empresas entre las cuales ya existía, antes de la aplicación de las disposiciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 49, alguna de las relaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1, los Estados miembros podrán autorizar o prescribir que se tengan en cuenta, a fines de la aplicación del apartado 1 del artículo 19, los valores contables de las acciones o partes y de la fracción de capitales propios que representan, en una fecha que podrá ir hasta la fecha de la primera consolidación.

2. El apartado 1 se aplicará *mutatis mutandis* a la valoración de acciones o partes o a la fracción de los capitales propios que representen en el capital de una

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

empresa asociada a una empresa comprendida en la consolidación, para la aplicación del apartado 2 del artículo 33 y la consolidación proporcional a que se refiere el artículo 32.

3. Los Estados miembros podrán permitir, cuando la partida especial a que se refiere el apartado 1 del artículo 19 corresponda a una diferencia positiva de consolidación aparecida antes de la fecha de establecimiento de las primeras cuentas consolidadas con arreglo a la presente Directiva, que:

- a) para la aplicación del apartado 1 del artículo 30, el período limitado, superior a cinco (SIC! cinco) años, dispuesto en el apartado 2 del artículo 37 de la Directiva 78/ 660/CEE¹² se calcule a partir de la fecha de establecimiento de las primeras cuentas consolidadas con arreglo a la presente Directiva, y
- b) para la aplicación del apartado 2 del artículo 30, la deducción a partir de las reservas se haga en la fecha de establecimiento de las primeras cuentas consolidadas con arreglo a la presente Directiva.

Artículo 40

1. Hasta la expiración de los plazos previstos para la aplicación en sus derechos nacionales de las directivas que, completando la Directiva 78/660/CEE, armonicen las disposiciones relativas a las cuentas anuales de los bancos y otros establecimientos financieros así como de las empresas de seguros, los Estados miembros podrán derogar las disposiciones de la presente Directiva relativas a la estructura de las cuentas consolidadas y a los modos de valoración de los elementos comprendidos en estas cuentas, así como las indicaciones del apéndice:

- a) respecto de cualquier empresa que se vaya a consolidar que sea un banco, otro establecimiento financiero o una empresa de seguros;
- b) cuando las empresas que se vayan a consolidar comprendan principalmente bancos, establecimientos financieros o empresas de seguros. Por otra parte, podrán derogar el artículo 6 solamente en lo que respecta a la aplicación, a las empresas antes mencionadas, de las cifras límite y de los criterios.

Por otra parte, podrán derogar el artículo 6 solamente en lo que respecta a la aplicación, a las empresas antes mencionadas, de las cifras límite y de los criterios.

2. En la medida en que, antes de la aplicación de las disposiciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 49, los Estados miembros no hayan impuesto a todas las empresas que sean bancos, otros establecimientos financieros o empresas de seguros, la obligación de establecer cuentas consolidadas, podrán permitir, hasta la aplicación en el derecho nacional de alguna de las directivas mencionadas en el apartado 1, pero a más tardar para los ejercicios que terminen en 1993:

- a) que para las empresas antes citadas, que sean empresas matrices, se suspenda la obligación dispuesta en el apartado 1 del artículo 1. Ello se deberá mencionar en las cuentas anuales de la empresa matriz; las indicaciones a que se

¹² Ver IV DIRECTIVA art. 37.

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

refiere el punto 2 del apartado 1 del artículo 43, de la Directiva 78/660/CEE¹³, se deben dar respecto de todas las empresas filiales;

- b) que, en caso de establecimiento de cuentas consolidadas, las empresas antes citadas que sean empresas filiales, queden fuera de la consolidación, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 33. Las indicaciones dispuestas en el punto 2 del artículo 34 se deberán dar en el apéndice respecto de estas empresas filiales.

3. En los casos que dispone la letra g) del apartado 2, las cuentas anuales o consolidadas de estas empresas filiales, cuando su publicación sea obligatoria, deberán unirse a las cuentas consolidadas o, en su defecto, a las cuentas anuales de la empresa matriz o tenerse a disposición del público. En este último caso, se deberá poder obtener una copia de estos documentos mediante simple petición. El precio exigido por esta copia no podrá exceder al precio de su coste administrativo.

Artículo 41

1. Las empresas entre las que existan algunas de las relaciones a que se refieren las letras a) y b) y el inciso bb) de la letra d) del apartado 1 del artículo 1, así como las demás empresas que estén en una relación similar con una de las empresas antes indicadas, serán empresas ligadas en el sentido de la Directiva 78/660/CEE así como la presente Directiva.

2. Cuando un Estado miembro imponga la obligación de establecer cuentas consolidadas en virtud de la letra c) o del inciso aa) de la letra d) del apartado 1, del apartado 2 del artículo 1 o del apartado 1 del artículo 12, las empresas entre las que exista alguna de las relaciones a que se refieren los artículos antes citados, así como las demás empresas que estén en una similar relación, o en una relación contemplada en el apartado 1, con una de las empresas antes indicadas, serán empresas ligadas en el sentido del apartado 1.

3. Cuando un Estado miembro no imponga la obligación de establecer cuentas consolidadas en virtud de la letra c) o del inciso aa) de la letra d) del apartado 1 del artículo 1, del apartado 2 del artículo 1 o del apartado 1 del artículo 12, podrá, sin embargo, disponer la aplicación del apartado 2 del presente artículo.

4. Serán aplicables el artículo 2 y el apartado 2 del artículo 3.

5. Cuando un Estado miembro aplique el apartado 2 del artículo 4, podrá excluir de la aplicación del apartado 1 a las empresas ligadas que sean empresas matrices y que, teniendo en cuenta su forma jurídica, no estén obligadas por este Estado miembro a establecer cuentas consolidadas con arreglo a las disposiciones de la presente Directiva, así como a las empresas matrices que tengan una forma jurídica similar.

Artículo 42

El artículo 56 de la Directiva 78/660/CEE se sustituirá por las disposiciones siguientes:

¹³ Ver IV DIRECTIVA art. 43.

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

«Artículo 56

1. *La obligación de indicar en las cuentas anuales las partidas dispuestas en los artículos 9, 10 y 23 a 26, relativas a las empresas ligadas en el sentido del artículo 41 de la Directiva 83/349/CEE, y la obligación de dar informaciones relativas a estas empresas, con arreglo al apartado 2 del artículo 13, al artículo 14 y al punto 7 del apartado 1 del artículo 43, entrarán en vigor a partir de la fecha indicada en el apartado 2 del artículo 49 de la Directiva antes indicada.*

2. *El apéndice debe además declarar:*

- a) *el nombre y domicilio social de la empresa que establezca las cuentas consolidadas del grupo mayor de empresas del que forme parte la sociedad en cuanto (SIC! cuanto) empresa filial;*
- b) *el nombre y domicilio social de la empresa que establezca las cuentas consolidadas del grupo menor de empresas incluidas en el grupo de empresas a que se refiere la letra a) del que forme parte la sociedad en cuanto empresa filial;*
- c) *deberá mencionarse el lugar en que podrán obtenerse las cuentas consolidadas a que se refieren las letras a) y b), a menos que éstas no estén disponibles.»*

Artículo 43

El artículo 57 de la Directiva 78/660/CEE se sustituirá por las disposiciones siguientes:

«Artículo 57

Sin perjuicio de las Directivas 68/151/CEE y 77/91/CEE, los Estados miembros podrán no aplicar a las sociedades sujetas a su derecho nacional que sean empresas filiales en el sentido de la Directiva 83/349/CEE, las disposiciones de la presente Directiva relativas al contenido, al control y a la publicidad de las cuentas anuales si se cumplieren las condiciones siguientes:

- a) *la empresa matriz está sujeta al derecho de un Estado miembro;*
- b) *todos los accionistas o asociados de la empresa filial han declarado estar de acuerdo en la exención antes indicada; esta declaración será exigida para cada ejercicio;*
- c) *la empresa matriz se ha declarado garante de los compromisos contraídos por la empresa filial;*
- d) *las declaraciones a que se refieren las letras b) y c) son objeto de publicidad por parte de la empresa filial en las formas establecidas por la legislación del Estado miembro, con arreglo al artículo 3 de la Directiva 68/151/CEE;*
- e) *la empresa filial está incluida en las cuentas consolidadas establecidas por la empresa matriz con arreglo a la Directiva 83/349/CEE;*
- f) *la exención antes indicada se menciona en el apéndice de las cuentas consolidadas establecidas por la empresa matriz;*
- g) *las cuentas consolidadas a que se refiere la letra e), el informe consolidado de gestión y el informe de la persona encargada del control de estas cuentas son objeto de publicidad por parte de la empresa filial según las formas dispuestas por la legislación del Estado miembro con arreglo al artículo 3 de la Directiva 68/151/ CEE.»*

Artículo 44

El artículo 58 de la Directiva 78/660/CEE será sustituida por las disposiciones siguientes:

«Artículo 58

Los Estados miembros podrán no aplicar a las sociedades sujetas a su derecho nacional que sean empresas matrices en el sentido de la Directiva 83/349/CEE, las disposiciones de la presente Directiva relativas al control y a la publicidad de la cuenta de pérdidas y ganancias si se cumplen las condiciones siguientes:

- a) la empresa matriz establece cuentas consolidadas con arreglo a la Directiva 83/349/CEE y está comprendida en las cuentas consolidadas;*
- b) la exención antes indicada se menciona en el apéndice de las cuentas anuales de la empresa matriz;*
- c) la exención antes indicada se menciona en el apéndice de las cuentas consolidadas establecidas por la empresa matriz;*
- d) el resultado del ejercicio de la empresa matriz calculado con arreglo a la presente Directiva, figura en el balance de la empresa matriz.»*

Artículo 45

El artículo 59 de la Directiva 78/660/CEE será sustituido por las disposiciones siguientes:

«Artículo 59

1. Los Estados miembros podrán permitir o prescribir que las participaciones, en el sentido del artículo 17, poseídas en el capital de empresas sobre cuya gestión y política financiera se ejerza una influencia importante, se anoten en el balance con arreglo a los apartados 2 a 9 siguientes, como subpartidas de las partidas «Partes en empresas ligadas» y «Participaciones», según el caso. Se presumirá que una empresa ejerce una influencia importante sobre otra empresa cuando tenga el 20 % ó (SIC! o) más de los derechos de voto de los accionistas o asociados de esta empresa. Será aplicable el artículo 2 de la Directiva 83/349/CEE.

2. Cuando se aplique por primera vez el presente artículo en una participación contemplada en el apartado 1, ésta se inscribirá en el balance:

- a) sea por su valor contable calculado con arreglo a los artículos 31 a 42. La diferencia entre este valor y el montante correspondiente a la fracción de capitales propios representado por esta participación se mencionará separadamente en el balance o en el apéndice. Esta diferencia se calculará a la fecha en la que el método se aplique por vez primera,*
- b) sea por el montante correspondiente a la fracción de capitales propios representada por esta participación. La diferencia entre este montante y el valor contable valorado con arreglo a las normas de valoración dispuestas en los artículos 31 a 42 se mencionará separadamente en el balance o en el apéndice. Esta diferencia se calculará a la fecha en la que el método se aplique por vez primera.*
- c) Los Estados miembros podrán prescribir la aplicación de la letra a) o de la letra b). El balance o el apéndice deberán indicar si se ha utilizado la letra a) o la letra b).*

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

d) *Los Estados miembros podrán, para la aplicación de la letra a) y de la letra b), prescribir o permitir que el cálculo de la diferencia se efectúe a la fecha de adquisición de la participación a que se refiere el apartado 1 o, cuando la adquisición se haya hecho en varias veces, a la fecha en que las acciones o partes se hayan convertido en una participación en el sentido del apartado 1.*

3. *Cuando hubiere elementos del activo o del pasivo de la empresa en que se posee una participación en el sentido del apartado 1, evaluados según métodos que no correspondan con los utilizados por la sociedad para establecer sus cuentas anuales, estos elementos podrán, a efectos de calcular la diferencia a que se refieren la letra a) o la letra b) del apartado 2, calcularse de nuevo con arreglo a los métodos utilizados por la sociedad al establecer sus cuentas anuales. Cuando no se haya procedido a esta nueva valoración, se deberá mencionar en el apéndice. Los Estados miembros podrán imponer esta nueva valoración.*

4. *El valor contable a que se refiere la letra a) del apartado 2 o el montante correspondiente a la fracción de capitales propios a que se refiere la letra b) del apartado 2 se aumentarán o reducirán en una cantidad igual al montante de la variación, producida durante el ejercicio, de la fracción de capitales propios representada por esta participación; a este montante se le restará el montante de los dividendos correspondientes a la participación.*

5. *En la medida en que una diferencia positiva mencionada en la letra a) o b) del apartado 2 no sea imputable a una categoría de elementos del activo o del pasivo, será tratada con arreglo a las normas aplicables a la partida «Fondos de comercio».*

6. a) *La fracción del resultado atribuible a las participaciones a que se refiere el apartado 1 se inscribirá en la cuenta de pérdidas y ganancias en una partida distinta bajo la denominación correspondiente.*

b) *Cuando este montante exceda del montante de los dividendos ya recibidos o cuyo pago puedo (SIC! pueda) reclamarse, el montante de la diferencia debe reflejarse en una reserva que no podrá ser repartida entre los accionistas.*

c) *Los Estados miembros podrán permitir o prescribir que la fracción del resultado atribuible a las participaciones a que se refiere el apartado 1 sólo figure en la cuenta de pérdidas y ganancias en la medida en que corresponda a dividendos ya recibidos o cuyo pago puedo (SIC! pueda) reclamarse (SIC! reclamarse).*

7. (SIC! 7.) *Las eliminaciones a que se refiere la letra c) del apartado 1 del artículo 26 de la Directiva 83/349/CEE se efectuarán en la medida en que sus elementos de ella sean (SIC! sus elementos sean) conocidos o accesibles. Se aplicarán los apartados 2 y 3.*

8. *Cuando una empresa en la que se posee una participación en el sentido del apartado 1, establezca cuentas consolidadas, serán aplicables las disposiciones de los apartados precedentes a los capitales propios inscritos en estas cuentas consolidadas.*

9. *Se podrá renunciar a la aplicación del presente artículo cuando las participaciones a que se refiere el párrafo 1 sólo tengan un interés desdeñable en relación al objetivo del apartado 3 del artículo 2.»*

Artículo 46

El artículo 61 de la Directiva 78/660/CEE se sustituirá por las disposiciones siguientes:

«Artículo 61

Los Estados miembros podrán no aplicar a una sociedad sujeta a su derecho nacional que sea una empresa matriz en el sentido de la Directiva 83/349/CEE, las disposiciones del punto 2 del apartado 1 del artículo 43 de la presente Directiva relativas al montante de los capitales propios y al del resultado de las empresas de que se trate;

- a) cuando las empresas de que se trate estén incluidas en las cuentas consolidadas establecidas por esta empresa matriz o en las cuentas consolidadas de un grupo mayor de empresas a que se refiere el apartado 2 del artículo 7 de la Directiva 83/349/ CEE, o*
- b) cuando los derechos poseídos en su capital sean tratados por esta empresa matriz en sus cuentas anuales con arreglo al artículo 59 o en las cuentas consolidadas que esta empresa matriz establezca con arreglo al artículo 33 de la Directiva 83/349/CEE.»*

Artículo 47

El Comité de contacto creado con fundamento en el artículo 52 de la Directiva 78/660/CEE tendrá también por misión:

- a) facilitar, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 169 y 170 del Tratado, una aplicación armonizada de la presente Directiva mediante una concertación regular referida especialmente a los problemas concretos de su aplicación;
- b) asesorar, si fuere necesario, a la Comisión respecto de los complementos o enmiendas que se hubieren de introducir en la presente Directiva.

Artículo 49

1. Los Estados miembros pondrán en vigor, antes del 1 de enero de 1988, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para adaptarse a la presente Directiva, e informarán de ello inmediatamente a la Comisión.

2. Los Estados miembros podrán disponer que las disposiciones del apartado 1 sólo se apliquen por primera vez a las cuentas consolidadas del ejercicio que comienza el 1 de enero de 1990 o durante el año 1990.

3. Los Estados miembros cuidarán de que se comunique a la Comisión el texto de las disposiciones esenciales de derecho interno que adopten en el ámbito regida (SIC! regido) por la Directiva.

Artículo 50

1. El Consejo, a propuesta de la Comisión, procederá, cinco años después de la fecha a que se refiere el apartado 2 del artículo 49, al examen y, en su caso, a la revisión del párrafo segundo de la letra d) del apartado (SIC! apartado) 1 del artículo 1, del apartado 2 del artículo 4, de los artículos 5 y 6, del apartado 1 del artículo 7 y de los

1.2.2. SÉPTIMA DIRECTIVA

artículos 12, 43 y 44, en función de la experiencia adquirida en la aplicación de la presente Directiva y de la situación económica y monetaria del momento.

2. El apartado 1 no contradecirá (SIC! contradirá) la aplicación del apartado 2 del artículo 53 de la Directiva 78/660/CEE.

Artículo 50 bis¹⁴

A más tardar el 1 de enero de 2007, la Comisión revisará las disposiciones del apartado 1 del artículo 29, de los puntos 10, 14 y 15 del artículo 34 y de la letra e) del apartado 2 del artículo 36 a la luz de la experiencia adquirida en la aplicación de las disposiciones sobre contabilidad por el valor razonable y habida cuenta de la evolución internacional en materia de contabilidad y, en su caso, presentará al Parlamento Europeo y al Consejo una propuesta de modificación de dichos artículos.

Artículo 51

Los destinatarios de la presente Directiva serán los Estados miembros.

¹⁴ Ver NTA sobre el valor razonable.

1.2.3. 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo

Esta Directiva, que derogó la VIII Directiva de 10 de abril de 1984, fue modificada el 11 de marzo de 2008 por la Directiva 2008/30/CE del PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 11 de marzo de 2008 en los siguientes artículos: 8, 21, 22, 26, 28, 29, 36, 45, 46, 46 y 48, cuya redacción ya está incorporada al siguiente texto.

EL PARLAMENTO EUROPEO Y EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y, en particular, su artículo 44, apartado 2, letra g),

Vista la propuesta de la Comisión,

Visto el dictamen del Comité Económico y Social Europeo¹, De conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 251 del Tratado²,

Considerando lo siguiente:

- (1) Actualmente, la cuarta Directiva 78/ 660/ CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad³, la séptima Directiva 83/349/ CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas⁴, la Directiva 86/635/CEE del Consejo, de 8 de diciembre de 1986, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de los bancos y otras entidades financieras⁵ y la Directiva 91/674/ CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1991, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de las empresas de seguros⁶ exigen que las cuentas anuales o las cuentas consolidadas sean auditadas por una o más personas autorizadas a realizar dichas auditorías.

¹ DO C 157 de 28.6.2005, p. 115.

² Dictamen del Parlamento Europeo de 28 de septiembre de 2005 (no publicado aún en el Diario Oficial) y Decisión del Consejo de 25 de abril de 2006.

³ DO L 222 de 14.8.1978, p. 11. Directiva modificada en último lugar por la Directiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 178 de 17.7.2003, p. 16).

⁴ DO L 193 de 18.7.1983, p. 1. Directiva modificada en último lugar por la Directiva 2003/51/CE.

⁵ DO L 372 de 31.12.1986, p. 1. Directiva modificada en último lugar por la Directiva 2003/51/CE.

⁶ DO L 374 de 31.12.1991, p. 7. Directiva modificada por la Directiva 2003/51/CE.

1.2.3. DIRECTIVA 2006/43/CEE

- (2) Las condiciones para la autorización de las personas responsables de efectuar la auditoría legal se establecieron en la octava Directiva 84/253/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1984, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables⁷.
- (3) La falta de un planteamiento armonizado de la auditoría legal en la Comunidad fue la razón por la que la Comisión propuso, en su Comunicación de 1998 sobre la auditoría legal en la Unión Europea, el camino a seguir⁸: la creación de un comité de auditoría que pudiera desarrollar nuevas medidas en estrecha cooperación con la profesión contable y los Estados miembros.
- (4) Sobre la base del trabajo de este Comité, la Comisión publicó el 15 de noviembre de 2000 una Recomendación sobre el control de calidad de la auditoría legal en la Unión Europea: requisitos mínimos⁹, y, el 16 de mayo de 2002, una Recomendación sobre la independencia de los auditores de cuentas en la UE: principios fundamentales¹⁰.
- (5) La presente Directiva se propone armonizar en gran medida —aunque no completamente— los requisitos de auditoría legal. Los Estados miembros que exijan la auditoría legal podrán imponer unos requisitos más restrictivos, salvo que se estipule lo contrario en la presente Directiva.
- (6) Las cualificaciones de auditoría obtenidas por los auditores legales sobre la base de esta Directiva deben considerarse equivalentes. Ya no ha de ser posible, por lo tanto, que los Estados miembros insistan en que la mayoría de los derechos de voto de una sociedad de auditoría deba corresponder a auditores autorizados en el ámbito nacional o que la mayoría de los miembros del órgano administrativo o de gestión de una sociedad de auditoría deban estar autorizados en el ámbito nacional.
- (7) La auditoría legal exige un conocimiento adecuado de asuntos tales como el Derecho de sociedades, el Derecho fiscal y el Derecho social. Este conocimiento debe demostrarse antes de que un auditor legal de otro Estado miembro pueda ser autorizado.
- (8) Con el fin de proteger a terceros, todos los auditores y sociedades de auditoría autorizados deben ser inscritos en un registro que sea accesible al público y contenga información básica sobre los auditores legales y las sociedades de auditoría.
- (9) Los auditores legales deben respetar las normas éticas más elevadas. Deben por lo tanto estar sujetos a una ética profesional que abarque al menos su función de interés público, su integridad y objetividad, así como su competencia profesional y diligencia debida. La función de interés público de los auditores legales significa que una amplia comunidad de personas e instituciones confían en la calidad del trabajo de un auditor legal. La buena

⁷ DO L 126 de 12.5.1984, p. 20.

⁸ DO C 143 de 8.5.1998, p. 12.

⁹ DO L 91 de 31.3.2001, p. 91.

¹⁰ DO L 191 de 19.7.2002, p. 22.

calidad de las auditorías contribuye al correcto funcionamiento de los mercados al incrementar la integridad y la eficiencia de los estados financieros. La Comisión podrá adoptar, como normas mínimas, medidas de ejecución relativas a la ética profesional, para lo cual podrá tener en cuenta los principios reflejados en el Código de ética de la Federación Internacional de Contables (IFAC).

- (10) Es importante que los auditores legales y las sociedades de auditoría respeten la intimidad de sus clientes. Deben, por lo tanto, regirse por unas estrictas normas de confidencialidad y secreto profesional que, sin embargo, no deben impedir la apropiada aplicación de la presente Directiva. Estas normas de confidencialidad deben aplicarse igualmente a todo auditor legal o sociedad de auditoría que deje de participar en una auditoría específica.
- (11) Los auditores legales y las sociedades de auditoría deben ser independientes cuando realicen auditorías legales. Podrán informar a la entidad auditada de los asuntos derivados de la auditoría, pero deben abstenerse de participar en los procesos de toma de decisiones internos de la entidad auditada. Si se encontraran en una situación en la que la importancia de las amenazas para su independencia, incluso tras la aplicación de salvaguardias para mitigarlas, fuera demasiado grande, deben renunciar al contrato de auditoría o abstenerse de ejecutarlo. La conclusión de que existe una relación que compromete la independencia del auditor puede ser distinta para la relación entre el auditor y la entidad auditada y para la relación entre la red y la entidad auditada. En los casos en que se exija o se permita, de conformidad con las disposiciones nacionales, a una cooperativa en el sentido del artículo 2, apartado 14, o una entidad similar mencionada en el artículo 45 de la Directiva 86/635/CEE, ser miembro de una entidad de auditoría sin fines de lucro, una parte objetiva, razonable e informada no debería llegar a la conclusión de que la relación basada en el carácter de miembro compromete la independencia del auditor legal, siempre que, cuando tal entidad auditora está efectuando una auditoría legal de uno de sus miembros, se apliquen los principios de independencia a los auditores que realizan la auditoría y a las personas que puedan estar en una posición de ejercer influencia sobre la auditoría legal. Algunos ejemplos de amenazas a la independencia de un auditor legal o de una sociedad de auditoría serían intereses financieros directos o indirectos en la entidad auditada, así como el suministro de servicios adicionales no relacionados con la auditoría. Asimismo, 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. Los tipos de salvaguardia aplicables para atenuar o suprimir estas amenazas incluyen prohibiciones, restricciones y otras políticas o procedimientos, así como requisitos para la revelación de información. Los auditores legales y las sociedades de auditoría deben negarse a facilitar cualquier tipo de servicio adicional, diferente de la auditoría, que pueda comprometer su independencia. La Comisión podrá adoptar, como normas mínimas, me-

didas de ejecución relativas a la independencia. Si así lo hiciera, la Comisión podrá tomar en consideración los principios contenidos en la citada Recomendación de 16 de mayo de 2002. A fin de determinar la independencia del auditor, es necesario aclarar el concepto de «red» a la que pertenecen los auditores. En este sentido, son varias las cuestiones que deben tenerse en cuenta, tales como los casos en que una estructura puede definirse como una red porque tiene como objetivo compartir beneficios o costes. Los criterios para demostrar que existe una red deben juzgarse y evaluarse sobre la base de todos los hechos cuya existencia se conozca, tales como la existencia de clientes comunes habituales.

- (12) En los casos de autorrevisión o interés propio en los que resulte conveniente para salvaguardar la independencia del auditor legal o la sociedad de auditoría, debe ser el Estado miembro, en lugar del auditor legal o la sociedad de auditoría, quien decida si el auditor legal o la sociedad de auditoría debe renunciar o abstenerse de realizar una auditoría en relación con sus clientes de auditoría. Sin embargo, ello no debe llevar a que los Estados miembros tengan la obligación general de impedir a los auditores legales o a las sociedades de auditoría suministrar servicios no relacionados con la auditoría a sus clientes de auditoría. Para poder determinar cuándo es conveniente, en caso de interés propio o autorrevisión, que un auditor legal o una sociedad de auditoría no efectúe auditorías legales a fin de salvaguardar la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría, entre los factores que deben tenerse en cuenta debe incluirse si la entidad de interés público auditada ha emitido o no valores negociables en un mercado regulado en el sentido del artículo 4, apartado 1, punto 14, de la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros¹¹.
- (13) Es importante garantizar una calidad elevada y homogénea de todas las auditorías legales exigidas por el Derecho comunitario. Todas las auditorías legales deben realizarse, por lo tanto, sobre la base de normas internacionales de auditoría. Las medidas de ejecución de dichas normas en la Comunidad deben adoptarse con arreglo a la Decisión 1999/468/CE del Consejo, de 28 de junio de 1999, por la que se establecen los procedimientos para el ejercicio de las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión¹². Un comité o grupo técnico de auditoría, en el que deben participar también los sistemas de supervisión pública de los Estados miembros, debe asistir a la Comisión en la evaluación de la validez técnica de todas las normas internacionales de auditoría.
- A fin de lograr un máximo grado de armonización, los Estados miembros solo deben tener la posibilidad de imponer procedimientos o requisitos adi-

¹¹ DO L 145 de 30.4.2004, p. 1.

¹² DO L 184 de 17.7.1999, p. 23.

cionales de auditoría a escala nacional si estos se derivan de requisitos específicos relacionados con el alcance de la auditoría legal de las cuentas anuales o consolidadas, siempre que dichos procedimientos no estén previstos en las normas internacionales de auditoría ya existentes. Los Estados miembros podrían mantener estos procedimientos adicionales de auditoría hasta que los procedimientos o requisitos estén cubiertos por normas internacionales de auditoría adoptadas con posterioridad. No obstante, si las normas internacionales de auditoría adoptadas contuviesen procedimientos cuya aplicación entrase en conflicto con la legislación nacional a causa de requisitos nacionales específicos relacionados con el alcance de la auditoría legal, los Estados miembros podrán no aplicar la parte conflictiva de las normas internacionales de auditoría mientras persista el conflicto, siempre que se apliquen las medidas contempladas en el artículo 26, apartado 3. Toda adición o inaplicación realizada por los Estados miembros debe aportar un alto nivel de credibilidad a las cuentas anuales de las empresas y favorecer el interés público. Esto implica que, por ejemplo, los Estados miembros podrán exigir un informe adicional del auditor para el órgano supervisor o prescribir otro tipo de requisitos de información financiera o auditoría basados en normas nacionales de gobernanza empresarial.

- (14) Para que la Comisión adopte una norma internacional de auditoría con vistas a su aplicación en la Comunidad, debe ser aceptada de forma general a escala internacional y haberse elaborado con plena participación de todas las partes interesadas siguiendo un procedimiento abierto y transparente, añadir credibilidad a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas y favorecer el interés público europeo. La necesidad de adoptar una Declaración Internacional de Prácticas de Auditoría como parte de la norma debe evaluarse caso por caso con arreglo a la Decisión 1999/468/CE. La Comisión debe garantizar que, antes de comenzar con el proceso de adopción, se efectúe una evaluación para comprobar si se han cumplido estos requisitos y se informe del resultado de dicha evaluación al Comité creado en virtud de la presente Directiva.
- (15) En el caso de cuentas consolidadas, es importante que exista una definición clara de responsabilidades entre los auditores legales que auditan a componentes del grupo. A tal efecto, el auditor del grupo debe tener responsabilidad plena del informe de auditoría.
- (16) Con el fin de aumentar la comparabilidad entre sociedades que aplican las mismas normas contables y mejorar la confianza del público en las funciones de auditoría, la Comisión podrá adoptar un informe común de auditoría para la auditoría de las cuentas anuales o de las cuentas consolidadas elaboradas sobre la base de normas internacionales de contabilidad aprobadas, salvo cuando se haya adoptado una norma adecuada para dicho informe a escala comunitaria.
- (17) Las inspecciones regulares son un buen medio para lograr una calidad elevada y homogénea de las auditorías legales. Los auditores legales y las so-

ciudades de auditoría deben por lo tanto estar sujetos a un sistema de control de calidad que se organice de una manera que sea independiente de los auditores legales y de las sociedades de auditoría examinados.¹³ En lo que respecta a la aplicación del artículo 29 sobre los sistemas de control de calidad, los Estados miembros podrán decidir que, en el caso de auditores individuales que tengan una política común de control de calidad, solo sea necesario aplicar los requisitos destinados a las sociedades de auditoría. Los Estados miembros también podrán organizar el sistema de control de calidad de tal manera que los auditores individuales se sometan a un control de calidad al menos cada seis años. En este sentido, la financiación del sistema de control de calidad debe estar libre de cualquier influencia indebida. La Comisión debe ser competente para adoptar medidas de ejecución en asuntos relacionados con la organización de los sistemas de control de calidad y en relación con la financiación de los mismos en aquellos casos en que la confianza pública en el sistema de control de calidad se vea seriamente comprometida. Se debe incitar a los sistemas de supervisión pública de los Estados miembros a que logren un planteamiento coordinado sobre la forma de realizar los controles de calidad con vistas a evitar la imposición a las partes de cargas innecesarias.

- (18) Las investigaciones y las sanciones apropiadas ayudan a prevenir y a corregir la inadecuada ejecución de una auditoría legal.
- (19) Los auditores legales y las sociedades de auditoría están obligados a llevar a cabo su trabajo con la diligencia debida y serán por tanto responsables de los perjuicios financieros causados por negligencia. No obstante, la posibilidad de obtener una cobertura de seguro de responsabilidad profesional de los auditores y las sociedades de auditoría puede verse afectada por el hecho de estar sujetos a una responsabilidad financiera ilimitada. Por su parte, la Comisión tiene intención de examinar estos asuntos teniendo en cuenta el hecho de que los regímenes de responsabilidad de los Estados miembros pueden variar considerablemente.
- (20) Los Estados miembros deben organizar un sistema efectivo de supervisión pública de los auditores legales y las sociedades de auditoría sobre la base del control en el país de origen. Los mecanismos normativos de supervisión pública deben permitir una cooperación efectiva a escala comunitaria entre las actividades de supervisión de los Estados miembros. El sistema de supervisión pública debe estar gestionado por personas ajenas a la profesión pero con conocimientos sobre los temas relacionados con la auditoría legal. Las personas ajenas a la profesión podrán ser especialistas que nunca hayan estado vinculados a la profesión de auditoría o antiguos profesionales de la misma que ya no ejerzan como tales. Los Estados miembros pueden, no obstante, permitir que una minoría de profesionales del sector participe en la

¹³ Ver NTA sobre control de calidad interno.

gobernanza del sistema de supervisión pública. Las autoridades competentes de los Estados miembros deben cooperar entre sí siempre que sea necesario para cumplir con su obligación de supervisión de los auditores legales o de las sociedades de auditoría autorizadas por ellos. Esta cooperación puede aportar una importante contribución para asegurar una calidad elevada y homogénea de la auditoría legal en la Comunidad. Puesto que es necesario garantizar una cooperación y coordinación efectivas a nivel europeo entre las autoridades competentes designadas por los Estados miembros, la designación de una entidad responsable de garantizar la cooperación no debe impedir que cada autoridad competente pueda cooperar directamente con las otras autoridades competentes de los Estados miembros.

- (21) A fin de garantizar el cumplimiento del artículo 32, apartado 3, sobre principios de supervisión pública, ha de considerarse que una persona ajena a la profesión tiene un buen conocimiento de los ámbitos relacionados con la auditoría legal, bien por haber ejercido como profesional en dichos ámbitos, bien por poseer conocimientos de al menos uno de los temas enumerados en el artículo 8.
- (22) El auditor legal o la sociedad de auditoría debe ser designado por la junta general de accionistas o miembros de la entidad auditada. Para proteger la independencia del auditor es importante que su cese solo sea posible cuando existan causas justificadas y si estas se comunican a la autoridad o autoridades responsables de la supervisión pública.
- (23) Las entidades de interés público tienen una mayor visibilidad y son económicamente más importantes, por lo que deben aplicarse unos requisitos más estrictos en el caso de una auditoría legal de sus cuentas anuales o consolidadas.
- (24) Los comités de auditoría y un sistema efectivo de control interno ayudan a minimizar los riesgos financieros, operativos y de cumplimiento, y a aumentar la calidad de la información financiera. Los Estados miembros podrían tener en cuenta la Recomendación de la Comisión de 15 de febrero de 2005 relativa al papel de los administradores no ejecutivos o supervisores y al de los comités de consejos de administración o de supervisión, aplicables a las empresas que cotizan en bolsa¹⁴, que estipula la forma en que han de establecerse y funcionar los comités de auditoría. Los Estados miembros podrán determinar que las funciones asignadas al comité de auditoría o a un órgano que realice funciones equivalentes, las realice el órgano de administración o supervisión en su totalidad. En lo que respecta a las funciones del comité de auditoría contemplado en el artículo 41, el auditor legal o la sociedad de auditoría no debe estar subordinado en modo alguno al comité.
- (25) Los Estados miembros podrán decidir asimismo eximir del requisito de disponer de un comité de auditoría a las entidades de interés público que sean

¹⁴ DO L 52 de 25.2.2005, p. 51.

organismos de inversión colectiva cuyos valores mobiliarios se admiten a negociación en un mercado regulado. Esta opción tiene en cuenta el hecho de que, si el organismo de inversión colectiva funciona únicamente al objeto de reunir los valores, la utilización de un comité de auditoría no siempre resultará adecuada. La información financiera y los riesgos relacionados no son comparables con los vinculados a otras entidades de interés público. Además, los organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios y sus sociedades de gestión operan en un entorno normativo estrictamente definido y están sometidos a mecanismos específicos de gobernanza, como los controles ejercidos por su depositario. Para los organismos de inversión colectiva que no estén armonizados con arreglo a la Directiva 85/611/CEE¹⁵ pero que estén sometidos a garantías equivalentes a las establecidas por esta última, los Estados miembros deben poder, en este caso particular, velar por que reciban igual trato que los organismos de inversión colectiva armonizados en la Comunidad.

- (26) Con el fin de reforzar la independencia de los auditores de las entidades de interés público, se debe realizar una rotación de los principales socios auditores. Para organizar esta rotación, los Estados miembros deben requerir un cambio de los principales socios auditores que operen con una entidad auditada, al mismo tiempo que permiten a la sociedad de auditoría con la que está asociado el principal socio auditor seguir siendo el auditor legal de tal entidad. Cuando un Estado miembro lo considere pertinente para lograr los objetivos perseguidos, podrá requerir alternativamente el cambio de la sociedad de auditoría, sin perjuicio del artículo 42, apartado 2.
- (27) La interrelación de los mercados de capitales pone de relieve la necesidad de garantizar también un trabajo de alta calidad realizado por los auditores de terceros países en relación con el mercado de capitales comunitario. Los auditores de que se trate deben, por lo tanto, estar registrados para quedar sujetos a los controles de calidad y al sistema de investigación y sanciones. Deben ser posibles las excepciones sobre la base de la reciprocidad con arreglo a una prueba de equivalencia que debe realizar la Comisión en cooperación con los Estados miembros. En cualquier caso, una entidad que haya emitido valores negociables en un mercado regulado en el sentido del artículo 4, apartado 1, punto 14, de la Directiva 2004/39/CE debe ser siempre objeto de una auditoría a cargo de un auditor registrado en un Estado miembro o supervisado por las autoridades competentes del tercer país del que proceda el auditor, si la Comisión o un Estado miembro reconoce que dicho tercer país cumple con requisitos equivalentes a los comunitarios en el ámbito de los principios de supervisión, los sistemas de control de calidad

¹⁵ Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM) (DO L 375 de 31.12. 1985, p. 3). Directiva modificada en último lugar por la Directiva 2005/1/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 79 de 24.3.2005, p. 9).

y los sistemas de investigación y sanción, y ello sobre la base de la reciprocidad. Que un Estado miembro considere equivalente el sistema de control de calidad de un tercer país no significa que otros Estados miembros estén obligados a aceptar dicha evaluación, ni prejuzga por ello la decisión de la Comisión.

- (28) La complejidad de las auditorías de grupo internacionales exige una buena cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros y las de terceros países. Los Estados miembros deben, por lo tanto, garantizar a las autoridades competentes de terceros países el acceso a los papeles de trabajo de auditoría y a otros documentos a través de las autoridades competentes nacionales. Para proteger los derechos de las partes afectadas y facilitar al mismo tiempo el acceso a estos documentos, debe permitirse que los Estados miembros concedan acceso directo a las autoridades competentes de terceros países, supeditándolo al acuerdo de la autoridad nacional competente. Uno de los criterios pertinentes a la hora de otorgar acceso será si las autoridades competentes de terceros países cumplen los requisitos que la Comisión ha declarado adecuados. A la espera de la decisión de la Comisión en este sentido y sin perjuicio de la misma, los Estados miembros podrán evaluar si dichos requisitos son adecuados.
- (29) La facilitación de información con arreglo a los artículos 36 y 47 debe realizarse de conformidad con la normativa en materia de transferencia de datos personales a terceros países establecida por la Directiva 95/ 46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos¹⁶.
- (30) Las medidas necesarias para la aplicación de la presente Directiva deben adoptarse de conformidad con la Decisión 1999/468/CE y con el debido respeto a la declaración realizada por la Comisión en el Parlamento Europeo el 5 de febrero de 2002 sobre la aplicación de la legislación en el marco de los servicios financieros.
- (31) El Parlamento Europeo debe disponer de un plazo de tres meses a partir de la fecha de la primera transmisión de los proyectos de enmiendas y medidas de ejecución para poder examinarlas y emitir su dictamen al respecto. No obstante, en casos urgentes y debidamente justificados, debe existir la posibilidad de reducir dicho plazo.
Si el Parlamento adopta una resolución en ese plazo, la Comisión debe examinar de nuevo los proyectos de enmiendas o medidas de ejecución.
- (32) Dado que los objetivos de la presente Directiva —en concreto, exigir la aplicación de un único grupo de normas internacionales de auditoría, la actualización de los requisitos de formación, la definición de ética profesional y la

¹⁶ DO L 281 de 23.11.1995, p. 31. Directiva modificada por el Reglamento (CE) n° 1882/2003 (DO L 284 de 31.10.2003, p. 1).

aplicación técnica de la cooperación entre autoridades competentes de los Estados miembros y entre estas autoridades y las autoridades de terceros países, para seguir aumentando y armonizando la calidad de la auditoría legal en la Comunidad y facilitando la cooperación entre Estados miembros y con terceros países con el fin de consolidar la confianza en la auditoría legal— no pueden ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros y, por consiguiente, debido a las dimensiones y los efectos de la presente Directiva, pueden lograrse mejor a nivel comunitario, la Comunidad puede adoptar medidas, de acuerdo con el principio de subsidiariedad consagrado en el artículo 5 del Tratado. De conformidad con el principio de proporcionalidad enunciado en dicho artículo, la presente Directiva no excede de lo necesario para alcanzar dichos objetivos.

- (33) Con objeto de hacer más transparente la relación entre el auditor legal o la sociedad de auditoría y la entidad auditada, deben modificarse las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE con el fin de exigir la revelación de los honorarios pagados por la auditoría y por servicios distintos al de auditoría en las notas a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas.
- (34) La Directiva 84/253/CEE debe derogarse porque carece de toda una serie de elementos que garanticen una infraestructura apropiada de auditoría, como la supervisión pública, los sistemas disciplinarios y los sistemas de control de calidad, y porque no proporciona normas específicas referentes a la cooperación reguladora entre Estados miembros y terceros países. Para garantizar la seguridad jurídica resulta, sin embargo, necesario que se indique claramente que los auditores y las sociedades de auditoría autorizadas con arreglo a la Directiva 84/253/CEE se consideren autorizados con arreglo a la presente Directiva.

HAN ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

CAPÍTULO I

Objeto y definiciones

Artículo 1. Objeto

La presente Directiva establece normas referentes a la auditoría legal de las cuentas anuales y consolidadas.

Artículo 2. Definiciones¹⁷

A efectos de la presente Directiva, se aplicarán las siguientes definiciones:

- 1) «auditoría legal»: auditoría de las cuentas anuales o de las cuentas consolidadas siempre que sea exigida por el Derecho comunitario;

¹⁷ Ver TRLAC arts. 2.

- 2) «auditor legal»: persona física autorizada con arreglo a la presente Directiva por las autoridades competentes de un Estado miembro para realizar auditorías legales;
- 3) «sociedad de auditoría»: una persona jurídica o cualquier otra entidad, independientemente de su forma jurídica, autorizada con arreglo a la presente Directiva por las autoridades competentes de un Estado miembro para realizar auditorías legales;
- 4) «entidad de auditoría de un tercer país»: entidad, independientemente de su forma jurídica, que realiza auditorías de las cuentas anuales o consolidadas de una empresa constituida en un tercer país;
- 5) «auditor de un tercer país»: la persona física que realiza auditorías de las cuentas anuales o consolidadas de una empresa constituida en un tercer país;
- 6) «auditor del grupo»: el auditor o auditores legales o la sociedad o sociedades de auditoría que realizan la auditoría legal de cuentas consolidadas;
- 7) «red»: la estructura más amplia:
 - que tiene por objetivo la cooperación y a la que pertenece un auditor o una sociedad de auditoría, y
 - que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de la calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales;
- 8) «filial de una sociedad de auditoría»: cualquier compañía, independientemente de su forma jurídica, que esté relacionada con una sociedad de auditoría mediante propiedad, control o gestión comunes;
- 9) «informe de auditoría»: el informe mencionado en el artículo 51 bis de la Directiva 78/660/CEE y en el artículo 37 de la Directiva 83/349/CEE elaborado por el auditor legal o la sociedad de auditoría;
- 10) «autoridades competentes»: las autoridades u organismos designados por ley encargados de la regulación y/o supervisión de los auditores legales y las sociedades de auditoría o de aspectos específicos relacionados con los mismos.

Toda referencia a la «autoridad competente» en un artículo concreto se entiende hecha a la autoridad o al órgano u órganos responsables de las funciones a las que haga referencia el artículo en cuestión;
- 11) «normas internacionales de auditoría»: las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y declaraciones y normas relacionadas siempre que sean pertinentes para la auditoría legal;
- 12) «normas internacionales de contabilidad»: las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) e interpretaciones correspondientes (las interpretaciones SIC-IFRIC o CPI-CINIIF), las modificaciones ulteriores a esas normas e interpretaciones correspondientes, y las normas futuras e interpretaciones correspondientes

publicadas o adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB o CNIC);

- 13) «entidades de interés público»: entidades sometidas a la legislación de un Estado miembro y cuyos valores sean negociables en un mercado regulado de cualquier Estado miembro en el sentido del artículo 4, apartado 1, punto 14, de la Directiva 2004/39/CE, entidades de crédito tal como se definen en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2000/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de marzo de 2000, relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a su ejercicio¹⁸, y empresas de seguros en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 91/674/CEE. Los Estados miembros podrán designar a otras entidades como entidades de interés público, por ejemplo, aquellas que sean de importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad empresarial, su tamaño o su número de empleados;
- 14) «cooperativa»: Sociedad Cooperativa Europea tal como la define el artículo 1 del Reglamento (CE) no 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE)¹⁹, o cualquier otra cooperativa que exija una auditoría legal con arreglo al Derecho comunitario, como las entidades de crédito tal como se definen en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2000/12/CE y las empresas de seguros en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 91/674/CEE;
- 15) «persona ajena a la profesión»: toda persona física que, al menos en los tres años anteriores a su participación en la gobernanza del sistema de supervisión público, no ha realizado auditorías legales, no ha disfrutado de derecho de voto en una sociedad de auditoría, no ha sido miembro de un órgano administrativo o de gestión de una sociedad de auditoría y no ha sido empleada ni ha estado asociada en manera alguna con una sociedad de auditoría;
- 16) «principal socio auditor»:
 - a) el auditor o auditores legales designados por una sociedad de auditoría para una auditoría concreta como principales responsables de realizar la auditoría legal en nombre de la sociedad de auditoría, o
 - b) en el caso de una auditoría de grupo, al menos el auditor o auditores legales designados por una sociedad de auditoría como principales responsables de realizar una auditoría legal a nivel del grupo y el auditor o auditores legales designados como principales responsables a nivel de filial, o
 - c) el auditor o auditores legales que firmen el informe de auditoría.

¹⁸ DO L 126 de 26.5.2000, p. 1. Directiva modificada en último lugar por la Directiva 2006/29/CE de la Comisión (DO L 70 de 9.3.2006, p. 50).

¹⁹ DO L 207 de 18.8.2003, p. 1.

CAPÍTULO II

Autorización, formación continua y reconocimiento mutuo

Artículo 3. Autorización de auditores legales y sociedades de auditoría.²⁰

1. Las auditorías legales serán realizadas únicamente por auditores legales o sociedades de auditoría autorizadas por el Estado miembro que exija la auditoría legal.

2. Cada Estado miembro designará a las autoridades competentes responsables de la autorización de los auditores legales y las sociedades de auditoría.

Las autoridades competentes podrán ser asociaciones profesionales a condición de que estén sometidas a un sistema de supervisión pública con arreglo a lo dispuesto en el capítulo VIII.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 11, las autoridades competentes de los Estados miembros solo podrán autorizar como auditores legales a las personas físicas que cumplan al menos las condiciones establecidas en los artículos 4 y 6 a 10.

4. Las autoridades competentes de los Estados miembros solo podrán autorizar como sociedades de auditoría a las entidades que cumplan las siguientes condiciones:

- a) las personas físicas que realicen auditorías legales en nombre de una sociedad de auditoría deberán cumplir al menos las condiciones impuestas en los artículos 4 y 6 a 12 y deberán estar autorizadas como auditores legales en el Estado miembro de que se trate;
- b) una mayoría de los derechos de voto en una entidad deberá corresponder a sociedades de auditoría autorizadas en cualquier Estado miembro o a personas físicas que cumplan al menos las condiciones impuestas en los artículos 4 y 6 a 12. Los Estados miembros podrán disponer que esas personas físicas también estén autorizadas en otro Estado miembro. A los efectos de la auditoría legal de cooperativas y entidades similares, de conformidad con lo previsto en el artículo 45 de la Directiva 86/635/CEE, los Estados miembros podrán establecer otras disposiciones específicas en relación con los derechos de voto;
- c) una mayoría del 75% como máximo de los miembros del órgano administrativo o de gestión de la entidad deberán ser sociedades de auditoría autorizadas en cualquier Estado miembro o personas físicas que cumplan al menos las condiciones impuestas en los artículos 4 y 6 a 12. Los Estados miembros podrán disponer que esas personas físicas también estén autorizadas en otro Estado miembro. En caso de que dicho órgano no tenga más que dos miembros, uno de ellos deberá cumplir al menos las condiciones establecidas en la presente letra;
- d) la sociedad deberá cumplir la condición impuesta en el artículo 4.

Los Estados miembros solo podrán fijar condiciones adicionales en relación con la letra c). Dichas condiciones serán proporcionadas a los objetivos perseguidos y no irán más allá de lo estrictamente necesario.

²⁰ Ver TRLAC art. 7 y DIRECTIVA 2006/43/CEE art. 1.

Artículo 4. Buena reputación.

Las autoridades competentes de un Estado miembro podrán conceder la autorización solamente a las personas físicas o a las sociedades que gocen de buena reputación.

Artículo 5. Retirada de la autorización.

1. Se retirará la autorización de un auditor o de una sociedad de auditoría si la buena reputación de esa persona o empresa están seriamente comprometidas. Los Estados miembros podrán, sin embargo, establecer un período de tiempo razonable con el objeto de que se cumplan los requisitos relativos a la buena reputación.

2. Se retirará la autorización de una sociedad de auditoría si deja de cumplirse alguna de las condiciones impuestas en el artículo 3, apartado 4, letras b) y c). Los Estados miembros podrán, sin embargo, establecer un período de tiempo razonable con el objeto de que se cumplan esas condiciones.

3. Cuando por algún motivo se retire la autorización de un auditor legal o de una sociedad de auditoría, la autoridad competente del Estado miembro en el que se retire la autorización lo comunicará, junto con las razones que lo justifiquen, a las autoridades competentes de los Estados miembros en los que el auditor legal o la sociedad de auditoría también estén autorizados que estén inscritas en el registro del citado Estado miembro de conformidad con el artículo 16, apartado 1, letra c).

Artículo 6. Formación.²¹

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 11, una persona física solo podrá ser autorizada a realizar una auditoría legal una vez que haya alcanzado el grado de acceso a la Universidad o un grado equivalente, realizado posteriormente un curso de instrucción teórica, una formación práctica y aprobado un examen de competencia profesional del nivel de examen final universitario o de un nivel equivalente, organizado o reconocido por el Estado miembro en cuestión.

Artículo 7. Examen de la competencia profesional.²²

El examen de competencia profesional mencionado en el artículo 6 garantizará el nivel necesario de conocimientos teóricos de las materias pertinentes para la auditoría legal y la capacidad de aplicar en la práctica dichos conocimientos. Al menos parte de dicho examen deberá ser escrito.

Artículo 8. Prueba de conocimientos teóricos.²³

1. La prueba de conocimientos teóricos que figurará en el examen cubrirá los siguientes temas en especial:

- a) teoría y principios contables generales;

²¹ Ver TRLAC arts. 8.

²² Ver TRLAC arts. 8.

²³ Ver TRLAC arts. 8.

- b) requisitos y normas jurídicas relativas a la preparación de las cuentas anuales y consolidadas;
- c) normas internacionales de contabilidad;
- d) análisis financiero;
- e) contabilidad de costes y de gestión;
- f) gestión de riesgos y control interno;
- g) auditoría y cualificaciones profesionales;
- h) requisitos jurídicos y normas profesionales relativas a la auditoría legal y a los auditores legales;
- i) normas internacionales de auditoría;
- j) ética e independencia profesionales.

2. También cubrirá al menos los siguientes temas siempre que sean pertinentes para la auditoría:

- a) Derecho de sociedades y gobernanza empresarial;
- b) legislación sobre insolvencia y procedimientos similares;
- c) legislación fiscal;
- d) Derecho civil y mercantil;
- e) Derecho de la seguridad social y Derecho laboral;
- f) tecnología de la información y sistemas informáticos;
- g) economía empresarial, general y financiera;
- h) matemáticas y estadísticas;
- i) principios básicos de la gestión financiera de empresas.

3. La Comisión, ~~de conformidad con el procedimiento mencionado en el artículo 48, apartado 2,~~²⁴ podrá adaptar la lista de temas que deberán incluirse en la prueba de conocimientos teóricos mencionada en el apartado 1. La Comisión tendrá presente la evolución en las actividades y la profesión de auditoría al adoptar las medidas de ejecución.

*Estas medidas, destinadas a modificar elementos no esenciales de la presente Directiva, se adoptarán con arreglo al procedimiento de reglamentación con control contemplado en el artículo 48, apartado 2 bis*²⁵.

Artículo 9. Exenciones.²⁶

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 8, un Estado miembro podrá establecer que una persona que haya aprobado un examen universitario o equivalente o tenga un título universitario o una cualificación equivalente en uno o más de los temas mencionados en el artículo 8 podrá estar eximida de la prueba de conocimientos teóricos en los temas cubiertos por ese examen o título.

2. No obstante lo dispuesto en el artículo 7, un Estado miembro podrá establecer que una persona que posea un título universitario o una cualificación equivalente en

²⁴ Párrafo suprimido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

²⁵ Párrafo añadido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

²⁶ Ver TRLAC arts. 8.

uno o más de los temas mencionados en el artículo 8 podrá ser eximida de la prueba de capacidad para aplicar en la práctica sus conocimientos teóricos de dichos temas si ha recibido formación práctica en tales temas certificada por un examen o diploma reconocido por el Estado.

Artículo 10. Formación práctica.²⁷

1. Con el fin de garantizar la capacidad para aplicar en la práctica los conocimientos teóricos, una prueba de lo cual estará incluida en el examen, la persona en fase de formación completará un mínimo de formación práctica de tres años, entre otras cosas, en la auditoría de las cuentas anuales, las cuentas consolidadas o estados financieros similares. Al menos dos tercios de dicha formación práctica se realizarán con un auditor legal o una sociedad de auditoría autorizados en cualquier Estado miembro.

2. Los Estados miembros se asegurarán de que toda formación se lleve a cabo con personas que ofrezcan las oportunas garantías en cuanto a su capacidad para dispensar la formación práctica.

Artículo 11. Cualificación lograda a través de una larga experiencia práctica.²⁸

Los Estados miembros podrán autorizar a una persona que no cumpla las condiciones establecidas en el artículo 6 como auditor legal, si puede demostrar:

- a) que durante quince años se ha dedicado a actividades profesionales que le han permitido adquirir experiencia suficiente en los ámbitos de las finanzas, el Derecho y la contabilidad y ha aprobado el examen de competencia profesional mencionado en el artículo 7, o bien
- b) que durante siete años se ha dedicado a actividades profesionales en esos ámbitos y, además, ha seguido la formación práctica mencionada en el artículo 10 y aprobado el examen de competencia profesional mencionado en el artículo 7.

Artículo 12. Combinación de formación práctica e instrucción teórica.

1. Los Estados miembros podrán establecer que los períodos de instrucción teórica en los ámbitos mencionados en el artículo 8 contarán como los períodos de actividad profesional mencionados en el artículo 11, a condición de que dicha instrucción sea refrendada por un examen reconocido por el Estado. Esta instrucción no durará menos de un año ni podrá reducir el período de actividad profesional en más de cuatro años.

2. El período de actividad profesional y la formación práctica no tendrán una duración inferior a la del curso de instrucción teórica junto con la formación práctica exigida en el artículo 10.

²⁷ Ver TRLAC arts. 8.

²⁸ Ver TRLAC arts. 8.

Artículo 13. Formación continua.²⁹

Los Estados miembros se asegurarán de que los auditores legales estén obligados a participar en programas apropiados de formación continua para mantener un nivel suficientemente elevado de conocimientos teóricos, cualificaciones y valores profesionales, y de que el incumplimiento de los requisitos de formación continua sea objeto de las sanciones oportunas mencionadas en el artículo 30.

Artículo 14. Autorización de auditores legales de otros Estados miembros.³⁰

Las autoridades competentes de los Estados miembros establecerán los procedimientos para la autorización de los auditores legales autorizados en otros Estados miembros. Estos procedimientos no irán más allá de la exigencia de pasar una prueba de aptitud de conformidad con el artículo 4 de la Directiva 89/48/CEE del Consejo, de 21 de diciembre de 1988, relativa a un sistema general de reconocimiento de los títulos de enseñanza superior que sancionan formaciones profesionales de una duración mínima de tres años³¹. La prueba de aptitud, que se realizará en una de las lenguas aceptadas por las normas lingüísticas aplicables en el Estado miembro interesado, solo cubrirá el adecuado conocimiento por parte del auditor de las leyes y normativas del Estado miembro de que se trate siempre que sean pertinentes para las auditorías legales.

CAPÍTULO III

Registro

Artículo 15. Registro público.³²

1. Los Estados miembros se asegurarán de que los auditores legales y las sociedades de auditoría autorizados estén inscritos en un registro público de conformidad con los artículos 16 y 17. En circunstancias excepcionales, los Estados miembros podrán no aplicar los requisitos establecidos en el presente artículo y el artículo 16 en lo relativo al acceso público a la información únicamente en la medida necesaria para atenuar una amenaza inminente e importante para la seguridad personal de cualquier individuo.

2. Los Estados miembros se asegurarán de que cada auditor legal y sociedad de auditoría estén identificados en el registro público por un número individual. La información que figure en el registro se conservará en el mismo en formato electrónico y será accesible para el público por medios electrónicos.

3. En el registro público también figurará el nombre y dirección de las autoridades competentes responsables de la autorización mencionada en el artículo 3, del

²⁹ Ver TRLAC arts. 7.7 y RLAC art. 40 y Resolución sobre la obligación de realizar formación profesional continuada por parte de los auditores de cuentas.

³⁰ Ver TRLAC arts. 9 y RLAC art. 38.

³¹ DO L 19 de 24.1.1989, p. 16. Directiva modificada por la Directiva 2001/19/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 206 de 31.7.2001, p. 1).

³² Ver TRLAC art. 7 y RLAC art. 25.

control de calidad mencionado en el artículo 29, de las investigaciones y sanciones a auditores legales y sociedades de auditoría mencionadas en el artículo 30 y de la supervisión pública mencionada en el artículo 32.

4. Los Estados miembros se asegurarán de que el registro público esté completamente operativo a más tardar el 29 de junio de 2009.

Artículo 16. Registro de auditores legales.

1. En lo referente a los auditores legales, el registro público contendrá, al menos, la siguiente información:

- a) nombre, dirección y número de registro;
- b) si procede, nombre, dirección, dirección de Internet y número de registro de la sociedad o sociedades de auditoría para las que trabaja como empleado el auditor legal, o con las que está relacionado como socio o de alguna otra forma;
- c) todas las demás inscripciones como auditor legal ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y como auditor en terceros países, incluidos los nombres de las autoridades competentes para la inscripción y, en su caso, los números de registro.

2. Los auditores de terceros países registrados de conformidad con el artículo 45 figurarán claramente en el registro como tales y no como auditores legales.

Artículo 17. Registro de sociedades de auditoría.³³

1. En lo referente a las sociedades de auditoría, el registro público contendrá, al menos, la siguiente información:

- a) nombre, dirección y número de registro;
- b) forma jurídica;
- c) información de contacto, primera persona de contacto y, si procede, la dirección de Internet;
- d) dirección de cada oficina en el Estado miembro;
- e) nombre y número de registro de todos los auditores legales que trabajen como empleados para la sociedad de auditoría o que estén relacionados con esta como socios o de alguna otra forma;
- f) nombres y direcciones de trabajo de todos los propietarios y accionistas;
- g) nombres y direcciones de trabajo de todos los miembros del órgano administrativo o de gestión;
- h) si procede, la pertenencia a una red y una lista con los nombres y direcciones de empresas y filiales que sean miembros de ella o una indicación del lugar donde puede obtenerse públicamente dicha información;
- i) todas las demás inscripciones como sociedad de auditoría ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y como entidad de auditoría en terceros países, incluidos los nombres de las autoridades competentes para la inscripción y, en su caso, los números de registro.

³³ Ver TRLAC art. 10 y RLAC art. 29.

2. Las entidades de auditoría de terceros países registradas de conformidad con el artículo 45 figurarán claramente en el registro como tales y no como sociedades de auditoría.

Artículo 18. Actualización de la información que figura en el registro.

Los Estados miembros se asegurarán de que los auditores legales y las sociedades de auditoría notifiquen sin retraso injustificado a las autoridades competentes responsables del registro público cualquier modificación de la información que figure en el registro público. El registro será actualizado sin retrasos injustificados una vez realizada la notificación.

Artículo 19. Responsabilidad de la información que figura en el registro.

La información facilitada a las autoridades competentes de conformidad con los artículos 16, 17 y 18 será firmada por el auditor legal o la sociedad de auditoría. Cuando la autoridad competente disponga que la información se ponga a disposición en formato electrónico, ello será posible, por ejemplo, mediante una firma electrónica tal como se define en el artículo 2, punto 1, de la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica³⁴.

Artículo 20. Lengua.

1. La información introducida en el registro público se elaborará en una de las lenguas aceptadas por las normas lingüísticas aplicables en el Estado miembro interesado.

2. Los Estados miembros podrán permitir que la información se introduzca en el registro público, además, en cualquier otra lengua o lenguas oficiales de la Comunidad. Los Estados miembros podrán exigir que la traducción de la información sea una traducción jurada.

En todos los casos, el Estado miembro interesado se asegurará de que el registro indique si se trata de una traducción jurada.

CAPÍTULO IV

Ética profesional, independencia, objetividad, confidencialidad y secreto profesional

Artículo 21. Ética profesional.

1. Los Estados miembros se asegurarán de que todos los auditores legales y sociedades de auditoría estén sujetos a principios de ética profesional. Estos incluirán al menos su función de interés público, su integridad y objetividad, así como su competencia profesional y diligencia debida.

³⁴ DO L 13 de 19.1.2000, p. 12.

2. Con el fin de asegurar la confianza en la función de auditoría y la aplicación uniforme del apartado 1 del presente artículo, la Comisión podrá adoptar, ~~de conformidad con el procedimiento contemplado en el artículo 48, apartado 2,~~³⁵ medidas de ejecución basadas en principios de ética profesional.

*Estas medidas, destinadas a modificar elementos no esenciales de la presente Directiva, completándola, se adoptarán con arreglo al procedimiento de reglamentación con control contemplado en el artículo 48, apartado 2 bis*³⁶.

Artículo 22. Independencia y objetividad.³⁷

1. Los Estados miembros se asegurarán de que, cuando se realice una auditoría legal, el auditor legal y/o la sociedad de auditoría sean independientes de la entidad auditada y no participen en el proceso de toma de decisiones de la misma.

2. Los Estados miembros se asegurarán de que un auditor legal o una sociedad de auditoría no realice una auditoría legal si existe alguna relación financiera, comercial, laboral o de otro tipo, ya sea directa o indirecta —incluida la prestación de servicios adicionales no relacionados con la auditoría— entre el auditor legal, la sociedad de auditoría o la red y la entidad auditada, sobre la base de la cual una tercera parte objetiva, razonable e informada pueda llegar a la conclusión de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida. Si la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría se viera comprometida por factores como autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza o intimidación, el auditor legal o la sociedad de auditoría aplicarán salvaguardias para atenuarlos. Si la importancia de estos factores en relación con las salvaguardias aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor legal o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría legal.

Además, los Estados miembros se asegurarán, por lo que respecta a las auditorías legales de las entidades de interés público, de que, cuando resulte adecuado para proteger la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría, un auditor legal o una sociedad de auditoría no realice una auditoría legal en caso de autorrevisión o de interés propio.

3. Los Estados miembros se asegurarán de que el auditor legal o la sociedad de auditoría documente en los papeles de trabajo de auditoría todas las amenazas significativas a su independencia, así como las salvaguardias aplicadas para atenuarlo.

4. Con el fin de asegurar la confianza en la función de auditoría y la aplicación uniforme de los apartados 1 y 2 del presente artículo, la Comisión podrá adoptar, ~~de conformidad con el procedimiento contemplado en el artículo 48, apartado 2,~~³⁸ medidas de ejecución basadas en principios con respecto a:

- a) las amenazas y salvaguardias a que se refiere el apartado 2;

³⁵ Párrafo suprimido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

³⁶ Párrafo añadido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

³⁷ Ver TRLAC arts. 12 al 18 y RLAC arts. 43 al 51.

³⁸ Párrafo suprimido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

- b) las situaciones en las que la magnitud de las amenazas contempladas en el apartado 2 es tal que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría queda comprometida;
- c) los casos de autorrevisión y de interés propio a que se refiere el apartado 2, párrafo segundo, en los que pueden realizarse o no auditorías legales.

Las medidas a que se refiere el párrafo primero, destinadas a modificar elementos no esenciales de la presente Directiva, completándola, se adoptarán con arreglo al procedimiento de reglamentación con control contemplado en el artículo 48, apartado 2 bis³⁹.

Artículo 23. Confidencialidad y secreto profesional.⁴⁰

1. Los Estados miembros se asegurarán de que toda la información y documentos a los que tenga acceso el auditor legal o la sociedad de auditoría al realizar una auditoría legal estén protegidos por normas adecuadas de confidencialidad y secreto profesional.

2. Las normas de confidencialidad y secreto profesional relativas a los auditores legales o las sociedades de auditoría no impedirán la aplicación de las disposiciones de la presente Directiva.

3. Cuando un auditor legal o una sociedad de auditoría sea sustituido por otro auditor legal u otra sociedad de auditoría, aquellos permitirán el acceso del nuevo auditor legal o la nueva sociedad de auditoría a toda la información pertinente en relación con la entidad auditada.

4. Un auditor legal o una sociedad de auditoría que haya dejado de participar en un encargo específico de auditoría y un antiguo auditor legal o una antigua sociedad de auditoría seguirán sometidos a las disposiciones contempladas en los apartados 1 y 2 por lo que respecta a dicho encargo de auditoría.

Artículo 24. Independencia y objetividad de los auditores legales que realizan la auditoría legal en nombre de las sociedades de auditoría.

Los Estados miembros se asegurarán de que los propietarios o accionistas de una sociedad de auditoría, así como los miembros de los órganos administrativo, de gestión y de supervisión de dicha sociedad, o de una sociedad filial, no intervengan en la realización de una auditoría legal en modo alguno que comprometa la independencia y objetividad del auditor que realice la auditoría legal en nombre de la sociedad de auditoría.

Artículo 25. Honorarios de auditoría.⁴¹

Los Estados miembros se asegurarán de que existan las normas adecuadas que establezcan que los honorarios para las auditorías legales:

³⁹ Párrafo añadido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

⁴⁰ Ver TRLAC art. 25.

⁴¹ Ver TRLAC art. 21 y RLAC art. 46.8.

- a) no están influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada;
- b) no puedan basarse en ningún tipo de contingencia.

CAPÍTULO V

Normas de auditoría e informe de auditoría

Artículo 26. Normas de auditoría.⁴²

1. Los Estados miembros exigirán que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión *de conformidad con el procedimiento de reglamentación con control contemplado en el artículo 48, apartado 2 bis*⁴³. Los Estados miembros podrán aplicar una norma nacional de auditoría mientras la Comisión no haya adoptado una norma internacional de auditoría que contemple el mismo aspecto. Las normas internacionales de auditoría adoptadas se publicarán en su totalidad en todas las lenguas oficiales de la Comunidad en el Diario Oficial de la Unión Europea.

2. La Comisión podrá decidir sobre la aplicabilidad de las normas internacionales de auditoría en la Comunidad ~~con arreglo al procedimiento contemplado en el artículo 48, apartado 2~~⁴⁴. La Comisión solo adoptará normas internacionales de auditoría para su aplicación en la Comunidad si:

- a) han sido desarrolladas siguiendo el procedimiento, la supervisión pública y la transparencia apropiados y son aceptadas de forma general a escala internacional;
- b) contribuyen a un nivel alto de credibilidad y calidad de las cuentas anuales o consolidadas de conformidad con los principios establecidos en el artículo 2, apartado 3, de la Directiva 78/660/CEE y en el artículo 16, apartado 3, de la Directiva 83/349/CEE, y
- c) favorecen el interés público europeo.

*Las medidas a que se refiere el párrafo primero, destinadas a modificar elementos no esenciales de la presente Directiva, completándola, se adoptarán con arreglo al procedimiento de reglamentación con control contemplado en el artículo 48, apartado 2 bis.*⁴⁵

3. Los Estados miembros solo podrán imponer procedimientos o requisitos de auditoría que sean adicionales a las normas internacionales de auditoría o, en casos excepcionales, no aplicar partes de estas normas, si se derivan de requisitos jurídicos nacionales específicos relativos al alcance de la auditoría legal. Los Estados miembros

⁴² Ver RLAC, arts. 17 y 18.

⁴³ Párrafo modificado por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

⁴⁴ Párrafo suprimido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

⁴⁵ Párrafo añadido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

se asegurarán de que dichos procedimientos o requisitos de auditoría cumplen las condiciones establecidas en el apartado 2, letras b) y c), y los comunicarán a la Comisión y a los Estados miembros antes de su adopción. En el caso excepcional de que no se apliquen partes de una norma internacional de auditoría, los Estados miembros comunicarán sus requisitos jurídicos nacionales específicos, así como los motivos para mantenerlos, a la Comisión y a los demás Estados miembros al menos seis meses antes de su adopción nacional o, en el caso de requisitos ya existentes en el momento de la adopción de una norma internacional de auditoría, a más tardar a los tres meses de la adopción de la norma internacional de auditoría pertinente.

4. Los Estados miembros podrán imponer requisitos adicionales en relación con la auditoría legal de las cuentas anuales y consolidadas durante un período que expirará el 29 de junio de 2010.

Artículo 27. Auditoría legal de las cuentas consolidadas.⁴⁶

Los Estados miembros se asegurarán de que en el caso de una auditoría legal de las cuentas consolidadas de un grupo de empresas:

- a) el auditor del grupo asuma la plena responsabilidad del informe de auditoría en relación con las cuentas consolidadas;
- b) el auditor del grupo realice una revisión y guarde la documentación de su evaluación del trabajo de auditoría realizado por auditores de terceros países, auditores legales, entidades de auditoría de terceros países o sociedades de auditoría para la auditoría del grupo. La documentación conservada por el auditor del grupo deberá permitir a la autoridad competente revisar adecuadamente el trabajo del auditor del grupo;
- c) cuando un componente de un grupo de empresas sea auditado por auditores o entidades de auditoría de terceros países que no tengan un acuerdo de trabajo con arreglo al artículo 47, el auditor del grupo será responsable de garantizar que la documentación del trabajo de auditoría realizado por el auditor o la entidad de auditoría del tercer país, incluidos los papeles de trabajo pertinentes para la auditoría del grupo, se entrega debidamente, a petición, a las autoridades de supervisión pública. Con el fin de garantizar la entrega de la información, el auditor del grupo guardará una copia de esa documentación o bien acordará con el auditor o la entidad de auditoría del tercer país un acceso adecuado e ilimitado a petición, o tomará otras medidas apropiadas. Si existieran impedimentos legales o de otro tipo que impidieran la transmisión de los papeles de trabajo de auditoría de un tercer país al auditor del grupo, la documentación conservada por el auditor del grupo incluirá la prueba de que ha aplicado los procedimientos adecuados para obtener acceso a la documentación relativa a la auditoría y, en caso de impedimentos distintos de los legales derivados de la legislación nacional, la prueba que demuestre tales impedimentos.

⁴⁶ Ver TRLAC art. 5 y RLAC arts. 13 y 14.

Artículo 28. Informe de auditoría.

1. Cuando una sociedad de auditoría realice la auditoría legal, el informe de auditoría será firmado al menos por el auditor legal o los auditores legales que la realicen en nombre de la sociedad de auditoría. En circunstancias excepcionales, los Estados miembros podrán disponer que no haya que divulgar dicha firma si la divulgación pudiera suponer una amenaza inminente e importante para la seguridad personal de cualquier individuo. En cualquier caso, se dará a conocer a las autoridades competentes pertinentes el nombre de la persona o personas afectadas.

2. No obstante lo dispuesto en el artículo 51 bis, apartado 1, de la Directiva 78/660/CEE, si la Comisión no ha adoptado una norma común para los informes de auditoría con arreglo al artículo 26, apartado 1, de la presente Directiva, podrá adoptar, ~~de conformidad con el procedimiento mencionado en el artículo 48, apartado 2,~~⁴⁷ de la presente Directiva, una norma común para los informes de auditoría para las cuentas anuales o consolidadas que se hayan elaborado de conformidad con normas internacionales de contabilidad adoptadas, a fin de aumentar la confianza de la opinión pública en la función de auditoría.

Estas medidas, destinadas a modificar elementos no esenciales de la presente Directiva, completándola, se adoptarán de conformidad con el procedimiento de reglamentación con control contemplado en el artículo 48, apartado 2 bis⁴⁸.

CAPÍTULO VI Control de calidad⁴⁹

Artículo 29. Sistemas de control de calidad.⁵⁰

1. Los Estados miembros se asegurarán de que todos los auditores legales y sociedades de auditoría estén sujetos a un sistema de control de calidad que cumpla por lo menos los siguientes criterios:

- a) el sistema de control de calidad estará organizado de tal manera que sea independiente de los auditores legales y sociedades de auditoría sometidos a control y esté sujeto a supervisión pública según lo establecido en el capítulo VIII;
- b) la financiación del sistema de control de calidad deberá ser segura y estar libre de cualquier posible influencia indebida por parte de los auditores legales o las sociedades de auditoría;
- c) el sistema de control de calidad deberá contar con los recursos oportunos;
- d) las personas que realicen los controles de calidad deberán tener la formación profesional apropiada y la experiencia pertinente en auditoría legal e informa-

⁴⁷ Párrafo suprimido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

⁴⁸ Párrafo añadido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

⁴⁹ Ver NTA sobre control de calidad interno.

⁵⁰ Ver TRLAC art. 28 y RLAC arts. 73 y 74.

ción financiera en combinación con la formación específica sobre controles de calidad;

- e) la selección de personas que realicen los controles de calidad para tareas específicas de controles de calidad deberá realizarse siguiendo un procedimiento objetivo concebido para asegurarse de que no existan conflictos de intereses entre las personas que realizan los controles y el auditor legal o la sociedad de auditoría objeto del control;
- f) en el alcance del control de calidad, apoyado por la comprobación oportuna de archivos de auditoría seleccionados, deberá incluirse una evaluación del cumplimiento de las normas de auditoría y de los requisitos de independencia aplicables, de la cantidad y calidad de los recursos utilizados, de los honorarios de auditoría y del sistema de control de calidad interno de la sociedad de auditoría;
- g) el control de calidad deberá ser objeto de un informe en el que figuren las principales conclusiones del control de calidad;
- h) los controles de calidad deberán realizarse al menos cada seis años;
- i) los resultados generales del sistema de control de calidad deberán publicarse anualmente;
- j) las recomendaciones de los controles de calidad serán seguidas por el auditor legal o la sociedad de auditoría en un plazo razonable.

Si no se siguen las recomendaciones mencionadas en la letra j), el auditor legal o la sociedad de auditoría estarán sujetos, en su caso, al sistema de acciones disciplinarias o sanciones mencionado en el artículo 30.

2. La Comisión podrá adoptar, ~~de conformidad con el procedimiento mencionado en el artículo 48, apartado 2,~~⁵¹ medidas de ejecución con el fin de incrementar la confianza de la opinión pública en la función de auditoría y de garantizar la aplicación uniforme del apartado 1, letras a), b) y e) a j).

Estas medidas, destinadas a modificar elementos no esenciales de la presente Directiva, completándola, se adoptarán con arreglo al procedimiento de reglamentación con control contemplado en el artículo 48, apartado 2 bis⁵².

CAPÍTULO VII

Investigación y sanciones

Artículo 30. *Sistemas de investigación y sanciones.*⁵³

1. Los Estados miembros se asegurarán de que existan sistemas efectivos de investigación y sanciones para detectar, corregir y prevenir la ejecución inadecuada de la auditoría legal.

⁵¹ Párrafo suprimido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

⁵² Párrafo añadido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

⁵³ Ver TRLAC art. 27 y RLAC Capítulo V *De las infracciones y sanciones y del procedimiento sancionador.*

2. Sin perjuicio de los regímenes de responsabilidad civil de los Estados miembros, estos contarán con sanciones efectivas, proporcionadas y disuasivas con respecto a los auditores legales y a las sociedades de auditoría, cuando las auditorías legales no se realicen con arreglo a lo dispuesto con vistas a la aplicación de la presente Directiva.

3. Los Estados miembros establecerán que las medidas adoptadas y las sanciones impuestas a los auditores legales y sociedades de auditoría tengan la oportuna difusión pública. Las sanciones incluirán la posibilidad de retirar la autorización.

Artículo 31. Responsabilidad civil de los auditores.⁵⁴

Antes del 1 de enero de 2007, la Comisión presentará un informe sobre el impacto de las normas nacionales vigentes en materia de responsabilidad civil en la realización de auditorías legales sobre los mercados europeos de capitales y sobre los regímenes de seguro de los auditores legales y las sociedades de auditoría, incluido un análisis objetivo de las limitaciones de la responsabilidad financiera. En su caso, la Comisión llevará a cabo una consulta pública. A la luz de ese informe, la Comisión presentará, si procede, recomendaciones a los Estados miembros.

CAPÍTULO VIII

Supervisión pública y acuerdos reguladores entre estados miembros

Artículo 32. Principios de supervisión pública.⁵⁵

1. Los Estados miembros organizarán un sistema efectivo de supervisión pública para auditores legales y sociedades de auditoría basado en los principios establecidos en los apartados 2 a 7.

2. Todos los auditores legales y sociedades de auditoría estarán sujetos a supervisión pública.

3. El sistema de supervisión pública estará regido por personas ajenas a la profesión que tengan buenos conocimientos de las áreas pertinentes para la auditoría legal. Los Estados miembros podrán permitir, sin embargo, que una minoría de profesionales del sector participe en la gobernanza del sistema público de supervisión. Las personas que participen en la gobernanza del sistema de supervisión pública deberán ser seleccionadas con arreglo a un proceso de nombramiento independiente y transparente.

4. El sistema de supervisión pública tendrá la responsabilidad última de la supervisión de:

- a) la autorización y el registro de los auditores legales y sociedades de auditoría;

⁵⁴ Ver TRLAC art. 22 y RLAC art. 55.

⁵⁵ Ver TRLAC art. 27.

- b) la adopción de normas de ética profesional, de control de calidad interno de las sociedades de auditoría y de auditoría, y
- c) formación continua, control de calidad y sistemas de investigación y disciplinarios.

5. El sistema de supervisión pública tendrá derecho, en caso necesario, a llevar a cabo investigaciones sobre auditores legales y sociedades de auditoría y a adoptar las medidas oportunas.

6. El sistema de supervisión pública deberá ser transparente, lo que supondrá la publicación de programas de trabajo y de informes de actividad anuales.

7. El sistema de supervisión pública deberá contar con una financiación adecuada. La financiación del sistema de supervisión pública deberá ser segura y estar libre de cualquier influencia indebida por parte de auditores legales o sociedades de auditoría.

Artículo 33. *Cooperación entre sistemas de supervisión pública a escala comunitaria.*⁵⁶

Los Estados miembros se asegurarán de que los acuerdos reguladores para los sistemas de supervisión pública permitan una cooperación efectiva a escala comunitaria con respecto a las actividades de supervisión de los Estados miembros. Para ello, los Estados miembros confiarán a una entidad específica la responsabilidad de encargarse de la cooperación.

Artículo 34. *Reconocimiento mutuo de los acuerdos reguladores entre Estados miembros.*

1. Los acuerdos reguladores de los Estados miembros respetarán el principio de reglamentación y supervisión en el país de origen del Estado miembro en el que está autorizado el auditor legal o la sociedad de auditoría y donde la entidad auditada tiene su domicilio social.

2. En el caso de una auditoría legal de las cuentas consolidadas, el Estado miembro que exige la auditoría legal de las cuentas consolidadas no podrá exigir requisitos adicionales en relación con la auditoría legal en lo relativo al registro, el control de calidad, las normas de auditoría, la ética profesional y la independencia a un auditor legal o sociedad de auditoría que realice la auditoría legal de una filial establecida en otro Estado miembro.

3. En el caso de una empresa cuyos valores se negocien en un mercado regulado de un Estado miembro distinto de aquel en el que dicha empresa tenga su domicilio social, el Estado miembro en el que se negocien los valores no podrá imponer ningún requisito adicional en relación con la auditoría legal en lo relativo al registro, el control de calidad, las normas de auditoría, la ética profesional y la independencia a un auditor legal o sociedad de auditoría que realice la auditoría legal de las cuentas anuales o consolidadas de dicha empresa.

⁵⁶ Ver RLAC Capítulo VI, sección 1ª.

Artículo 35. Designación de las autoridades competentes.⁵⁷

1. Los Estados miembros designarán a una o varias autoridades competentes para las funciones contempladas en la presente Directiva. Los Estados miembros informarán a la Comisión de su designación.

2. Las autoridades competentes estarán organizadas de forma que se eviten los conflictos de intereses.

Artículo 36. Secreto profesional y cooperación normativa entre Estados miembros.⁵⁸

1. Las autoridades competentes de los Estados miembros responsables de la autorización, el registro, el control de calidad, las inspecciones y el régimen disciplinario cooperarán entre sí siempre que sea necesario para la realización de sus respectivas responsabilidades con arreglo a la presente Directiva. Las autoridades competentes de un Estado miembro responsables de la autorización, el registro, el control de calidad, las inspecciones y el régimen disciplinario ofrecerán asistencia a las autoridades competentes de otros Estados miembros. En especial, las autoridades competentes intercambiarán información y cooperarán en las investigaciones relacionadas con la realización de las auditorías legales.

2. La obligación de secreto profesional se aplicará a todas las personas que trabajen o hayan trabajado para las autoridades competentes. La información cubierta por el secreto profesional no podrá ser revelada a ninguna otra persona ni autoridad, salvo cuando así lo requieran las leyes, reglamentos o procedimientos administrativos de un Estado miembro.

3. Lo dispuesto en el apartado 2 no impedirá que las autoridades competentes intercambien información confidencial. La información intercambiada de esta manera estará cubierta por la obligación de secreto profesional a la que están sujetas las personas empleadas o anteriormente empleadas por las autoridades competentes.

4. Si se les solicita, las autoridades competentes facilitarán sin retrasos indebidos cualquier información necesaria para el propósito mencionado en el apartado 1. En caso necesario, las autoridades competentes que reciban una petición de este tipo adoptarán sin retrasos indebidos las medidas necesarias para recopilar la información exigida. La información facilitada de esta manera estará cubierta por la obligación de secreto profesional a la que están sujetas las personas empleadas o anteriormente empleadas por las autoridades competentes que recibieran la información.

⁵⁷ Ver DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de febrero de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de determinados terceros países y DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 1 de septiembre de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América.

⁵⁸ Ver DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de febrero de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de determinados terceros países y DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 1 de septiembre de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América.

Si la autoridad competente a la que se solicita la información no pudiera suministrar sin retrasos indebidos la información requerida, notificará los motivos a la autoridad competente solicitante.

Las autoridades competentes podrán negarse a dar curso a una petición de información cuando:

- a) el suministro de información pueda afectar desfavorablemente a la soberanía, la seguridad o el orden público del Estado miembro requerido o infringir normas nacionales de seguridad, o
- b) ya se hayan iniciado ante las autoridades del Estado miembro requerido procedimientos judiciales en las mismas acciones y contra los mismos auditores legales y sociedades de auditoría, o
- c) las autoridades competentes del Estado miembro requerido ya hayan dictado sentencia firme en las mismas acciones y contra los mismos auditores legales y sociedades de auditoría.

Sin perjuicio de las obligaciones a las que están sujetas en los procedimientos judiciales, las autoridades competentes que reciban la información de conformidad con el apartado 1 solo podrán utilizarla para el ejercicio de sus funciones en el ámbito de la presente Directiva y en el contexto de procedimientos administrativos o judiciales relacionados específicamente con el ejercicio de esas funciones.

5. Cuando una autoridad competente llegue a la conclusión de que se están llevando a cabo o se han llevado a cabo actividades contrarias a lo dispuesto en la presente Directiva en el territorio de otro Estado miembro, lo notificará de manera tan específica como sea posible a la autoridad competente del otro Estado miembro. La autoridad competente del otro Estado miembro adoptará las medidas oportunas. Informará a la autoridad competente que efectúe la notificación sobre el resultado y, en la medida de lo posible, los progresos intermedios significativos.

6. Una autoridad competente de un Estado miembro también podrá pedir que la autoridad competente de otro Estado miembro realice una investigación en el territorio de este último.

Podrá pedir, además, que se permita que algunos miembros de su propio personal acompañen al personal de la autoridad competente de ese otro Estado miembro en el transcurso de la investigación.

La investigación estará completamente sujeta al control general del Estado miembro en cuyo territorio se lleve a cabo.

Las autoridades competentes podrán negarse a responder a la petición de llevar a cabo una investigación, como se establece en el primer párrafo, o a la petición de que su personal sea acompañado por personal de una autoridad competente de otro Estado miembro, como se establece en el segundo párrafo, cuando:

- a) dicha investigación pueda afectar desfavorablemente a la soberanía, la seguridad o el orden público del Estado miembro requerido, o
- b) se hayan iniciado procedimientos judiciales en las mismas acciones y contra las mismas personas ante las autoridades del Estado miembro requerido, o
- c) las autoridades competentes del Estado miembro requerido ya hayan dictado sentencia firme en las mismas acciones y contra las mismas personas.

7. La Comisión podrá adoptar, ~~de conformidad con el procedimiento contemplado en el artículo 48, apartado 2,~~⁵⁹ medidas de ejecución para facilitar la cooperación entre las autoridades competentes sobre los procedimientos de intercambio de información y las modalidades para las investigaciones transfronterizas establecidas en los apartados 2 a 4 del presente artículo.

Estas medidas, destinadas a modificar elementos no esenciales de la presente Directiva, completándola, se adoptarán de conformidad con el procedimiento de reglamentación con control contemplado en el artículo 48, apartado 2 bis⁶⁰.

CAPÍTULO IX

Designación y cese

Artículo 37. Designación de auditores legales o sociedades de auditoría.

1. El auditor legal o la sociedad de auditoría serán designados por la junta general de accionistas o miembros de la entidad auditada.

2. Los Estados miembros podrán permitir sistemas o modalidades alternativos de designación del auditor legal o de la sociedad de auditoría, siempre que estos sistemas y modalidades estén destinados a garantizar la independencia del auditor legal o la sociedad de auditoría frente a los miembros ejecutivos del órgano administrativo o al órgano de gestión de la entidad auditada.

Artículo 38. Cese y dimisión de auditores legales o sociedades de auditoría.

1. Los Estados miembros se asegurarán de que los auditores legales o las sociedades de auditoría solo puedan ser cesados cuando existan causas justificadas. La divergencia de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no será una causa justificada para el cese.

2. Los Estados miembros velarán por que la entidad auditada y el auditor legal o la sociedad de auditoría informen a la autoridad o a las autoridades responsables de la supervisión pública sobre el cese o la dimisión del auditor legal o de la sociedad de auditoría durante el período para el que hayan sido designados y den una explicación adecuada de las razones para ello.

⁵⁹ Párrafo suprimido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

⁶⁰ Párrafo añadido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

CAPÍTULO X

Disposiciones especiales para la auditoría legal de las entidades de interés público

Artículo 39. *Aplicación a las entidades de interés público sin cotización oficial.*

Los Estados miembros podrán eximir del cumplimiento de uno o varios de los requisitos del presente capítulo a las entidades de interés público que no hayan emitido valores negociables admitidos a cotización en un mercado regulado en el sentido del artículo 4, apartado 1, punto 14, de la Directiva 2004/39/CE y a sus auditores legales o sociedades de auditoría.

Artículo 40. *Informe de transparencia.*⁶¹

1. Los Estados miembros se asegurarán de que los auditores legales y las sociedades de auditoría que realicen la auditoría legal o las auditorías legales de las entidades de interés público publiquen en sus sitios Internet, a más tardar tres meses después del final de cada ejercicio financiero, informes anuales de transparencia que incluyan al menos lo siguiente:

- a) una descripción de la estructura y propiedad legales;
- b) cuando la sociedad de auditoría pertenezca a una red, una descripción de la red y los acuerdos legales y estructurales de la red;
- c) una descripción de la estructura de gobernanza de la sociedad de auditoría;
- d) una descripción del sistema de control de calidad interno de la sociedad de auditoría y una declaración del órgano administrativo o de gestión sobre la eficacia de su funcionamiento;
- e) una indicación de cuándo tuvo lugar el último control de calidad al que se hace referencia en el artículo 29;
- f) una lista de las entidades de interés público para las que la sociedad de auditoría haya realizado auditorías legales durante el año anterior;
- g) una declaración sobre las prácticas de independencia de la sociedad de auditoría que confirme también que se ha realizado una revisión interna del cumplimiento de independencia;
- h) una declaración sobre la política seguida por la sociedad de auditoría sobre la formación continua de los auditores legales mencionada en el artículo 13;
- i) información financiera que muestre la importancia de la sociedad de auditoría, como el volumen de negocios total desglosado en honorarios de la auditoría legal de las cuentas anuales y consolidadas y honorarios cobrados por otros servicios de verificación, servicios de asesoramiento fiscal y otros servicios distintos a los de auditoría;
- j) información sobre las bases para la remuneración de los socios.

⁶¹ Ver TRLAC art. 26 y RLAC art. 60.

En circunstancias excepcionales, los Estados miembros podrán suspender la aplicación del requisito expuesto en la letra f) en la medida necesaria para prevenir una amenaza inminente e importante para la seguridad personal de cualquier individuo.

2. El informe de transparencia será firmado por el auditor legal o la sociedad de auditoría, según el caso. Podrá hacerse, por ejemplo, mediante firma electrónica tal como se define en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 1999/93/CE.

Artículo 41. *Comité de auditoría.*

1. Cada entidad de interés público contará con un comité de auditoría. Los Estados miembros determinarán si los comités de auditoría estarán integrados por miembros no ejecutivos del órgano administrativo y/o miembros del organismo de supervisión de la entidad auditada y/o miembros designados por la junta general de accionistas de la entidad auditada. Al menos uno de los miembros del comité de auditoría será independiente y tendrá competencia en contabilidad, auditoría o en ambas.

Los Estados miembros podrán permitir que, en las entidades de interés público que reúnan los criterios contemplados en el artículo 2, apartado 1, letra f), de la Directiva 2003/71/CE⁶², las funciones asignadas al comité de auditoría sean realizadas por el órgano administrativo o el organismo de supervisión en su conjunto, con la condición mínima de que, cuando el presidente de dicho organismo sea un miembro ejecutivo, este no sea el presidente del comité de auditoría.

2. Sin perjuicio de la responsabilidad de los miembros del órgano administrativo o de gestión o del organismo de supervisión, o de otros miembros designados en la junta general de accionistas de la entidad auditada, el comité de auditoría, entre otras cosas:

- a) supervisará el proceso de presentación de la información financiera;
- b) supervisará la eficacia del control interno de la empresa, la auditoría interna cuando sea pertinente, y los sistemas de gestión de riesgos;⁶³
- c) supervisará la auditoría legal de las cuentas anuales y consolidadas;
- d) revisará y supervisará la independencia del auditor legal o la sociedad de auditoría y, en especial, la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada.

3. La propuesta del órgano administrativo o del organismo de supervisión de una entidad de interés público para la designación de un auditor legal o una sociedad de auditoría se basará en una recomendación presentada por el comité de auditoría.

4. El auditor legal o la sociedad de auditoría informará al comité de auditoría sobre asuntos importantes que surjan de la auditoría legal, en particular sobre las debilidades importantes del control interno en relación con el proceso de presentación de la información financiera.

5. Los Estados miembros podrán permitir o decidir que las disposiciones establecidas en los apartados 1 a 4 no se apliquen a ninguna entidad de interés público que

⁶² Directiva 2003/71/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de noviembre de 2003, sobre el folleto que debe publicarse en caso de oferta pública o admisión a cotización de valores (DO L 345 de 31.12.2003, p. 64).

⁶³ Ver NTA sobre consideración del trabajo de la auditoría interna.

cuenta con un organismo similar a un comité de auditoría que haya sido establecido y funcione con arreglo a lo dispuesto en el Estado miembro en el que la entidad auditada esté registrada. En tal caso, la entidad deberá hacer público el organismo que lleva a cabo estas funciones y su composición.

6. Los Estados miembros podrán eximir de la obligación de contar con un comité de auditoría:

- a) a cualquier entidad de interés público que sea empresa filial en el sentido del artículo 1 de la Directiva 83/349/CEE si la entidad satisface los requisitos establecidos en los apartados 1 a 4 del presente artículo a nivel de grupo;
- b) a cualquier entidad de interés público que sea un organismo de inversión colectiva tal como se define en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 85/611/CEE. Los Estados miembros también podrán eximir a las entidades de interés público cuyo objeto exclusivo sea la inversión colectiva de los capitales obtenidos del público, cuyo funcionamiento esté sometido al principio del reparto de riesgos y que no pretendan asumir el control legal o de gestión de ninguno de los emisores de sus inversiones subyacentes, siempre que estos organismos de inversión colectiva estén autorizados y sometidos a la supervisión de las autoridades competentes y dispongan de un depositario que ejerza funciones equivalentes a las contempladas en la Directiva 85/611/CEE;
- c) a cualquier entidad de interés público cuya única actividad consista en actuar como emisores de valores garantizados por activos, tal como se definen en el artículo 2, apartado 5, del Reglamento (CE) no 809/2004 de la Comisión⁶⁴. En tales casos, los Estados miembros pedirán a la entidad que explique al público los motivos por los que no considera adecuado contar con un comité de auditoría o un órgano administrativo o un organismo de supervisión encargado de realizar las funciones de un comité de auditoría;
- d) a cualquier entidad de crédito en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2000/12/CE, cuyas acciones no sean admitidas a cotización en el mercado regulado de ningún Estado miembro en el sentido del artículo 4, apartado 1, punto 14, de la Directiva 2004/39/CE y que de manera continua o reiterada solo haya emitido títulos de crédito, siempre que el importe nominal total de tales títulos de crédito sea inferior a 100.000.000 EUR y no haya publicado un folleto en el marco de la Directiva 2003/71/CE.

Artículo 42. *Independencia.*⁶⁵

1. Además de las disposiciones establecidas en los artículos 22 y 24, los Estados miembros se asegurarán de que los auditores legales o las sociedades de auditoría que realicen la auditoría legal de una entidad de interés público:

- a) confirmen anualmente por escrito al comité de auditoría su independencia frente a la entidad de interés público auditada;

⁶⁴ DO L 149 de 30.4.2004, p. 1.

⁶⁵ Ver TRLAC art. 19.2.

- b) informen anualmente al comité de auditoría de los servicios adicionales de cualquier clase que hayan prestado a la entidad auditada, y
- c) examinen con el comité de auditoría las amenazas que puedan comprometer su independencia y las medidas de salvaguardia adoptadas para atenuar tales factores, de conformidad con el artículo 22, apartado 3.

2. Los Estados miembros se asegurarán de que el o los principales socios auditores responsables de realizar una auditoría legal tengan una rotación del contrato de auditoría legal en el plazo de un período máximo de siete años a partir de la fecha de designación y solo sean autorizados a volver a participar en la auditoría de la entidad auditada una vez transcurrido un período de al menos dos años.

3. No se permitirá que el auditor legal o el principal socio auditor que realice una auditoría legal en nombre de la sociedad de auditoría asuma una posición de gestión importante en la entidad auditada antes de que transcurra un período de al menos dos años desde su dimisión como auditor legal o principal socio auditor del contrato de auditoría.

Artículo 43. *Control de calidad.*

El control de calidad mencionado en el artículo 29 se realizará al menos cada tres años para los auditores legales o las sociedades de auditoría que realicen auditorías legales de las entidades de interés público.

CAPÍTULO XI **Aspectos internacionales⁶⁶**

Artículo 44. *Autorización de auditores de terceros países.*

1. A reserva de reciprocidad, las autoridades competentes de un Estado miembro podrán autorizar a un auditor de un tercer país como auditor legal si esta persona presenta pruebas de que reúne condiciones equivalentes a las establecidas en el artículo 4 y los artículos 6 a 13.

2. Antes de autorizar a un auditor de un tercer país que cumpla los requisitos establecidos en el apartado 1, las autoridades competentes de los Estados miembros exigirán los requisitos establecidos en el artículo 14.

Artículo 45. *Registro y supervisión de auditores y sociedades de auditoría de terceros países.*⁶⁷

1. Las autoridades competentes de un Estado miembro inscribirán en un registro, de conformidad con los artículos 15 a 17, a todos los auditores y entidades de auditoría

⁶⁶ Ver TRLAC art. 9 y RLAC arts. 102 y 103.

⁶⁷ Ver Resolución de 31 de octubre de 2008, del ICAC, por la que se publican los modelos de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) de auditores y entidades de auditoría de terceros países, que presenten un informe de auditoría referente a las cuentas anuales o consolidadas de

1.2.3. DIRECTIVA 2006/43/CEE

de terceros países que presenten un informe de auditoría referente a las cuentas anuales o consolidadas de una empresa constituida fuera de la Comunidad y cuyos valores negociables estén admitidos a cotización en un mercado regulado de ese Estado miembro en el sentido del artículo 4, apartado 1, punto 14, de la Directiva 2004/39/CE, excepto cuando la empresa emita exclusivamente títulos de deuda admitidos a cotización en un mercado regulado dentro de un Estado miembro en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra b), de la Directiva 2004/109/CE⁶⁸ y cuyo valor nominal por unidad sea de 50 000 EUR por lo menos o, en el caso de los títulos de deuda denominados en una moneda distinta, sea equivalente a 50 000 EUR por lo menos, en la fecha de su emisión.

2. Los artículos 18 y 19 serán de aplicación.

3. Los Estados miembros someterán a los auditores y sociedades de auditoría de terceros países registrados a su sistema de supervisión, su sistema de control de calidad y sus sistemas de investigación y sanciones. Un Estado miembro podrá eximir a un auditor o a una sociedad de auditoría de un tercer país registrado de la obligación de estar sujeto a su sistema de control de calidad, si el sistema de control de calidad de otro Estado miembro o de un tercer país que haya sido evaluado como equivalente de conformidad con el artículo 46 ya ha efectuado un control de calidad del auditor o de la sociedad de auditoría del tercer país de que se trate durante los tres años precedentes.

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46, los informes de auditoría referentes a las cuentas anuales o a las cuentas consolidadas mencionados en el apartado 1 del presente artículo emitidos por auditores o sociedades de auditoría de terceros países no registrados en el Estado miembro no tendrán efecto jurídico en dicho Estado miembro.

5. Un Estado miembro solo podrá registrar a una entidad de auditoría de un tercer país si:

- a) cumple requisitos equivalentes a los establecidos en el artículo 3, apartado 3;
- b) la mayoría de los miembros del órgano administrativo o de gestión de la entidad de auditoría de un tercer país cumplen requisitos equivalentes a los establecidos en los artículos 4 a 10;
- c) el auditor de un tercer país que realice la auditoría en nombre de la entidad de auditoría de un tercer país cumple requisitos equivalentes a los establecidos en los artículos 4 a 10;
- d) las auditorías de las cuentas anuales o consolidadas mencionadas en el apartado 1 se realizan con arreglo a las normas internacionales de auditoría mencionadas en el artículo 26 y a los requisitos establecidos en los artículos 22, 24 y 25, o con arreglo a normas y requisitos equivalentes;

una empresa constituida fuera de la Comunidad y cuyos valores negociables estén admitidos a cotización en un mercado español.

⁶⁸ Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de diciembre de 2004, sobre la armonización de los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado (DO L 390 de 31.12.2004, p. 38).

- e) publica en su sitio Internet un informe anual de transparencia que incluya la información mencionada en el artículo 40 o cumple requisitos equivalentes de revelación de información.

6. *Para garantizar la aplicación uniforme de lo dispuesto en el apartado 5, letra d), del presente artículo, la equivalencia a la que hace referencia será evaluada por la Comisión en colaboración con los Estados miembros; la Comisión adoptará la decisión correspondiente con arreglo al procedimiento de reglamentación contemplado en el artículo 48, apartado 2. Los Estados miembros podrán evaluar la equivalencia a la que se hace referencia en el apartado 5, letra d), del presente artículo, hasta que la Comisión adopte una decisión sobre la misma*⁶⁹.

*En este contexto, la Comisión podrá adoptar medidas encaminadas a establecer criterios de equivalencia generales, de conformidad con las disposiciones enunciadas en los artículos 22, 24, 25 y 26, que son aplicables a todos los países terceros y que los Estados miembros deben utilizar para evaluar la equivalencia a nivel nacional. Los criterios no podrán sobrepasar las exigencias que se establecen en los artículos 22, 24, 25 y 26. Estas medidas, destinadas a modificar elementos no esenciales de la presente Directiva, completándola, se adoptarán con arreglo al procedimiento de reglamentación con control contemplado en el artículo 48, apartado 2 bis*⁷⁰.

Artículo 46. Excepción en caso de equivalencia.⁷¹

1. Los Estados miembros podrán no aplicar o modificar los requisitos del artículo 45, apartados 1 y 3, sobre la base de la reciprocidad solo en el caso de que los auditores o entidades de auditoría de terceros países estén sujetos a sistemas de supervisión pública, control de calidad e investigación y sanciones en el tercer país que cumplan requisitos equivalentes a los de los artículos 29, 30 y 32.

2. *Para garantizar la aplicación uniforme de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, la equivalencia a la que hace referencia será evaluada por la Comisión en colaboración con los Estados miembros; la Comisión adoptará la decisión correspondiente con arreglo al procedimiento de reglamentación contemplado en el artículo 48, apartado 2. Los Estados miembros podrán evaluar la equivalencia a la que se hace referencia en el apartado 1 del presente artículo o confiar en las evaluaciones efectuadas por otros Estados miembros, hasta que la Comisión adopte una decisión sobre la misma. Si la Comisión decide que el requisito de equivalencia contemplado en el apartado 1 del presente artículo no se cumple, podrá permitir que los auditores o las entidades de auditoría afectados continúen con sus actividades de auditoría en las*

⁶⁹ Párrafo modificado por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

⁷⁰ Párrafo añadido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

⁷¹ Ver DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de febrero de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de determinados terceros países y Resolución de 31 de octubre de 2008, del ICAC, por la que se publican los modelos de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) de auditores y entidades de auditoría de terceros países, que presenten un informe de auditoría referente a las cuentas anuales o consolidadas de una empresa constituida fuera de la Comunidad y cuyos valores negociables estén admitidos a cotización en un mercado español.

*condiciones establecidas por el Estado miembro correspondiente y durante un periodo de transición de una duración adecuada*⁷².

*En este contexto, la Comisión podrá adoptar medidas encaminadas a establecer criterios de equivalencia generales, de conformidad con las disposiciones enunciadas en los artículos 29, 30 y 32, que son aplicables a todos los países terceros y que los Estados miembros deben utilizar para evaluar la equivalencia a nivel nacional. Los criterios no podrán sobrepasar las exigencias que se establecen en los artículos 29, 30 y 32. Estas medidas, destinadas a modificar elementos no esenciales de la presente Directiva, completándola, se adoptarán con arreglo al procedimiento de reglamentación con control contemplado en el artículo 48, apartado 2 bis*⁷³.

3. Los Estados miembros transmitirán a la Comisión:

- a) sus evaluaciones de la equivalencia según lo previsto en el apartado 2, y
- b) los elementos principales de las fórmulas de cooperación con los sistemas de supervisión pública, control de calidad e investigación y sanciones de terceros países, sobre la base de lo dispuesto en el apartado 1.

Artículo 47. Cooperación con autoridades competentes de terceros países.⁷⁴

1. Los Estados miembros podrán permitir el envío a las autoridades competentes de un tercer país de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría autorizados por ellos, siempre que:

- a) dichos papeles de trabajo de auditoría u otros documentos estén relacionados con auditorías de compañías que hayan emitido valores en ese tercer país o que formen parte de un grupo que divulgue cuentas consolidadas en él;
- b) dicho envío se produzca a través de las autoridades competentes del país de origen a las autoridades competentes del tercer país y a petición de estas últimas;
- c) las autoridades competentes del tercer país de que se trate cumplan los requisitos considerados adecuados con arreglo al apartado 3;
- d) existan acuerdos de trabajo sobre la base de la reciprocidad acordados entre las autoridades competentes de que se trate;
- e) la transferencia de datos personales al tercer país sea conforme con el capítulo IV de la Directiva 95/46/CE.

2. Los acuerdos de trabajo mencionados en el apartado 1, letra d), garantizarán que:

- a) las autoridades competentes den una justificación sobre el objeto de la petición de papeles de trabajo de auditoría y otros documentos;

⁷² Párrafo modificado por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

⁷³ Párrafo añadido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

⁷⁴ Ver TRLAC art. 43 y DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de febrero de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de determinados terceros países y DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 1 de septiembre de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América.

- b) las personas empleadas o anteriormente empleadas por las autoridades competentes del tercer país que recibe la información estén sujetas a obligaciones de secreto profesional;
- c) las autoridades competentes del tercer país puedan utilizar los papeles de trabajo de auditoría y otros documentos solo para el ejercicio de sus funciones de supervisión pública, el control de calidad y las investigaciones que cumplan requisitos equivalentes a los de los artículos 29, 30 y 32;
- d) la petición de una autoridad competente de un tercer país de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de un auditor legal o la sociedad de auditoría pueda desestimarse cuando:
 - la entrega de esos papeles de trabajo o de trabajo afecte desfavorablemente a la soberanía, la seguridad o el orden público de la Comunidad o del Estado miembro requerido, o
 - ya se hayan iniciado procedimientos judiciales en las mismas acciones y contra las mismas personas ante las autoridades del Estado miembro requerido.

3. *Para garantizar la aplicación uniforme de lo dispuesto en el apartado 1, letra c), la adecuación a la que hace referencia será evaluada por la Comisión en colaboración con los Estados miembros; la Comisión adoptará la decisión correspondiente con arreglo al procedimiento de reglamentación contemplado en el artículo 48, apartado 2. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para ajustarse a la decisión de la Comisión⁷⁵.*

La evaluación de la adecuación se basará en los requisitos del artículo 36 o en resultados funcionales equivalentes en lo esencial. Cualquier medida adoptada en este contexto destinada a modificar elementos no esenciales de la presente Directiva, completándola, y que tenga por objetivo facilitar la cooperación entre las autoridades competentes, se adoptará con arreglo al procedimiento de reglamentación con control contemplado en el artículo 48, apartado 2 bis⁷⁶.

4. En casos excepcionales y no obstante lo dispuesto en el apartado 1, los Estados miembros podrán permitir a los auditores legales y sociedades de auditoría autorizados por ellos el envío de papeles de trabajo de auditoría y otros documentos directamente a las autoridades competentes de un tercer país, siempre que:

- a) las autoridades competentes hayan iniciado investigaciones en ese tercer país;
- b) el envío no entre en contradicción con las obligaciones que tienen que cumplir los auditores legales y las sociedades de auditoría en relación con el envío de papeles de trabajo de auditoría y otros documentos a la autoridad competente de su país de origen;
- c) existan acuerdos de trabajo con las autoridades competentes de ese tercer país que permitan a las autoridades competentes del Estado miembro el acce-

⁷⁵ Párrafo modificado por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008, DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de febrero de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de determinados terceros países y DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 1 de septiembre de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América.

⁷⁶ Párrafo añadido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

so directo recíproco a los papeles de trabajo de auditoría y otros documentos de las sociedades de auditoría de ese tercer país;

- d) la autoridad competente solicitante del tercer país informe con antelación a la autoridad competente del país de origen del auditor legal o sociedad de auditoría de cada petición directa de información, indicando las razones;
- e) se respeten las condiciones mencionadas en el apartado 2.

5. La Comisión podrá, ~~de conformidad con el procedimiento mencionado en el artículo 48, apartado 2,~~⁷⁷ especificar los casos excepcionales mencionados en el apartado 4 del presente artículo, con el fin de facilitar la cooperación entre las autoridades competentes y garantizar la aplicación uniforme de dicho apartado 4.

*Esta medida, destinada a modificar elementos no esenciales de la presente Directiva, completándola, se adoptará de conformidad con el procedimiento de reglamentación con control contemplado en el artículo 48, apartado 2 bis*⁷⁸.

6. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión los acuerdos de trabajo mencionados en los apartados 1 y 4.

CAPÍTULO XII

Disposiciones transitorias y finales

Artículo 48. Procedimiento de Comité.

1. La Comisión estará asistida por un comité (en lo sucesivo denominado «el Comité»).

2. En los casos en que se haga referencia al presente apartado serán de aplicación los artículos 5 y 7 de la Decisión 1999/ 468/ CE, observando lo dispuesto en su artículo 8.

El plazo establecido en el artículo 5, apartado 6, de la Decisión 1999/468/CE queda fijado en tres meses.

*2 bis. En los casos en que se haga referencia al presente apartado, serán de aplicación el artículo 5 bis, apartados 1 a 4, y el artículo 7 de la Decisión 1999/468/CE, observando lo dispuesto en su artículo 8*⁷⁹.

3. *A más tardar el 31 de diciembre de 2010 y a continuación cada tres años como mínimo, la Comisión revisará las disposiciones relativas a sus competencias de ejecución y presentará un informe al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de dichas competencias. El informe examinará, en particular, la necesidad de que la Comisión proponga modificaciones de la presente Directiva destinadas a garantizar una delimitación pertinente de las competencias de ejecución que le han sido atribuidas. La conclusión relativa a la necesidad o no de introducir una modificación se acompañará de una exposición de motivos detallada. En caso necesario, el informe se*

⁷⁷ Párrafo suprimido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

⁷⁸ Párrafo añadido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

⁷⁹ Párrafo añadido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

*acompañará de una propuesta legislativa destinada a modificar las disposiciones relativas a la atribución de competencias de ejecución a la Comisión*⁸⁰.

4. Sin perjuicio de las medidas de ejecución ya adoptadas, y a excepción de las disposiciones establecidas en el artículo 26, en el momento de la expiración del plazo de dos años tras la adopción de la presente Directiva y, a más tardar, el 1 de abril de 2008, se suspenderá la aplicación de las disposiciones que requieren la adopción de normas técnicas, enmiendas y decisiones de conformidad con el apartado 2. El Parlamento Europeo y el Consejo, a propuesta de la Comisión, podrán renovar las disposiciones en cuestión de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 251 del Tratado y, para ello, las revisarán antes de que expire el plazo o llegue la fecha arriba mencionados.⁸¹

Artículo 49. *Modificación de la Directiva 78/660/CEE y de la Directiva 83/349/CEE.*

1. La Directiva 78/660/CEE se modifica del modo siguiente:
 - a) En el artículo 43, apartado 1, se añade el punto siguiente:

«15) separadamente, el total de los honorarios correspondientes al ejercicio económico cargados por el auditor legal o la empresa de auditoría por la auditoría legal de las cuentas anuales, el total de los honorarios cargados por otros servicios de verificación, el total de los honorarios cargados por servicios de asesoramiento fiscal y el total de los honorarios cargados por otros servicios distintos a los de auditoría.

Los Estados miembros podrán disponer que esta exigencia no se aplique en el caso de que la sociedad se incluya en las cuentas consolidadas exigidas con arreglo al artículo 1 de la Directiva 83/ 349/ CEE, siempre que dicha información se proporcione en la memoria a las cuentas consolidadas.»
 - b) En el artículo 44, el apartado 1 se sustituye por el texto siguiente:

«1. Los Estados miembros podrán permitir que las sociedades a que hace referencia el artículo 11 elaboren una memoria abreviada en la que no figuren los datos exigidos en el artículo 43, apartado 1, puntos 5 al 12, punto 14, letra a), y punto 15. No obstante, en la memoria se expresarán de forma global para las partidas en cuestión los datos previstos en el artículo 43, apartado 1, punto 6.»
 - c) En el artículo 45, el apartado 2 se sustituye por el texto siguiente:

«2. El apartado 1, letra b), se aplicará igualmente a las indicaciones prescritas en el artículo 43, apartado 1, punto 8.

Los Estados miembros podrán permitir que las sociedades a que hace referencia el artículo 27 omitan las indicaciones prescritas en el artículo 43, apartado 1, punto 8. Los Estados miembros podrán también permitir que las sociedades a que hace referencia el artículo 27 omitan las indicaciones prescritas en el

⁸⁰ Párrafo modificado por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

⁸¹ Párrafo suprimido por el artículo 1 de la Directiva 2008/30/CE de 11 de marzo de 2008.

artículo 43, apartado 1, punto 15, siempre que dicha información se proporcione al sistema de supervisión pública a que hace referencia el artículo 32 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 consolidadas⁸² cuando dicho sistema lo solicite ».

2. En el artículo 34 de la Directiva 83/ 349/ CEE se añade el punto siguiente:
«16) Separadamente, el total de los honorarios correspondientes al ejercicio económico cargados por el auditor legal o la empresa de auditoría por la auditoría legal de las cuentas consolidadas, el total de los honorarios cargados por otros servicios de verificación, el total de los honorarios cargados por servicios de asesoramiento fiscal y el total de los honorarios cargados por otros servicios distintos a los de auditoría.».

Artículo 50. *Derogación de la Directiva 84/253/CEE.*

La Directiva 84/253/CEE quedará derogada con efecto a partir del 29 de junio de 2006. Las referencias a la Directiva derogada se interpretarán hechas a la presente Directiva.

Artículo 51. *Disposición transitoria.*

Los auditores legales o las sociedades de auditoría autorizados por las autoridades competentes de los Estados miembros de conformidad con la Directiva 84/253/CEE antes de la entrada en vigor de las disposiciones mencionadas en el artículo 53, apartado 1, se considerarán autorizados con arreglo a la presente Directiva.

Artículo 52. *Armonización mínima.*

Los Estados miembros que exijan una auditoría legal podrán imponer unos requisitos más estrictos, salvo que se disponga lo contrario en la presente Directiva.

Artículo 53. *Transposición.*⁸³

1. Los Estados miembros adoptarán y publicarán antes del 29 de junio de 2008 las disposiciones necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva. Informarán de ello inmediatamente a la Comisión.

2. Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas incluirán una referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.

⁸² DO L 157 de 9.6.2006, 87

⁸³ Ver DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de febrero de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de determinados terceros países y DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 1 de septiembre de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América.

3. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión los textos de las principales disposiciones de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.

Artículo 54. *Entrada en vigor.*

La presente Directiva entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea.

Artículo 55. *Destinatarios.*

Los destinatarios de la presente Directiva son los Estados miembros.

1.2.4. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 16 de mayo de 2002 sobre Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales

[notificada con el número C (2002) 1873] (2002/590/CE)

(*) Esta marca, dentro de este documento, hace referencia a que un término o expresión se encuentra definido en el glosario que figura como apéndice al final del mismo.

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, y en particular el párrafo segundo de su artículo 211,

Considerando lo siguiente:

- (1) La independencia de los auditores de cuentas es fundamental para la confianza pública en la fiabilidad de los informes que éstos emiten. Añade credibilidad a la información financiera publicada y añade valor ante inversores, acreedores, empleados y otros interesados de las sociedades de la UE. Éste es particularmente el caso en las sociedades que son entidades de interés público (por ejemplo, sociedades con cotización en bolsa, entidades de crédito, empresas de seguros, OICVM y sociedades de inversión).
- (2) La independencia es también el medio principal de la profesión para demostrar al público y a los reguladores que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría realizan sus funciones a un nivel que cumple los principios éticos establecidos, en especial los de integridad y objetividad.
- (3) La Directiva 84/253/CEE del Consejo¹, «relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables», establece los requisitos de las personas autorizadas para realizar auditorías legales.
- (4) Los artículos 24 y 25 de esa Directiva requieren que los Estados miembros de la UE prescriban que los auditores de cuentas no puedan realizar auditorías legales cuando no sean independientes, ya sea por su cuenta o en nombre de una sociedad de auditoría. El artículo 26 de la Directiva requiere que los Estados miembros se aseguren de que los auditores de cuentas puedan ser sancionados de manera apropiada cuando no efectúen la auditoría legal de manera independiente. Además, el artículo 27 de la Directiva requiere que los Estados miembros garanticen que, al menos, los accionistas o miembros de sociedades de auditoría, no intervengan en la realización de audito-

¹ DO L 126 de 12.5.1984, p. 20.

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

rías legales de una manera que restrinja la independencia de la persona física que efectúe la auditoría legal en nombre de la sociedad de auditoría. Este requisito se aplica también a los miembros de la administración y gestión y del organismo de supervisión de la sociedad de auditoría que no estén aprobados personalmente como auditores de cuentas.

- (5) Las normativas nacionales de los Estados miembros sobre la independencia de los auditores de cuentas difieren actualmente en varios aspectos, por ejemplo: el alcance de las personas a las que deben aplicarse las normas de independencia, tanto dentro de la sociedad de auditoría como fuera de ella; el tipo de relaciones financieras, empresariales o de otra índole que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría o una persona de dentro de la sociedad puedan tener con un cliente de auditoría; el tipo de servicios distintos del de auditoría que pueden y no pueden proporcionarse a un cliente de auditoría; y las salvaguardias que deben imponerse. Esta situación dificulta la tarea de proporcionar a los inversores y a otros interesados de las sociedades de la UE un nivel uniformemente elevado de garantía de que los auditores de cuentas realizan su trabajo de auditoría de manera independiente en toda la UE.
- (6) Actualmente no existe ninguna norma ética internacionalmente aceptada para la independencia de los auditores de cuentas que pueda utilizarse como referencia para las normas nacionales de independencia en la UE.
- (7) El problema de la independencia de los auditores de cuentas fue abordado por el Libro Verde de 1996 de la Comisión sobre «La función, posición y responsabilidad del auditor legal en la Unión Europea»², que recibió el apoyo del Consejo, el Comité Económico y Social y el Parlamento Europeo. De acuerdo con la Comunicación de 1998 de la Comisión «La auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir»³, se creó el Comité de Auditoría de la UE. Este Comité estableció entre sus prioridades la independencia de los auditores de cuentas. Por último, la Comunicación de la Comisión «La Estrategia de la UE en materia de información financiera: El camino a seguir»⁴, subraya la importancia de que las auditorías legales se realicen a niveles uniformemente altos en toda la UE, incluido un planteamiento común de normas de ética profesional.
- (8) El alcance de esta iniciativa sobre la independencia de los auditores de cuentas se aplica al conjunto de la profesión de auditor de cuentas en la UE. Aspira a establecer una referencia para los requisitos de los Estados miembros sobre la independencia de los auditores de cuentas en toda la UE.
- (9) El Comité de Auditoría llegó al acuerdo de que, mediante la aplicación de principios fundamentales, cada Estado miembro debería proporcionar a los auditores de cuentas, reguladores y público interesado un entendimiento común del requisito de independencia. Con ello se conseguirá una mayor

² DO C 321 de 28.10.1996, p. 1.

³ DO C 143 de 8.5.1998, p. 12.

⁴ COM (2000) 359 de 13.6.2000.

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

coherencia para interpretar y abordar situaciones y circunstancias que constituyen una amenaza para la independencia de los auditores de cuentas en la UE. La existencia de estos principios debe también contribuir a establecer una situación equitativa para la prestación de servicios de auditoría legal en el mercado único. Los principios deben ser completos, rigurosos, firmes, ejecutivos y razonables. Deben ser interpretados y aplicados con coherencia por los organismos profesionales, los supervisores y los reguladores, así como por los auditores de cuentas, sus clientes y otras partes interesadas.

- (10) El Comité de Auditoría llegó también al acuerdo de desarrollar esta iniciativa para elaborar normas comunes de independencia. Ello contribuirá a la creación de un mercado único de capitales en la UE, según prevé el Plan de acción en materia de servicios financieros⁵ y tal como aprobó el Consejo Europeo de Estocolmo⁶. Sin embargo, al tiempo que prosigue el avance hacia la armonización, debe dejarse a la discreción de Estados miembros la determinación de las normas nacionales de independencia, que son complementarias de los principios fundamentales de la UE. Estas normas se aplicarían en particular a las auditorías legales de las sociedades que operan en sectores regulados. Los Estados miembros pueden también optar por exigir a las sociedades que no cotizan en bolsa la aplicación de las mismas normas de independencia que las aplicables a las sociedades con cotización en bolsa.
- (11) El planteamiento basado en principios sobre la independencia de los auditores de cuentas es preferible a un planteamiento basado en normas detalladas, pues el primero crea una estructura sólida en la que los auditores de cuentas tienen que justificar sus acciones. También proporciona a la profesión de auditoría y a sus reguladores la flexibilidad necesaria para responder de manera rápida y eficaz a la evolución de la actividad empresarial y del entorno de la auditoría. Al mismo tiempo, evita el planteamiento demasiado legalista y rígido sobre lo que está permitido o prohibido, que es la situación que propicia un régimen basado en normas. Un planteamiento basado en principios puede prever las variaciones casi infinitas que surgen en la práctica en cada circunstancia individual y en los diversos entornos legales de la UE. Así pues, un planteamiento basado en principios servirá mejor las necesidades de los mercados europeos de capitales y los de las PYME.
- (12) La salvaguardia de la independencia de los auditores de cuentas permite una mayor eficacia y otros efectos positivos que, en definitiva, contribuyen a un mejor funcionamiento de los mercados de capitales. Por otra parte, el mantenimiento de la independencia del auditor de cuentas genera costes adicionales que deberán soportar varias partes. Entre éstos están los costes relacionados con la elaboración, mantenimiento, y ejecución de las salvaguardias de la independencia. Al imponer una determinada salvaguardia a

⁵ COM (1999) 232 de 11.5.1999.

⁶ Conclusiones de la Presidencia, Consejo Europeo de Estocolmo, 23 y 24 de marzo de 2001.

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

los auditores de cuentas, los Estados miembros y los reguladores deben tener en cuenta los costes y beneficios previstos en circunstancias particulares. Por ejemplo, una salvaguardia determinada puede reportar considerables ventajas a bajo coste cuando se aplica a las auditorías de entidades de interés público. Pero cuando se aplica a la auditoría de una pequeña empresa de un interés público relativamente escaso, la misma salvaguardia puede dar lugar a costes desproporcionados con respecto a las ventajas que pudiera aportar a los usuarios de los estados financieros de esta empresa.

- (13) El establecimiento de principios fundamentales no basta por sí mismo para asegurar la confianza pública de que el auditor de cuentas de la UE aplica normas correctas de integridad e independencia. Debe recurrirse a sistemas apropiados de control de calidad para comprobar que los auditores de cuentas de la UE aplican correctamente los principios. A este respecto la Recomendación de la Comisión «sobre el control de calidad de la auditoría legal en la UE»⁷ prevé revisiones externas de calidad de los auditores de cuentas, incluida una revisión del cumplimiento de las normas de independencia. Estos sistemas de control de calidad están sujetos a control público.
- (14) La presente Recomendación constituye un paso importante para asegurar la calidad de las auditorías. Posiblemente deban tomarse nuevas medidas. La Comisión tiene la intención de presentar una estrategia más amplia para las auditorías, que abordará cuestiones como el empleo en las auditorías de las Normas internacionales de auditoría (NIA), el establecimiento de un control público de la profesión de auditor y el papel de los comités de auditoría.
- (15) La presente Recomendación pone de relieve la responsabilidad de la profesión de auditoría para mantener la independencia del auditor. Si la presente Recomendación no trae consigo la armonización deseada, la Comisión estudiará la situación tres años después de la adopción de la Recomendación a la luz de la evolución internacional. Este estudio abordará concretamente la cuestión de la medida en que la presente Recomendación ha influido en la independencia de los auditores cuando los auditores prestan servicios distintos del de auditoría a clientes de auditoría.
- (16) En el Comité de auditoría de la UE y en el Comité de contacto sobre las Directivas contables se ha llegado a un consenso general sobre los principios fundamentales de la presente Recomendación.
- (17) La presente Recomendación establece un marco en el que se contemplan todos los aspectos generales de la independencia de los auditores de cuentas. En la Sección A se establecen los requisitos fundamentales de independencia para los auditores de cuentas y trata sobre las personas a las que deberían aplicarse las normas de independencia. La Sección B revisa una serie de circunstancias específicas que pueden dar lugar a amenazas para la independencia, y proporciona orientaciones sobre las medidas que debe

⁷ C (2000) 3304 de 15.11.2000.

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

adoptar un auditor de cuentas para atenuar estas amenazas con respecto a una auditoría legal determinada. Conviene observar que la Sección B no pretende proporcionar una lista exhaustiva de todas las circunstancias que puedan suponer amenazas para la independencia del auditor, sino que los auditores de cuentas deben estar atentos a las amenazas de este tipo y adoptar la acción necesaria de conformidad con los principios y orientaciones de la presente Recomendación. Los principios básicos de la Sección A y las salvaguardias esenciales de la Sección B para circunstancias específicas se apoyan en un anexo que contiene explicaciones y orientaciones detalladas. Los términos importantes se definen en el Apéndice.

RECOMIENDA:⁸

Que las reglas, normas y/o reglamentaciones relativas a la independencia de los auditores de cuentas en los Estados miembros de la Unión Europea deberían aplicar el siguiente grupo de principios fundamentales:

A. MARCO

Al realizar una auditoría legal (*), el auditor de cuentas⁹ debe ser independiente del cliente de auditoría (*), tanto de manera real como aparente. Un auditor de cuentas no debería realizar una auditoría legal si existe alguna relación financiera, empresarial, laboral o de otra índole entre el auditor de cuentas y su cliente (incluidos determinados servicios distintos del de auditoría proporcionados al cliente de auditoría) de modo que un tercero razonable e informado pudiera concluir que compromete la independencia del auditor de cuentas.

1. Objetividad, integridad e independencia

1) La objetividad y la integridad profesional deben ser los principios preeminentes por los que se rija el auditor de cuentas en su opinión de auditoría de estados financieros. El medio principal por el que el auditor de cuentas puede demostrar al público que la auditoría legal se realiza de conformidad con estos principios es actuando, y pareciendo actuar, de manera independiente.

2) La objetividad (en tanto que estado de conciencia) no puede estar sujeto a control exterior, y la integridad no puede evaluarse por adelantado.

⁸ Ver TRLAC Capítulo II, sección 1ª y RLAC Capítulo III, sección 2ª.

⁹ El término «auditor de cuentas» hace referencia a todas las personas físicas o jurídicas, u otros tipos de sociedad, empresa o asociación que, de conformidad con las disposiciones de la 8ª Directiva sobre derecho de sociedades (84/253/CEE), están autorizadas por las autoridades de los Estados miembros para realizar auditorías legales.

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

3) Los principios y normas sobre la independencia de los auditores de cuentas deben permitir que un tercero razonable e informado evalúe los procedimientos y las medidas adoptadas por un auditor de cuentas para evitar o resolver los hechos y las circunstancias que plantean una amenaza o un riesgo para su objetividad.

2. Responsabilidad y alcance

1) El auditor de cuentas es el responsable de asegurar que se cumple el requisito de independencia de los auditores de cuentas.

2) El requisito de independencia se aplica:

a) al propio auditor de cuentas; y

b) a todo aquél que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal.

3) Los que están en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal son:

a) todas las personas que intervienen directamente en la auditoría legal [el equipo del encargo (*)], incluyendo a:

i) los socios de auditoría (*), los gerentes y el personal de auditoría [el equipo de auditoría (*)];

ii) los profesionales de otras disciplinas que intervienen en el encargo de auditoría (por ejemplo, abogados, actuarios, especialistas de impuestos, especialistas en TI, especialistas de gestión de tesoro);

iii) todos los encargados del control de calidad o del control directo del encargo de auditoría;

b) todas las personas, que forman parte de la cadena de mando (*) para la auditoría legal dentro de la sociedad de auditoría (*) o de una red (*) de la cual sea miembro esa sociedad;

c) todas las personas de la sociedad de auditoría o de su red que, debido a otras circunstancias, puedan estar en condiciones de ejercer una influencia en la auditoría legal.

3. Amenazas y riesgos con respecto a la independencia

1) La independencia de los auditores de cuentas puede verse afectada por diversos tipos de amenazas como las de interés propio, autorevisión, abogacía, familiaridad o confianza, e intimidación.

2) El nivel de riesgo al que puede verse comprometida la independencia de un auditor de cuentas se determinará, ya sea por separado o conjuntamente, en función de la importancia de estas amenazas y de su impacto en la independencia del auditor de cuentas. Esta determinación deberá tener en cuenta las circunstancias específicas de la auditoría legal de que se trate.

3) La evaluación del riesgo de independencia de un auditor de cuentas debe tener debidamente en cuenta:

a) los servicios prestados en años recientes al cliente de auditoría y las relaciones mantenidas con ese cliente de auditoría antes de su designación como auditor de cuentas; y

b) los servicios prestados y las relaciones mantenidas con el cliente de auditoría en el transcurso de la auditoría legal.

4. Sistemas de salvaguardias

1) Hay que establecer diversos tipos de salvaguardias —incluidas las prohibiciones, restricciones, otras políticas y procedimientos, y la divulgación— para atenuar o eliminar las amenazas para la independencia de los auditores de cuentas (véase A.3).

2) La existencia y la eficacia de diversas salvaguardias afectan al nivel de riesgo de independencia.

4.1. Salvaguardias de las entidades auditadas

4.1.1. Impacto de la estructura de gestión en la evaluación del riesgo de independencia

El auditor de cuentas deber considerar si la estructura de gestión de la entidad auditada proporciona salvaguardias para atenuar las amenazas para su independencia y cómo funcionan estas salvaguardias. Estas salvaguardias incluyen:

1) el nombramiento del auditor de cuentas por personas que no pertenezcan a la dirección de la entidad auditada; y

2) el control y las comunicaciones dentro de la entidad auditada sobre la auditoría legal y otros servicios prestados por la sociedad de auditoría o su red.

4.1.2. Participación del órgano de control

1) En los casos en que una entidad de interés público tenga un órgano de control (véase A. 4.1.1), el auditor de cuentas debería por lo menos anualmente:

a) revelar por escrito al órgano de control:

i) el importe total de los honorarios que él, la sociedad de auditoría y sus asociados a la red hayan facturado al cliente de auditoría y a sus afiliados por la prestación de servicios durante el período de información. Esto debería desglosarse en cuatro categorías amplias de servicios: servicios de auditoría legal; otros servicios de garantía (*); servicios de asesoramiento fiscal; y otros servicios distintos del de auditoría. La categoría de los servicios distintos del de auditoría debe subdividirse en subcategorías en la medida en que los elementos que contienen difieren sustancialmente entre sí. Este desglose en subcategorías debería al menos aportar información sobre los honorarios por la prestación tecnología de la información financiera, auditoría interna, valoración, litigios y servicios de contratación. Para cada (sub)categoría de servicio deberían analizarse por separado las cantidades facturadas y contratadas, así como las actuales propuestas u ofertas para futuros contratos de servicios;¹⁰

ii) detalles de todas las relaciones entre él mismo, la sociedad de auditoría y sus empresas asociadas a la red, y el cliente de auditoría y sus afiliados (*) que razonablemente crea que influyen en su independencia y objetividad; y

iii) las salvaguardias establecidas con respecto a ello;

¹⁰ Ver la NTA sobre consideración del trabajo de la auditoría interna.

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

- b) confirmar por escrito que, según su criterio profesional, el auditor de cuentas es independiente en el sentido de los requisitos reguladores y profesionales, y no está comprometida la objetividad del auditor de cuentas, o bien declarar que tiene dudas en el sentido de que su independencia y objetividad pueden estar comprometidas; y
- c) intentar tratar la cuestión con el órgano de control del cliente de auditoría.

2) Cuando los clientes de auditoría que no sean entidades de interés público tengan un órgano de control, el auditor de cuentas debe valorar si son apropiadas medidas similares.

4.2. Control de calidad

Los sistemas de control de calidad que cumplen los requisitos mínimos de la Recomendación de la Comisión sobre el «Control de calidad de la auditoría legal en la UE»¹¹ son los mecanismos requeridos que contribuyen a la salvaguardia del cumplimiento por parte de los auditores de cuentas del requisito de independencia en el Estado miembro.

4.3. Salvaguardias globales del auditor de cuentas

4.3.1. Propiedad y control de las sociedades de auditoría

Si el auditor de cuentas es una sociedad de auditoría, por lo menos la mayoría de los derechos de voto de la sociedad (el 50 % más un voto) debe estar en poder de personas autorizadas para realizar auditorías legales en la Unión Europea [auditores de cuentas¹²]. Los estatutos legales del auditor de cuentas deben contener disposiciones que garanticen que un propietario no auditor no pueda adquirir el control de la sociedad de auditoría¹³.

4.3.2. Sistema interno de salvaguardia de la sociedad de auditoría

1) Un auditor de cuentas debe establecer y mantener un sistema de salvaguardia que sea parte integrante de la estructura de gestión y del control interno de su sociedad.

2) El funcionamiento de ese sistema debería estar documentado, de modo que pueda someterse a sistemas de control de calidad (véase A.4.2).

3) Por lo general, el sistema de salvaguardia de una sociedad de auditoría incluiría:

¹¹ C (2000) 3304 de 15.11.2000.

¹² A los efectos de la presente sección, el término «auditor de cuentas» hace referencia a todas las personas físicas o jurídicas, u otros tipos de sociedad, empresa o asociación que, de conformidad con las disposiciones de la 8ª Directiva sobre derecho de sociedades (84/253/CEE), están autorizadas por las autoridades de los Estados miembros para realizar auditorías legales.

¹³ Este apartado no es aplicable a una sociedad de auditoría para la cual el Estado miembro pertinente, de conformidad con la segunda frase del inciso ii) del apartado 1 del artículo 2 de la 8ª Directiva, no exige que los auditores de cuentas tengan una mayoría de los votos, y de la cual todas las acciones estén registradas y puedan transferirse solamente con el acuerdo de la sociedad y/o con la aprobación de la autoridad nacional competente para la aprobación de auditores de cuentas.

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

- a) las políticas escritas de independencia que abordan las actuales normas de independencia, las amenazas para la independencia, y las consiguientes salvaguardias;
- b) una comunicación activa y puntual de las políticas, y cualquier cambio de las mismas, a cada socio, directivo y empleado, incluyendo la correspondiente formación y educación periódicas;
- c) procedimientos apropiados que deben aplicar los socios, directivos y empleados para cumplir las normas de independencia, tanto en régimen ordinario como obedeciendo a circunstancias particulares;
- d) designación de profesionales de auditoría de alto nivel (socios) responsables de actualizar las políticas, comunicar puntualmente esas actualizaciones, y supervisar el funcionamiento correcto del sistema de salvaguardia;
- e) documentación para cada cliente de auditoría que resuma las conclusiones extraídas de la evaluación de las amenazas a la independencia del auditor de cuentas y de la consiguiente evaluación del riesgo de independencia. Esto debería incluir la justificación de estas conclusiones. De observarse amenazas significativas, la documentación debería incluir un resumen de los pasos adoptados o que deban adoptarse para evitar o anular el riesgo de independencia, o al menos para reducirlo a un nivel apropiado; y
- f) supervisión interna del cumplimiento de las políticas de salvaguardia.

5. Divulgación de los honorarios

1) En los casos en que un auditor de cuentas o, si el auditor de cuentas es una persona física, una sociedad de la que sea miembro o socio haya percibido honorarios de un cliente de auditoría por servicios (de auditoría y distintos del de auditoría) prestados durante el período de información del cliente, estos honorarios deben divulgarse debidamente.

2) Los Estados miembros o sus organismos reguladores deberían exigir esta divulgación en la medida en que, de conformidad con su derecho nacional, deban publicarse los estados financieros auditados de un cliente de auditoría.

3) El importe total de los honorarios debe desglosarse en cuatro categorías: servicios de auditoría legal; otros servicios de garantía; servicios de asesoramiento fiscal; y otros servicios distintos del de auditoría. Los honorarios por los servicios distintos del de auditoría deben subdividirse en subcategorías en la medida en que los elementos que contienen difieran sustancialmente entre sí. Este desglose en subcategorías debería al menos aportar información sobre los honorarios por la prestación tecnología de la información financiera, auditoría interna, valoración, litigios y servicios de contratación. Por lo que se refiere a cada (sub)categoría, debería también mostrarse la cifra relativa a la (sub)categoría correspondiente para el período de información anterior. Además, debe facilitarse un desglose en porcentaje para las (sub)categorías.

4) En los casos relativos a una auditoría legal de los estados financieros consolidados, deben divulgarse en consecuencia los honorarios percibidos por el auditor de cuentas y los miembros de la red por los servicios prestados al cliente de auditoría y sus entidades consolidadas.

B. CIRCUNSTANCIAS ESPECÍFICAS

1. Intereses financieros

1) Un interés financiero real o inminente, directo o indirecto en el cliente de auditoría o sus afiliados, incluido cualquier derivado relacionado directamente con el mismo, puede constituir una amenaza para la independencia del auditor de cuentas, si dicho interés lo posee el auditor de cuentas o cualquier otra persona que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal (cualquiera de las personas contempladas en A.2).

El auditor de cuentas debe valorar la importancia de una amenaza de este tipo, estudiar si con alguna salvaguardia podría atenuarse el riesgo de independencia que presenta, y tomar las medidas necesarias. Éstas pueden consistir en la denegación o la dimisión de la persona en cuestión del encargo de auditoría o de su exclusión del equipo de auditoría. En su caso, y en especial con respecto a clientes que sean entidades de interés público, el auditor de cuentas debería intentar implicar en este proceso al órgano de control.

2) El interés financiero en el cliente de auditoría o sus afiliados será incompatible con la independencia del auditor de cuentas, si

- a) El auditor de cuentas, la sociedad de auditoría, o cualquier miembro del equipo del encargo o de la cadena de mando, o cualquier socio de la sociedad o de su red que esté trabajando en una «oficina» (*) que participa de manera significativa en un encargo de auditoría, tiene
 - i) algún interés financiero directo en el cliente de auditoría; o bien
 - ii) algún interés financiero indirecto en el cliente de auditoría que sea significativo para cualquiera de las partes; o bien
 - iii) algún interés financiero (directo o indirecto) en los afiliados del cliente que sea significativo para cualquiera de las partes;
- b) cualquier otra persona de las contempladas en A.2, que tenga algún interés financiero (directo o indirecto) en el cliente de auditoría o sus afiliados que sea significativo para cualquiera de las partes.

Por consiguiente, las personas en cuestión no deben tener estos intereses financieros. En los casos en que se adquiera tal interés a consecuencia de un acontecimiento exterior (por ejemplo, herencia, donación, fusión de sociedades o empresas) deberá deshacerse del mismo tan pronto como sea factible, pero antes de que transcurra un mes desde que la persona tenga conocimiento de ello y el derecho a disposición del interés financiero. Mientras tanto se necesitan salvaguardias adicionales para preservar la independencia del auditor de cuentas. Éstas podrían consistir en una segunda revisión del trabajo de auditoría de la persona en cuestión o de la exclusión de dicha persona de cualquier toma de decisiones importantes en relación con la auditoría legal del cliente.

3) La independencia del auditor de cuentas puede también verse amenazada por un interés financiero aparentemente insignificante en un cliente de auditoría o sus afiliados. El grado de amenaza será mayor, y probablemente inaceptable, si el interés no

se ha adquirido o mantenido en términos comerciales normales ni se ha negociado en condiciones de mercado. Es responsabilidad del auditor de cuentas evaluar el nivel de riesgo que presenta este interés y asegurarse de que se adoptan las necesarias medidas de atenuación.

2. Relaciones empresariales

1) Las relaciones empresariales entre el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o cualquier otra persona que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal (cualquier persona de las contempladas en A.2) por una parte, y el cliente de auditoría, sus afiliados, o su gestión por otra, pueden representar amenazas de interés propio, abogacía o intimidación para la independencia del auditor de cuentas.

2) Las relaciones empresariales, o los compromisos para establecer tales relaciones, deberían prohibirse a menos que la relación se ajuste a la actividad empresarial normal y no tenga incidencia como amenaza a la independencia del auditor de cuentas.

En caso oportuno, y especialmente por lo que se refiere a clientes que sean entidades de interés público, el auditor de cuentas debe tratar de discutir con el órgano de control del cliente de auditoría todos los casos de duda en cuanto a si una relación empresarial se ajusta a la actividad empresarial normal y no tiene incidencia como amenaza a su independencia.

3) Los apartados 1 y 2 no se aplican a la prestación de servicios de auditoría legal. Sin embargo, ni la sociedad de auditoría ni cualquiera de sus empresas miembros de la red debería prestar servicios de auditoría legal a:

- a) los propietarios de la sociedad de auditoría; o bien
- b) un afiliado de un propietario si este último puede estar en condiciones de influir en cualquier toma de decisiones de la sociedad de auditoría que afecte a su función de auditoría legal; o bien
- c) una entidad en la que una persona que tenga un cargo de supervisión o dirección pueda estar en condiciones de influir en cualquier toma de decisiones de la sociedad de auditoría que pueda afectar a su función de auditoría legal¹⁴.

3. Empleo con el cliente de auditoría

1) Debe prohibirse el doble empleo de una persona que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal, tanto en la sociedad de auditoría (una persona de las contempladas en A.2) y en el cliente de auditoría o sus afiliados. Las asig-

¹⁴ Las letras a) y b) del apartado 3 no se aplican a una sociedad de auditoría para la cual el Estado miembro pertinente, de conformidad con la segunda frase del inciso ii) del apartado 1 del artículo 2 de la 8ª, no exige que los auditores de cuentas tengan una mayoría de los votos, y de la cual todas las acciones estén registradas y puedan transferirse solamente con el acuerdo de la sociedad y/o con la aprobación de la autoridad nacional competente para la designación de auditores de cuentas, siempre que un cliente de auditoría de tal sociedad de auditoría no esté en condiciones de influir en cualquier toma de decisiones de la sociedad que afecte a su función de auditoría legal.

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

naciones de personal cedido¹⁵ a un cliente de auditoría o a cualquiera de sus afiliados también se consideran relaciones de doble empleo. En los casos en que un empleado de una sociedad de auditoría haya trabajado con un cliente de auditoría en calidad de personal cedido y deba ser asignado al equipo del encargo de la auditoría legal de ese cliente, no debería darse a esta persona la responsabilidad de auditoría de ninguna de las funciones o actividades cuya realización o supervisión se le requieran durante su anterior actuación como personal cedido (véase también B.5).

2) En los casos en que un miembro del equipo del encargo vaya a dejar la sociedad de auditoría para incorporarse a un cliente de auditoría, las políticas y procedimientos de la sociedad de auditoría (véase A.4.3) deben establecer:

- a) un requisito de que los miembros de cualquier equipo del encargo notifiquen inmediatamente a la sociedad de auditoría cualquier situación que suponga la posibilidad de su empleo con el cliente de auditoría;
- b) la exclusión inmediata del encargo de auditoría de ese miembro del equipo del encargo; y
- c) una revisión inmediata del trabajo de auditoría realizado por el miembro excluido o anterior miembro del equipo del encargo para la auditoría en curso y/o (en su caso) para la más reciente. Esta revisión deberá realizarla un profesional de auditoría de mayor cualificación. Si la persona que se incorpora al cliente es un socio de auditoría o el socio del encargo, la revisión deberá realizarla un socio de auditoría que no haya participado en el encargo de auditoría. (Cuando, debido a su tamaño, la sociedad de auditoría no tenga ningún socio que no haya participado en el encargo de auditoría, podrá asignar la revisión a otro auditor de cuentas o buscar el asesoramiento de su organismo profesional de reglamentación.)

3) En los casos en que un ex-miembro del equipo del encargo o una persona de la cadena de mando se haya incorporado a un cliente de auditoría, las políticas y procedimientos de la sociedad de auditoría deben asegurarse de que no persiste ninguna conexión significativa entre la sociedad y esa persona. Esto incluye que:

- a) independientemente de si la persona había participado previamente en el encargo de auditoría, deben liquidarse totalmente todos los saldos de capital y demás intereses financieros (incluidas las pensiones de jubilación) a menos que se hayan establecido conforme a acuerdos predeterminados que no puedan ser influenciados por los contactos que persisten entre la persona en cuestión y la sociedad de auditoría;
- b) que el individuo no participe ni parezca participar en las actividades empresariales o profesionales de la sociedad de auditoría.

4) Un socio clave de auditoría que dejara la sociedad de auditoría para trabajar para el cliente de auditoría en un cargo clave de gestión (*), daría lugar a un nivel in-

¹⁵ Una persona que está contratada conforme a un acuerdo de cesión de personal, trabaja bajo la supervisión directa del cliente y no da lugar a ninguna transacción contable ni prepara datos originales que no estén sometidos a la revisión y aprobación del cliente.

aceptablemente alto de riesgo de independencia. Así pues, debe haber transcurrido al menos un período de dos años para que un socio clave de auditoría pueda aceptar un cargo clave de gestión.

4. Cargo directivo o de supervisión en el cliente de auditoría

1) Una persona que está en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal (una persona de las contempladas en A.2) no debe participar en ningún órgano de gestión (por ejemplo, el consejo de administración) ni en un órgano de supervisión (por ejemplo, el comité de auditoría o grupo de supervisión) de un cliente de auditoría. Tampoco debería ser miembro de uno de estos órganos en una entidad que posea directa o indirectamente más del 20 % de los derechos de voto del cliente, o en la que el cliente posea directa o indirectamente más del 20 % de los derechos de voto.

2) Cuando un ex-miembro del equipo del encargo asuma un cargo directivo o de supervisión en un cliente de auditoría, se aplicarán los apartados 3 y 4 de B.3.

5. Establecimiento del empleo en la empresa de auditoría

En los casos en que un director o gerente del cliente de auditoría se haya incorporado a la sociedad de auditoría, esta persona no debería entrar en el equipo del encargo por lo menos en los dos años siguientes a su salida del cliente de auditoría. Si la persona es miembro de la cadena de mando, no debe participar en ningún momento en decisiones importantes relativas a un encargo de auditoría con este cliente o con uno de sus afiliados dentro de los dos años siguientes a su salida del cliente de auditoría. Este requisito se aplica también a un ex-empleado del cliente de auditoría a menos que sus responsabilidades y las tareas realizadas para el cliente de auditoría fueran insignificantes en relación con la función de auditoría legal.

6. Familia y demás relaciones personales

1) Una persona que es auditor de cuentas no debería aceptar un encargo de auditoría si un familiar próximo:

- a) ocupa un cargo de gestión con el cliente de auditoría;
 - b) puede ejercer una influencia directa en la preparación de los documentos contables o de los estados financieros del cliente de auditoría;
 - c) tiene un interés financiero en el cliente de auditoría (véase B.1) a menos que sea insignificante; o bien
 - d) mantiene una relación empresarial con el cliente de auditoría (véase B.2) a menos que ésta se ajuste al curso normal de las actividades empresariales y sea insignificante en cuanto a la amenaza que presenta para la independencia del auditor de cuentas.)
- 2) En una sociedad de auditoría o en una red, una persona no debería ser asignada al equipo del encargo si uno de sus familiares próximos reúne algún criterio de los contemplados en las letras a) a d) del apartado 1, ni tampoco debe asignarse a dicho equipo un socio de auditoría que esté trabajando en una «oficina» en la que cualquier otro socio de la misma tenga un familiar próximo que cumpla estos criterios.

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

Las salvaguardias apropiadas deben asegurar que un miembro de la cadena de mando no participa en ninguna decisión directamente relacionada con el encargo de auditoría si uno de sus familiares próximos reúne algún criterio de los contemplados en las letras a) a d) del apartado 1, o si está trabajando en una «oficina» en la que cualquier otro socio de la misma tenga un familiar próximo que cumpla estos criterios.

3) El auditor de cuentas debe valorar si él mismo o cualquier otra persona del equipo del encargo o la cadena de mando, o cualquier persona que trabaja en una «oficina» en la que se encuentra él mismo o esta otra persona, tiene otras relaciones personales próximas que exigirían salvaguardias similares.

4) La valoración de la relación personal próxima de un individuo determinado debe basarse en el conocimiento del auditor de cuentas y del individuo en cuestión. La persona debe ser responsable de revelar al auditor de cuentas cualquier hecho y circunstancia que pudieran requerir salvaguardias para atenuar un nivel inaceptable de riesgo de independencia.

7. Servicios distintos del de auditoría

7.1. Generalidades

1) En los casos en que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría o una empresa miembro de la red preste servicios distintos del de auditoría legal (servicios distintos del de auditoría) a un cliente de auditoría o a uno de sus afiliados, el sistema global de salvaguardia (A.4.3) del auditor de cuentas tiene que asegurarse de que:

- a) las personas empleadas por la sociedad de auditoría o su empresa miembro de la red no toman decisión alguna ni participan en la toma de decisiones en nombre del cliente de auditoría, de uno de sus afiliados o de su dirección mientras prestan un servicio distinto del de auditoría; y
- b) en los casos en que persiste un riesgo de independencia debido a amenazas específicas originadas por la naturaleza de un servicio distinto del de auditoría, se reduce este riesgo a un nivel aceptable.

2) Aun cuando no participa en la toma de decisiones del cliente de auditoría o de cualquiera de sus afiliados, el auditor de cuentas debería considerar, entre otras, cuál de las siguientes salvaguardias puede atenuar una amenaza de independencia persistente:

- a) medidas para reducir el riesgo de autorevisión, compartimentando las responsabilidades y el conocimiento de encargos específicos distintos del de auditoría;
- b) notificación rutinaria de cualquier encargo de auditoría y distinto del de auditoría a las personas de la sociedad de auditoría o de la red responsables de salvaguardar la independencia, incluido el control de las actividades en curso;
- c) segundas revisiones de la auditoría legal por un socio de auditoría que no participe en la prestación de ningún servicio al cliente de auditoría o a uno de sus afiliados; o bien
- d) revisión externa por otro auditor de cuentas o asesoramiento del organismo profesional de reglamentación.

3) En su caso, y especialmente por lo que se refiere a clientes que sean entidades de interés público, el auditor de cuentas debe tratar con el órgano de control del cliente la prestación de servicios distintos del de auditoría a un cliente de auditoría o a uno de sus afiliados (véase A.4.1.2).

7.2. Ejemplos – Análisis de situaciones específicas

7.2.1. Preparación de documentos contables y estados financieros

1) Existe siempre una amenaza de autorevisión cuando un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría, una entidad de una red de empresas o un socio, directivo o empleado de las mismas participa en la preparación de los documentos contables o de los estados financieros del cliente de auditoría. La importancia de la amenaza depende del grado de implicación de estas personas en el proceso de preparación y del grado de interés público.

2) La importancia de la amenaza de autorevisión se considera siempre demasiado elevada para permitir una participación en el proceso de preparación a menos que la ayuda prestada se limite a aspectos técnicos o mecánicos, o que el asesoramiento sea sólo a título informativo.

3) Sin embargo, en lo que respecta a las auditorías legales de clientes que sean entidades de interés público, se percibiría que la prestación de asistencia distinta de la que figura en el encargo de auditoría legal da lugar a un nivel inaceptablemente alto de riesgo de independencia y, por tanto, debe prohibirse.

7.2.2. Preparación y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera

1) La prestación a un cliente de auditoría por el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o una entidad de su red, de servicios que consistan en el diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera (FIS) utilizados para generar datos que forman parte de los estados financieros del cliente de auditoría puede suponer una amenaza de autorevisión.

2) La importancia de esta amenaza de autorevisión se considera demasiado alta para permitir que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría o una de las empresas miembro de su grupo preste estos servicios de FIS, a menos que:

- a) la dirección del cliente de auditoría reconozca por escrito que asume la responsabilidad del sistema global de control interno;
- b) el auditor de cuentas se satisfaga de que la dirección del cliente de auditoría no se basa fundamentalmente en las FIS para determinar la adecuación de sus controles internos y de sus sistemas de información financiera;
- c) en el caso de un proyecto de diseño de FIS, el servicio prestado consista en un diseño conforme a las especificaciones establecidas por la gestión del cliente de auditoría; y
- d) los servicios de FIS no constituyan un proyecto «fundamental» (es decir, un proyecto que consiste en el diseño de los programas informáticos, la configu-

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

ración del equipo informático y la puesta en práctica de ambos), a menos que el cliente de auditoría o su dirección confirme explícitamente en el reconocimiento escrito requerido en la letra a) que asume la responsabilidad:

- i) del proceso de diseño, ejecución y evaluación, incluida cualquier decisión al respecto; y
- ii) del funcionamiento del sistema, incluidos los datos utilizados o generados por el mismo.

Estas disposiciones no limitarán los servicios de un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría o un miembro de su red con respecto a la evaluación, diseño y puesta en práctica de controles internos de contabilidad y de gestión del riesgo, a condición de que estas personas no actúen como empleados ni desempeñen funciones de gestión.

3) En los casos no prohibidos en el apartado 2, el auditor de cuentas debe considerar si se precisan salvaguardias adicionales para atenuar la amenaza restante de autorevisión. En especial si los servicios relativos al diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera debe solamente prestarlos.

7.2.3. *Servicios de valoración*

1) Existe una amenaza de autorevisión siempre que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría, una entidad de una red o un socio, directivo o empleado de las mismas preste al cliente de auditoría servicios de valoración para preparar una evaluación que deba incorporarse a los estados financieros del cliente.

2) Se considera que la importancia de la amenaza de autorevisión es demasiado alta para permitir la prestación de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas para los estados financieros y en los que la valoración conlleve un grado significativo de subjetividad inherente al aspecto de que se trate.

3) En los casos no prohibidos en el apartado 2, el auditor de cuentas debe considerar si se precisan salvaguardias adicionales para atenuar la amenaza restante de autorevisión. En particular, cuando un servicio de valoración deba prestarlo solamente un grupo de expertos de personal distinto (incluido el socio del encargo) y líneas de información distintas de las del equipo del encargo de auditoría.

7.2.4. *Participación en la auditoría interna del cliente de auditoría*

1) Pueden surgir amenazas de autorevisión en ciertas circunstancias en las que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría o una entidad de una red proporcione servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría.

2) Para atenuar las amenazas de autorevisión, cuando estén implicadas en una tarea de auditoría interna del cliente de auditoría, el auditor de cuentas debería:

- a) satisfacerse de que la dirección o el órgano de control del cliente de auditoría es en todo momento responsable,
 - i) del sistema global de control interno (es decir, del establecimiento y mantenimiento de controles internos, incluidos los controles y procesos diarios de autorización, ejecución y registro de las operaciones contables);

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

- ii) de determinar el alcance, el riesgo y la frecuencia de los procedimientos de auditoría interna que deben realizarse: y
- iii) de considerar y actuar a la luz de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna o en el transcurso de una auditoría legal.

Si el auditor de cuentas no está satisfecho que éste sea el caso, ni él, ni la sociedad de auditoría, ni cualquier entidad de su red deben participar en la auditoría interna del cliente de auditoría;

- b) no aceptar sin el estudio adecuado los resultados de procesos internos de auditoría a efectos de auditoría legal. Esto incluirá la subsiguiente revaluación del oportuno trabajo de auditoría legal realizado por un socio de auditoría que no participe en la auditoría legal ni en el encargo de auditoría interna.

7.2.5. Actuación para el cliente de auditoría en la resolución de conflictos

1) Se plantea una amenaza de abogacía siempre que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría, una entidad de una red o un socio, directivo o empleado del mismo actúe para el cliente de auditoría en la resolución de un conflicto o litigio. Puede surgir también una amenaza de autorevisión cuando dicho servicio incluye la valoración de las posibilidades del cliente de auditoría en la resolución del pleito, afectando a las cantidades que deben reflejarse en los estados financieros.

2) Se considera que la importancia de las amenazas de abogacía y de autorevisión es demasiado seria para permitir que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría, una entidad de una red o un socio, directivo o empleado de los mismos actúen para un cliente de auditoría en la resolución de un litigio sobre cuestiones de las que razonablemente se esperara que tienen una incidencia significativa en los estados financieros del cliente y un grado considerable de subjetividad inherente al caso en cuestión.

3) En los casos no prohibidos en el apartado 2, el auditor de cuentas debe considerar si se precisan salvaguardias adicionales para atenuar la amenaza restante de abogacía. Esto podría incluir la utilización de personal (incluido el socio del encargo) que no esté vinculado con el equipo del encargo de auditoría y que tenga distintas líneas de información.

7.2.6. Contratación de altos directivos

1) En los casos en que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría, una entidad de una red o un socio, directivo o empleado de los mismos participe en la contratación de altos directivos o de personal clave para el cliente de auditoría, pueden surgir diversos tipos de amenaza para la independencia. Éstos pueden incluir amenazas de interés propio, de confianza o intimidación.

2) Antes de aceptar cualquier encargo para ayudar a la contratación de altos directivos o de personal clave, el auditor de cuentas debería evaluar las amenazas actuales y futuras para su independencia que puedan surgir. Debe entonces considerar las salvaguardias apropiadas para atenuar estas amenazas.

3) La importancia de las amenazas para la independencia del auditor de cuentas aumenta al contratar personal clave para cargos financieros y administrativos.

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

En tal caso, el auditor de cuentas debe valorar atentamente si podría haber circunstancias en las que incluso dar una lista de posibles candidatos a esos cargos puede representar un nivel inaceptable de riesgo de independencia. En los casos relativos a auditorías legales de entidades de interés público, el riesgo de independencia se consideraría demasiado alto para permitir que se pudiera dar esa lista restringida.

4) En todo caso, la decisión sobre quién debe ser contratado debe tomarla siempre el cliente de auditoría.

8. Honorarios de auditoría y distintos de los de auditoría

8.1. Honorarios contingentes

1) Los acuerdos sobre los honorarios de los encargos de auditoría en los que el importe de la remuneración depende a los resultados del servicio prestado incrementan las amenazas de interés propio y abogacía, a las que se atribuye un nivel inaceptable de riesgo de independencia. Se requiere por lo tanto que:

- a) los encargos de auditoría nunca deben aceptarse sobre la base de honorarios contingentes; y
- b) para evitar cualquier apariencia de contingencia, la base para el cálculo de los honorarios de auditoría debe convenirse previamente cada año. Debería incluirse aquí un margen de variación para tener en cuenta factores inesperados en el trabajo.

2) Las amenazas para la independencia pueden también surgir de acuerdos de honorarios contingentes por servicios distintos del de auditoría que el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o una entidad de su red prestan a un cliente de auditoría o a uno de sus afiliados. El sistema de salvaguardia del auditor de cuentas (véase A.4.3.2) debe por tanto garantizar que:

- a) no se celebra ese acuerdo sin evaluar primero el riesgo de independencia que podría acarrear y asegurarse de que se cuenta con las salvaguardias apropiadas para reducir este riesgo a un nivel aceptable; y
- b) a menos que el auditor de cuentas compruebe que se cuenta con las salvaguardias apropiadas para superar las amenazas de independencia, debe rechazarse el encargo distinto del de auditoría o bien el auditor de cuentas debe renunciar de la auditoría legal para permitir la aceptación del encargo distinto del de auditoría.

8.2. Relación entre honorarios totales e ingresos totales

1) No se debería permitir que la prestación de servicios (de auditoría y distintos del de auditoría) por un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría o una red a un cliente de auditoría o a sus afiliados cree una dependencia financiera de ese cliente de auditoría o grupo de clientes, ya sea de hecho o en apariencia.

2) Se considera que existe dependencia financiera cuando los honorarios totales (de auditoría y distintos del de auditoría) que una sociedad de auditoría o una red perci-

ben o percibirán de un cliente de auditoría y de sus afiliados constituyen un porcentaje indebidamente alto del total de los ingresos anuales durante un período de cinco años.

3) El auditor de cuentas debería también tener en cuenta si, con un cliente de auditoría y sus afiliados, existen relaciones de honorarios que pueda parecer que crean una dependencia financiera con respecto a una persona que está en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal (cualquier persona de las contempladas en A.2).

4) En cualquier caso, el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o la red deberían poder demostrar que no existe ninguna dependencia financiera con respecto a un determinado cliente de auditoría o sus afiliados.

8.3. Honorarios atrasados

En los casos en que los honorarios por trabajos de auditoría u otros acumulen atrasos sustanciales y el importe pendiente de pago, o ese importe sumado a los honorarios por encargos actuales pudiera considerarse como un préstamo significativo (véase también B.2), se considera que la amenaza de interés propio para la independencia es tan significativa que un auditor de cuentas no debe aceptar su renovación o, cuando sea oportuno y viable, debe dimitir del actual encargo de auditoría. La situación debería ser revisada por un socio que no intervenga en la prestación de ningún servicio al cliente. En los casos en que tal estudio no pueda realizarse, la situación debe someterse a un estudio externo por otro auditor de cuentas. Alternativamente, debe buscarse el asesoramiento de un organismo regulador profesional.

8.4. Precios

Un auditor de cuentas debe poder demostrar que los honorarios por un encargo de auditoría son los adecuados para cubrir la dedicación del tiempo y el personal cualificado adecuados al trabajo y el cumplimiento de todas las normas de auditoría, directrices y procedimientos de control de calidad. Debería también poder demostrar que los recursos asignados son por lo menos los que se asignarían a otro trabajo de características similares.

9. Litigios

1) Puede surgir una amenaza de interés propio y de abogacía cuando se plantea un litigio, o es probable que se vaya a plantear, entre el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o cualquier otra persona que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal (cualquier persona de las contempladas en A.2) y un cliente de auditoría o sus afiliados. Para evaluar estas amenazas hay que tener en cuenta todos los servicios de auditoría y distintos del de auditoría prestados al cliente.

2) En los casos en que el auditor de cuentas advierta que puede surgir tal amenaza, debería tratar el caso con el órgano de control del cliente de auditoría o, de no existir este órgano, con su organismo profesional de reglamentación. Es probable que las amenazas para la independencia del auditor de cuentas lleguen a ser significativas cuando haya una probabilidad grave de litigio que sea significativa para cualquiera de

las partes implicadas, o de litigio que ponga en cuestión una auditoría legal anterior, o cuando esté en curso un litigio significativo. El auditor de cuentas debería dejar de actuar tan pronto como se pongan de manifiesto estas circunstancias, sujeto a los requisitos del derecho nacional.

10. Personal que actúa durante un período largo de tiempo

1) Pueden surgir amenazas de confianza o familiaridad cuando ciertos miembros del equipo del encargo trabajan regularmente y durante un largo período de tiempo en un encargo del cliente de auditoría, particularmente cuando se trata de clientes de auditoría que son entidades de interés público.

2) Para atenuar estas amenazas, cuando se trata de la auditoría de una entidad de interés público, se requiere al auditor de cuentas que:

a) como mínimo sustituya a los socios clave de auditoría (*) del equipo del encargo (incluido el socio del encargo) dentro de los 7 años siguientes a su asignación al equipo del encargo. No se debería permitir que los socios clave de auditoría reemplazados se reincorporen al encargo del cliente de auditoría hasta que haya transcurrido por lo menos un período de dos años desde la fecha de su sustitución; y

b) tenga en cuenta el riesgo de independencia que puede surgir en relación con la participación prolongada de otros miembros del equipo del encargo, y adoptar salvaguardias apropiadas para reducir dicho riesgo a un nivel aceptable.

3) Cuando se trate de clientes de auditoría que no sean entidades de interés público, es preferible que se apliquen también los procedimientos establecidos en el apartado 2. Sin embargo, cuando la sociedad de auditoría no pueda prever la rotación de los socios de auditoría, el auditor de cuentas debería determinar qué otras salvaguardias deberían adoptarse para reducir el riesgo de independencia a un nivel aceptable.

Los destinatarios de la presente Recomendación son los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el 16 de mayo de 2002.

Por la Comisión Frederik BOLKESTEIN

Miembro de la Comisión

ANEXO

Los siguientes comentarios son una orientación adicional para la interpretación de los principios fundamentales establecidos en la Recomendación.

A. MARCO

La prueba básica para la eficacia del planteamiento adoptado por un auditor de cuentas para atenuar amenazas y riesgos para su independencia con respecto a un

encargo de auditoría determinado consiste en si un tercero razonable e informado, conocedor de todos los hechos y circunstancias pertinentes relativas a un encargo de auditoría determinado, puede considerar que el auditor de cuentas ejerce un juicio objetivo e imparcial sobre las cuestiones que se someten a su atención.

El auditor de cuentas debe tener un conocimiento claro, de lo que se quiere expresar por objetividad, que es un estado mental, y por independencia tanto real como en apariencia. Por consiguiente, al abordar el problema de si puede llevar a cabo una auditoría objetiva e independiente, debe sopesar una amplia gama de factores y cuestiones. Entre éstos debe figurar: el entorno de las personas que, aparte de él mismo, pueden influir en el resultado de la auditoría en cuestión; si existe alguna amenaza o riesgo real o en potencia de que un tercero razonable e informado pudiera considerar que compromete su independencia; y qué sistema de salvaguardias eliminaría o atenuaría una amenaza o un riesgo de este tipo y demostraría su independencia. En algunos casos, la única salvaguardia segura para demostrar su independencia será evitar ciertas relaciones con el cliente de auditoría.

1. Objetividad, integridad e independencia

La comprensión pública de los requisitos éticos que se aplican a los auditores de cuentas es un requisito previo para la confianza pública en la función de interés público de las auditorías legales, la fiabilidad de los estados financieros auditados, y la capacidad de la profesión de auditoría de desempeñar su papel en el proceso de auditoría. Esto también incluye la comprensión del modo en que puede supervisarse el cumplimiento de estos requisitos. Es pues importante que haya una comprensión común de lo que significa el «requisito de independencia del auditor de cuentas»¹⁶, de qué modo se relaciona con los requisitos éticos de «objetividad» e «integridad»¹⁷, y cómo, y hasta qué punto, puede evaluarse objetivamente el cumplimiento de estos requisitos.

El objetivo último de la auditoría legal es expresar una opinión objetiva de auditoría. El principal medio por el cual el auditor de cuentas demuestra que puede expresar tal opinión es demostrando que realiza el proceso de auditoría de manera objetiva. Para lograrlo debe actuar con una imparcialidad, honradez intelectual, integridad (que implica un trato justo y veraz) y sin conflictos de intereses que pudieran comprometer su independencia.

La objetividad y la integridad no pueden probarse fácilmente ni someterse a comprobación externa. En vista de ello, los Estados miembros y la profesión de auditoría han elaborado normas y orientaciones que mantienen la preeminencia de estos principios y aclaran las responsabilidades éticas de los auditores de cuentas.

¹⁶ Véase el artículo 24 de la 8a Directiva sobre derecho de sociedades, que requiere que los Estados miembros prescriban que los auditores de cuentas tienen que ser independientes, de conformidad con la legislación del Estado miembro que requiere la auditoría legal.

¹⁷ Véase también el artículo 23 de la 8ª Directiva sobre derecho de sociedades, que requiere que los Estados miembros prescriban que los censores jurados de cuentas llevarán a cabo auditorías legales con integridad profesional.

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

El requisito de que un auditor de cuentas debería ser independiente abarca:

- independencia mental, es decir, el estado de ánimo que respeta todas las consideraciones pertinentes para la tarea que se está realizando, y no presta atención a otras cuestiones irrelevantes, y
- apariencia de independencia, es decir, la evitación de hechos y circunstancias que son tan significativos que inducirían a un tercero razonable e informado a cuestionar la capacidad del auditor de cuentas de actuar objetivamente.

El concepto de independencia del auditor de cuentas requiere una prueba que examine primero las circunstancias pertinentes en las que se encuentra que el auditor de cuentas, en especial con respecto a cualquier relación o interés que tenga alguna relevancia para su tarea.

La independencia no es una norma absoluta que los auditores de cuentas deben conseguir con respecto a todas las relaciones económicas, financieras y demás que aparentemente pudieran dar lugar a algún tipo de dependencia. Este estado es evidentemente imposible, pues todo el mundo tiene cierta dependencia o relación con otra persona.

Sin embargo, es objetivamente posible comprobar el cumplimiento por parte del auditor de cuentas del concepto de independencia a través de un proceso de control. Dicho proceso consideraría en primer lugar las circunstancias pertinentes en que se encuentra el auditor de cuentas y, en especial, cualquier relación o interés que pueda tener con respecto a su tarea. En segundo lugar, valoraría si este interés o relación podría inducir a un tercero razonable e informado, conocedor de todas estas circunstancias, a concluir que el auditor de cuentas es independiente, es decir, que es capaz de ejercer un juicio objetivo e imparcial sobre todos los problemas abordados en su encargo de auditoría legal. En este sentido, la independencia podría ser considerada como un criterio de integridad y objetividad, y podría ser comprobada por un tercero razonable e informado.

2. Responsabilidad y alcance

Responsabilidad

Es responsabilidad de los auditores de cuentas, ya sean personas físicas o jurídicas, el cumplimiento general del derecho nacional y de las normativas profesionales nacionales relativas a las auditorías legales. Esto incluye las normas sobre la independencia.

En el caso de una auditoría legal determinada, el auditor de cuentas designado es el responsable de asegurar que se cumple el requisito de independencia de los auditores de cuentas. Este requisito se aplica no sólo a sí mismo y a la entidad organizativa que constituye la sociedad de auditoría (suponiendo que no sea la misma persona jurídica que el auditor de cuentas), sino también a cualquier otra persona que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal.

Un auditor de cuentas, o —si el auditor de cuentas es un individuo— la sociedad de auditoría que realiza el trabajo de auditoría, debe tener sistemas adecuados para tomar todas las medidas razonables para asegurarse de que el personal de la sociedad observa sus políticas y procedimientos de independencia (véase también A.4.3). Estos

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

sistemas podrían abarcar, entre otros, ámbitos como la organización interna, los contratos laborales y las sanciones.

Si un auditor de cuentas es miembro de una red, debería tomar todas las medidas razonables para asegurarse de que, en la medida en que están en condiciones de influir en la auditoría legal, las entidades de esta red, sus propietarios, accionistas, socios, directivos y empleados cumplan todos las normas de independencia que se aplican en la jurisdicción en la que debe emitirse la opinión de auditoría. Esto podría conseguirse, por ejemplo, mediante:

- acuerdos contractuales que permitan al auditor de cuentas imponer normas de independencia en sus empresas asociadas a la red, sus socios (*), directivos y empleados con respecto a sus clientes de auditoría particulares, incluidos procedimientos de control de calidad entre empresas, y el acceso al control de calidad externo,
- proporcionar a sus empresas asociadas a la red información periódica sobre clientes de auditoría, y requerir a estas empresas que faciliten información periódica sobre sus propias actividades y sobre las relaciones financieras con esos clientes. Este flujo de información en ambos sentidos es necesario para definir todas las relaciones que sus empresas asociadas a la red pudieran tener con un cliente de auditoría y sus afiliados, y que podrían verse afectadas por la política de independencia del auditor de cuentas,
- procedimientos obligatorios de consulta interna de la sociedad en todo caso de duda en cuanto a si la independencia del auditor de cuentas podía verse comprometida por la relación de su cliente de auditoría con una de las empresas asociadas a la red.

Estos instrumentos pueden también ser apropiados para salvaguardar la independencia en situaciones en que los subcontratistas o agentes del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría participan en la auditoría, con excepción de sus empresas asociadas a la red.

Para cualquier encargo particular de auditoría en que el auditor de cuentas sea una sociedad de auditoría, la responsabilidad para determinar a qué personas se aplica el requisito de independencia, y qué instrumentos y normas conviene aplicarles, depende generalmente del socio del encargo (*) de auditoría. Esta persona deberá ejercer un juicio profesional adecuado para cumplir este cometido, ya que es responsabilidad suya valorar si efectivamente se cumple el requisito de independencia. Debe también estar informado de toda relación de auditoría y no auditoría que el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o la red tenga con el cliente (véase también el punto A.4.3.2 sobre las «políticas de independencia de la sociedad de auditoría»).

Determinación del ámbito

Un auditor de cuentas debe reconocer que las amenazas a su independencia pueden surgir no sólo de sus propias relaciones con el cliente de auditoría, sino también de otras relaciones directas o indirectas con otros individuos y empresas, en sus actividades y en el entorno de la auditoría. El auditor de cuentas tiene que evaluar las amenazas reales y en potencia que surgen de las relaciones de clientela con las perso-

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

nas físicas y jurídicas del equipo del encargo, de la sociedad de auditoría y de cualquier red a la que esté asociado. También debe tener en cuenta las relaciones con otras personas, como los subcontratistas o agentes de la sociedad de auditoría o del cliente de auditoría, incluidos los dedicados a asuntos distintos del de auditoría, con relaciones entre sí. En resumen, tiene que identificar a toda persona que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal.

Al considerar la gama de personas a quienes deben aplicarse los requisitos de independencia, el auditor de cuentas debe tener en cuenta varios factores. Éstos pueden ser el tamaño y estructura legal y organizativa del cliente de auditoría, el tamaño, la estructura y la organización interna de la sociedad de auditoría y de cualquiera de las redes a las que esté asociado. El auditor de cuentas debería también tener en cuenta el volumen y la naturaleza de los servicios prestados al cliente de auditoría por la sociedad de auditoría o por cualquiera de sus empresas asociadas a la red.

Por ejemplo, para una pequeña sociedad de auditoría de cuatro o cinco socios, que fuera el auditor de cuentas de una empresa con tres filiales en el mismo Estado miembro, las normas de independencia generalmente se aplicarían a:

- el socio del encargo, el equipo de auditoría, y cualquier socio de su cadena de mando,
- cualquier socio con responsabilidad de servicios distintos del de auditoría al mismo cliente,
- cualquier otra persona de la sociedad que esté, o que pudiera considerarse que está, en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal.

Sin embargo, cuando el auditor de cuentas de una empresa multinacional mediana es una empresa miembro de una red, el alcance de las normas podría ampliarse a:

- el socio del encargo y el equipo de auditoría del auditor de cuentas,
- cualquier socio y miembro del equipo de auditoría de la misma sociedad o de otra empresa de la red que participa en la auditoría de las entidades del cliente en el extranjero, incluidas las de servicios centralizadas o especializadas que contribuyan a este trabajo,
- cualquier socio de la misma sociedad o de otra empresa de la red que participe en la prestación al cliente de servicios distintos de los de auditoría,
- cualquier socio de la cadena del mando (ya sea en la jurisdicción en la que se debe emitir opinión de auditoría o en un país extranjero donde se realiza el trabajo de auditoría o distinto del de auditoría para el cliente de auditoría),
- cualquier otra persona de la sociedad o de otra empresa de la red que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal.

En cualquier caso, los requisitos de independencia se aplican por igual a todos los que están dentro de su ámbito; la diferencia radica en el número de personas cuya inclusión en los mismos deba considerar el auditor de cuentas.

Personas que no son miembros del equipo del encargo ni de la cadena de mando

El auditor de cuentas debe prestar también consideración a otras personas que, aun cuando no formen parte del equipo del encargo ni de la cadena de mando, podrían influir en el resultado de la auditoría legal. Éstos podrían ser:

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

- los propietarios o accionistas de la sociedad de auditoría con posible influencia en virtud de la importancia de sus derechos de voto. En los casos en que, por ejemplo, en una sociedad de auditoría sean pocos los propietarios o accionistas, podría considerarse que cada propietario o accionista está en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal,
- personas con responsabilidades directas en la supervisión o gestión de la función de auditoría a niveles sucesivos en cualquier lugar en que estén empleados los miembros del equipo de auditoría,
- otros socios de auditoría y no auditoría con posible influencia en virtud de su relación laboral con un miembro del equipo de auditoría. En función de factores como el tamaño y la organización interna de una oficina, una unidad de práctica, sociedad de auditoría, o incluso una red, podría considerarse que todos los socios de esa entidad están en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal.

El auditor de cuentas debe también considerar si podría haber personas externas a la sociedad de auditoría o su red que, con motivo de su relación con personas de la empresa o del grupo, tienen o parecen tener capacidad para influir en el resultado de la auditoría legal. Los ejemplos podían incluir:

- miembros de la familia u otros contactos personales próximos de los miembros del equipo del encargo o de la cadena de mando que tengan intereses financieros significativos en el cliente de auditoría o que estén en una posición clave con el cliente o con una entidad con intereses significativos en el mismo (véase B. 6);
- personas o entidades con relaciones comerciales financieramente significativas con el auditor de cuentas y su empresa o el cliente de auditoría. Éstos pueden ser proveedores, clientes o contratistas importantes.

El auditor de cuentas deberá identificar las personas de la sociedad de auditoría o de la red cuya participación en el encargo de auditoría podría verse afectada por esta influencia externa, ya sea de hecho o en apariencia, teniendo en cuenta el hecho de que no podría imponer sus normas de independencia a personas externas a la sociedad de auditoría o su red.

3. Amenazas y riesgos con respecto a la independencia

Para evitar o resolver hechos y circunstancias que pudieran comprometer la independencia de un auditor de cuentas, es esencial en primer lugar identificar las amenazas a la independencia que surgen en circunstancias concretas. En segundo lugar, debe evaluarse su importancia para determinar el nivel de riesgo en que pueda verse comprometida la independencia de un auditor de cuentas.

Cuanto más claramente pueda el auditor de cuentas identificar la naturaleza de las amenazas, más claramente podrá juzgar el nivel de riesgo que éstas suponen para su independencia. Tomando como base su carácter general, se han reconocido los siguientes tipos de amenazas para la independencia:

- amenaza de interés propio: la independencia del auditor de cuentas puede ser amenazada por un conflicto financiero u otro de interés propio (por ejemplo,

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

interés financiero directo o indirecto en el cliente, dependencia excesiva de los honorarios de auditoría o de servicios distintos del de auditoría del cliente, el deseo de cobrar honorarios excepcionales, el miedo a perder el cliente);

- amenaza de autorevisión: se refiere a la dificultad de mantener la objetividad en los procedimientos de autorevisión (por ejemplo, al tomar decisiones, o participar en decisiones, que deben ser tomadas enteramente por la gestión del cliente de auditoría; o cuando el resultado u opinión de un encargo previo de auditoría o distinto de la auditoría realizado por el auditor de cuentas o su sociedad deba ponerse en tela de juicio o evaluarse de nuevo para llegar a una conclusión sobre la auditoría en curso);
- amenaza de abogacía: la independencia del auditor de cuentas puede verse amenazada si el auditor de cuentas toma partido en favor o en contra de la posición de su cliente en algún procedimiento o situación adversarial (por ejemplo, en la negociación o promoción de acciones o valores en el cliente; actuando como abogado en nombre del cliente en un litigio; cuando el cliente litiga contra el auditor);
- amenaza de familiaridad o confianza: riesgo de que el auditor de cuentas esté excesivamente influenciado por la personalidad y las cualidades del cliente, y simpatice demasiado con el interés del cliente a través, por ejemplo, de relaciones demasiado prolongadas y cercanas con el personal del cliente, que pueden dar lugar a una confianza excesiva en el cliente y a una comprobación insuficientemente objetiva de sus representaciones.
- amenaza de intimidación: cubre la posibilidad de que el auditor pueda ser disuadido de actuar objetivamente mediante amenazas o intimidación, por ejemplo, de un cliente persuasivo o dominante.

La importancia de una amenaza determinada depende de diversos factores (cuantificables y no cuantificables) como su fuerza, el cargo de la persona o personas implicadas, la naturaleza de la cuestión que origina la amenaza, y el entorno general de auditoría. Al evaluar la importancia de una amenaza, el auditor de cuentas debe también considerar que en una serie de circunstancias pueden surgir amenazas de distintas clases. En relación con un determinado conjunto de circunstancias, una amenaza puede considerarse significativa si, tomando todos sus aspectos cuantitativos y cualitativos por separado y en conjunto, se incrementa el nivel de riesgo de independencia hasta un grado inaceptablemente alto.

4. Sistemas de salvaguardias

Cuando existan amenazas para la independencia de los auditores de cuentas, el auditor de cuentas debería siempre tener en cuenta y documentarse de si se aplican debidamente las salvaguardias para eliminar las amenazas o reducir su importancia a niveles aceptables. Las salvaguardias que deben reconocerse se refieren a diversas responsabilidades en el ámbito de la auditoría, incluida la estructura de gestión del cliente de auditoría (véase A. 4.1), todo el sistema de autorregulación, reglamentación y control público de la profesión de auditoría, incluidas las sanciones disciplinarias

(véase A.4.2), y el sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas (véase A.4.3).

Nivel del riesgo de independencia

El nivel del riesgo de independencia puede expresarse como un punto en un continuum que va de «ningún riesgo de independencia» a «máximo riesgo de independencia». Aunque no puede medirse con precisión, el nivel de riesgo de independencia para cualquier actividad, relación u otra circunstancia específica que pueda suponer una amenaza para la independencia de un auditor de cuentas puede describirse como un punto situado dentro o en uno de los extremos del continuum del riesgo de independencia.

El auditor de cuentas y cualquier otra persona que intervenga en una decisión sobre la independencia del auditor de cuentas en relación con su cliente (por ejemplo, organismos reguladores, otros auditores de cuentas consultados para asesoramiento) tienen que valorar la aceptación del nivel de riesgo de independencia que surge de actividades, relaciones, y otras circunstancias específicas. Esa evaluación requiere que los responsables de la toma de decisiones sobre independencia juzguen si las salvaguardias existentes eliminan o atenúan adecuadamente las amenazas para la independencia que plantean esas actividades, relaciones u otras circunstancias. Si no lo hacen, debe tomarse otra decisión sobre qué salvaguardia adicional (incluida la prohibición) o combinación de salvaguardias reduciría a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de independencia y la correspondiente probabilidad de que se vea comprometida la objetividad.

4.1. Salvaguardias de las entidades auditadas

4.1.1. Impacto de la estructura de gestión en la evaluación del riesgo de independencia

Al analizar las responsabilidades de gestión del cliente de auditoría que puedan contribuir a salvaguardar la independencia de su auditor de cuentas, es conveniente distinguir entre la estructura de gestión de un cliente que sea una entidad de interés público (*) y la de un cliente de auditoría de interés público relativamente escaso. Esta distinción es pertinente para las funciones de gestión de sociedades, que consisten particularmente en proteger a los inversores reales y en potencia, y a la independencia en apariencia del auditor de cuentas.

Clientes de auditoría de interés público

Por lo que se refiere a la independencia aparente en el caso de un cliente que sea una entidad de interés público (*), el auditor de cuentas tiene que considerar toda la gama de posibilidades de las percepciones del público nacional, regional o incluso internacional. A este respecto la estructura de gestión de sociedades desempeña un papel importante en la salvaguardia de la independencia de los auditores de cuentas.

Los auditores de cuentas son formalmente designados por votación mayoritaria de los accionistas en la junta general anual. Los accionistas suelen designar al auditor de cuentas recomendado por la dirección. Éste suele ser el caso cuando no se requiere la

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

aprobación previa de un órgano de control (*) del cliente de auditoría distinto de la dirección (por ejemplo, un grupo de supervisión, directores no ejecutivos, el comité de auditoría) o de cualquier organismo regulador (por ejemplo, la autoridad reguladora de determinado sector)¹⁸. Esto necesariamente no protege los intereses de los accionistas minoritarios ni de los inversores potenciales, ni contribuye a salvaguardar la independencia del auditor.

Por consiguiente, las estructuras de gestión de una entidad auditada deberían asegurarse de que la designación del auditor de cuentas se efectuara en interés de sus accionistas, y de que durante el encargo, el auditor de cuentas realizara su trabajo en función de los mismos intereses. Si, por ejemplo, un grupo de supervisión o un comité de auditoría quiere supervisar eficazmente el proceso de información financiera, debe basarse en parte en el trabajo, la dirección y el criterio del auditor de cuentas. Es fundamental para ello cumplir el requisito de que el auditor de cuentas realice su servicio con independencia.

Para determinar la importancia de una amenaza para la independencia y evaluar el nivel del riesgo de independencia (véase A.3 y A.4), el auditor de cuentas debe estudiar al detalle si la estructura de gestión de la entidad auditada posee la infraestructura apropiada para salvaguardar en general la independencia de su auditor de cuentas. En el análisis de esa infraestructura pueden surgir problemas como:

- la participación de un órgano de control en la designación del auditor de cuentas (por ejemplo, sólo con la aprobación formal de la recomendación de la dirección o participando activamente en las negociaciones con el futuro auditor de cuentas),
- la duración de la designación del auditor de cuentas (una sola auditoría o un contrato a largo plazo),
- la participación de un órgano de control en la contratación de servicios distintos del de auditoría al auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o a cualquier entidad de la red a la que esté asociado (por ejemplo, sin ninguna implicación o participación activa en la negociación de encargos importantes),
- la existencia de un control y de comunicaciones relativas a la auditoría legal y otros servicios a la entidad auditada, prestados por el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o su red, así como la frecuencia de estas comunicaciones con el auditor de cuentas.

Otros clientes de auditoría

Al auditar clientes que no sean entidades de interés público, el auditor de cuentas debe analizar si la infraestructura de gestión del cliente de auditoría proporciona sal-

¹⁸ En algunas jurisdicciones, el derecho nacional prevé que ciertos tipos de empresas, como las cooperativas o las asociaciones, encarguen la auditoría de sus estados financieros auditados a un auditor de cuentas determinado que se designa en virtud de la ley que gobierna a estas empresas, y no por la dirección ni por un órgano de gestión. Los auditores de cuentas de este tipo de entidades pueden considerar esta circunstancia como salvaguardia general que contribuye a atenuar cierta clase de amenazas de interés propio para la independencia.

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

vaguas generales a su independencia. En los casos en que el cliente no tenga ningún órgano de control, el auditor de cuentas debe analizar si las políticas de gestión del cliente de auditoría proporcionan salvaguardias a su independencia y si hay amenazas específicas que puedan abordarse dentro de la entidad mediante políticas apropiadas. Estas políticas podrían incluir procedimientos internos que confieran objetividad a la contratación de servicios distintos de los de auditoría. El auditor de cuentas debería también tener en cuenta la calidad y cantidad del personal del cliente de auditoría. Esto puede cobrar especial relevancia al evaluar el riesgo de tomar decisiones de gestión en nombre del cliente. Por ejemplo, si el cliente tiene una plantilla insuficiente, el auditor de cuentas puede encontrarse sin querer adoptando estas decisiones.

4.1.2. Participación del órgano de control

De acuerdo con A.4.1.1, la salvaguardia de la independencia del auditor de cuentas es, en cierta medida, responsabilidad del cliente de auditoría. El diálogo entre el auditor de cuentas y el órgano de control del cliente son los principales medios para establecer un vínculo entre las propias salvaguardias del auditor de cuentas y las del cliente de auditoría. Para protegerse a sí mismo y permitir que el régimen de control de calidad (véase A.4.2) verifique el cumplimiento de este requisito, siempre que se considere necesario, pero al menos anualmente, el auditor de cuentas debe iniciar el proceso mediante una invitación por escrito al cliente de auditoría para debatir estos problemas.

Divulgación de los honorarios

La divulgación al órgano de control de las relaciones de honorarios entre el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría y sus miembros de la red y el cliente de auditoría y sus afiliados ayudará al órgano de control a evaluar el impacto de estas relaciones en la independencia del auditor de cuentas. En caso de necesidad, el órgano de control puede requerir medidas adicionales para salvaguardar la independencia del auditor de cuentas. A este respecto, la divulgación debería practicarse regularmente, pero por lo menos anualmente, antes de que sea aceptado o renovado el encargo de auditoría. Además, la divulgación debe ser más amplia y detallada que la requerida a efectos de publicación (véase A.5). En especial, debe ampliarse a las cantidades facturadas y contratadas, al valor de los contratos o acuerdos de servicios pendientes, a las actuales propuestas u ofertas para futuros contratos de servicios, y a la compensación recibida o esperada de los acuerdos de honorarios contingentes de servicios distintos de los de auditoría (véase B.8.1), cada uno de ellos desglosado según el tipo de servicio.

4.2. Control de calidad

Para asegurarse de que los auditores de cuentas cumplen las normas profesionales, incluido el requisito de independencia, es preciso contar con un sistema de control o ejecución. Entre las salvaguardias y los procedimientos que deben estudiarse se incluye la eficacia del entorno global de control. Esto empieza con un planteamiento profesional de

los temas de calidad y ética y tiene en cuenta los niveles de garantía proporcionados por un sistema de control regularmente supervisado y documentado. Una manera de hacer cumplir los requisitos de independencia es el sistema de los Estados miembros para el control de calidad de las auditorías legales. La Recomendación de la Comisión sobre el «Control de calidad de la auditoría legal en la UE» recomienda que el cumplimiento por parte de los auditores de cuentas de los principios y normas éticos, incluidas las normas de independencia, debe someterse a procedimientos de control de calidad. Como los sistemas recomendados de control de calidad incluyen el control público, pueden también abordar la percepción que tiene la opinión pública de la cuestión de la independencia.

4.3. Salvaguardias globales del auditor de cuentas

4.3.1. Propiedad y control de las sociedades de auditoría

Necesidad de salvaguardar el control de la sociedad de auditoría

Para que una sociedad de auditoría esté autorizada a realizar auditorías legales, el inciso ii) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2 de la 8a Directiva sobre derecho de sociedades requiere que los auditores de cuentas tengan la mayoría de los derechos de voto de la sociedad de auditoría. Estas personas deben ser aprobadas por una autoridad competente de cualquier Estado miembro de la UE, es decir, las personas físicas o las empresas que satisfagan por lo menos las condiciones mínimas de esa Directiva.

Sin cualquier otra restricción, esto permitiría a las sociedades de auditoría aumentar su capital en los mercados de capitales mediante ofertas privadas o públicas. Algunos Estados miembros consideran que esta financiación plantea una seria amenaza para la independencia del auditor de cuentas. Como consecuencia, han impuesto normas más restrictivas a la propiedad de las sociedades de auditoría (por ejemplo, permitiendo un máximo del 25 % de propiedad a los individuos que no son auditores de cuentas, o restringiendo la propiedad minoritaria solamente a los miembros de ciertas profesiones reguladas).

Existe preocupación en cuanto a si la mayoría de los derechos de voto es suficiente para asegurar que los auditores de cuentas controlan la sociedad. Por ejemplo, si un no auditor tuviera el 49 % de los derechos de voto y el 51 % restante estuviera dividido entre varios auditores de cuentas, el propietario no auditor podría tener el control efectivo de la sociedad de auditoría. A este respecto, debe prestarse especial atención a las amenazas que supone para la independencia de los auditores de cuentas. Deben también tenerse en cuenta las salvaguardias necesarias para evitar tales situaciones. Estas salvaguardias podrían consistir, por ejemplo, en restringir al 5 % o al 10 % del total los derechos de voto de un único propietario no auditor. En casos en los que solamente unos pocos auditores de cuentas poseyeran la mayoría de los derechos de voto de una sociedad de auditoría, podría ser conveniente permitir que ciertas personas tuvieran una proporción más elevada. En particular, ello puede ser conveniente si estas personas son miembros de una profesión regulada (por ejemplo, abogados, notarios), o si sus actividades profesionales (por ejemplo, gestión u otros consultores profesionales) se llevan a cabo en la sociedad de auditoría o en un miembro de su red.

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

El riesgo de que las relaciones entre el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría y un propietario no auditor de la sociedad de auditoría y un cliente de auditoría pudieran comprometer la independencia del auditor de cuentas debe abordarse por referencia a A.2, que establece el ámbito de las personas a las que se aplica el requisito de independencia, y a B.1 y B.2, que tratan de las relaciones financieras y/o empresariales que puedan existir entre ellos.

4.3.2. *Sistema interno de salvaguardia de la sociedad de auditoría*

En lo que respecta al auditor de cuentas, éste tiene que cumplir las normas de independencia, independientemente de si éstas vienen impuestas por la legislación o los reguladores, o por organismos profesionales dentro de un régimen de autorregulación, o si son adoptadas voluntariamente por la sociedad de auditoría dentro de su línea política. Para asegurar su cumplimiento el auditor de cuentas debe establecer un sistema de salvaguardias relacionadas, o —si el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría no son personas jurídicas idénticas— exigir por lo menos que lo haga la sociedad de auditoría.

Políticas de independencia de la sociedad de auditoría

Una sociedad de auditoría debe desarrollar políticas de independencia que cubran actividades que son aceptables o no aceptables cuando se realicen para clientes de auditoría o para sus afiliados.

Independientemente del modo en que se elaboran las normas detalladas de independencia, el objetivo es hacer cumplir adecuadamente su puesta en práctica y el mantenimiento de las salvaguardias del auditor de cuentas, así como fomentar su mejora continua. Por consiguiente, las políticas de independencia de una sociedad de auditoría deberían ser lo bastante flexibles para permitir su actualización periódica. Esta puesta al día podría obedecer a circunstancias y hechos cambiantes o debido a los cambios de las propias normas de independencia por efecto de la evolución de las expectativas del público.

El diseño y la documentación de las políticas de independencia de la sociedad de auditoría deberían reflejar el entorno inmediato de la práctica (por ejemplo, el tamaño y la estructura organizativa de la sociedad de auditoría). Debería también reflejar el entorno de la auditoría (por ejemplo, la cartera de clientes y empresarial de la sociedad de auditoría y otros fuera de la sociedad de auditoría que participan en los encargos de la sociedad de auditoría).

Una sociedad de auditoría debe tener políticas y procedimientos apropiados para asegurarse de que se notifica al oportuno socio del encargo de toda relación existente entre la sociedad y sus empresas miembros de la red, y el cliente de auditoría y sus afiliados. Esto incluye el requisito de que el socio del encargo debe ser consultado antes de aceptar cualquier encargo del cliente de auditoría o de sus afiliados. Es entonces responsabilidad del socio del encargo valorar si puede razonablemente considerarse que una relación de este tipo afecta a la independencia del auditor de cuentas. Por razones prácticas, en particular por lo que se refiere a las situaciones de auditoría de

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

grupos, esta evaluación puede delegarse en parte a otros socios de auditoría. Por ejemplo, un socio de auditoría del equipo de auditoría en un país determinado debería ser notificado de todas las relaciones en ese país (reales y en potencia), y debería evaluar su impacto. Sin embargo, el socio del encargo debería participar siempre en la evaluación del riesgo de independencia de cualquier relación significativa. En caso de que el cliente de auditoría tenga un órgano de control (véase A.4.1), será preciso incluir este órgano en el proceso de evaluación del riesgo de independencia.

En los casos en que personas distintas de la sociedad de auditoría, sus socios, directivos y empleados tengan relación con el cliente de auditoría o en el encargo de auditoría (es decir, especialistas subcontratados, empresas miembros de la red), las políticas de independencia de la sociedad de auditoría deberían también abordar los requisitos y procesos de consulta necesarios para impedir que estas personas propicien un nivel inaceptable de riesgo de independencia para el auditor de cuentas.

Para asegurarse de que sus socios, directivos y empleados cumplen con sus políticas de independencia, la sociedad de auditoría deberá comunicar debidamente sus políticas, y formar regularmente a estas personas. En este proceso debería también informarse a estas personas sobre las sanciones por violación de las políticas de independencia.

Procedimientos que deben aplicarse

De conformidad con las políticas de independencia adoptadas por una sociedad de auditoría y en función de su tamaño, pueden variar los procedimientos que deben aplicarse por los socios, directivos y empleados. Para una pequeña sociedad de auditoría podría ser conveniente considerar su independencia solamente caso por caso, y decidir luego los procedimientos para atenuar el riesgo de independencia. Sin embargo, para una gran sociedad de auditoría podría ser necesario establecer procedimientos rutinarios para detectar amenazas incluso hipotéticas para la independencia del auditor de cuentas. Por ejemplo, para detectar una amenaza de interés propio por relaciones financieras o empresariales, podría ser necesario que tal sociedad de auditoría mantuviera una base de datos regularmente actualizada (por ejemplo, una lista restringida de entidades). Esta base de datos podría proporcionar a todos los socios, directivos y empleados información sobre todos los clientes de la auditoría que puedan suponer una amenaza de interés propio si cumplen ciertos criterios. Esta base de datos debería estar al alcance de cualquier persona de la sociedad de auditoría que pueda influir en el resultado de cualquier auditoría legal. El funcionamiento de este sistema de salvaguardia requerirá que estas personas proporcionen regularmente a la sociedad de auditoría cierta información personal y del cliente.

Según su tamaño y estructura, podría también ser conveniente que una sociedad de auditoría o una red estableciera procedimientos internos para asegurarse de que en la sociedad o la red se realizan las consultas apropiadas acerca de los clientes sobre los que no está clara la importancia de una amenaza de independencia. Esta consulta implicaría a los socios con experiencia que no intervienen en las actividades del cliente de auditoría y que no están afectados por la amenaza de independencia en cuestión.

Documentación de la evaluación de independencia

El principal propósito de la documentación del auditor de cuentas de su evaluación de independencia de determinado cliente de auditoría es proporcionar pruebas de que ha realizado correctamente su evaluación. Es preciso que esta documentación se incluya en los expedientes de auditoría.

Supervisión interna del cumplimiento

La supervisión del cumplimiento de las políticas de independencia de la sociedad de auditoría debería ser una función integral de la estructura de control de calidad de la sociedad de auditoría. Las grandes sociedades de auditoría pueden asignar esta tarea a los especialistas de control de calidad, o incluso a los especialistas en independencia. Esto puede ser inapropiado para las sociedades de auditoría pequeñas y medianas, que por lo general solamente evalúan su independencia caso por caso. Sin embargo, estas empresas deberían por lo menos revisar el cumplimiento de su personal por un socio que no sea un miembro del equipo del encargo. En el caso de auditores individuales y de pequeñas sociedades en las que todos los socios están en el equipo del encargo o cuando la participación de cualquier otro socio ajeno al equipo del encargo aumentara el nivel de riesgo de independencia (por ejemplo, cuando este socio proporciona importantes servicios distintos de los de auditoría al cliente de auditoría), el auditor de cuentas debe buscar el consejo de su organismo regulador profesional o pedir el estudio de otro auditor de cuentas.

5. Divulgación de los honorarios

Un auditor de cuentas debe poder demostrar que su independencia no se ve comprometida por la prestación a un cliente de auditoría de servicios distintos del de auditoría por los que percibe una remuneración desproporcionada con respecto a los honorarios percibidos por la auditoría legal. Esto debería también ser del interés del correspondiente cliente de auditoría (véase también A.4.1.2), puesto que añadirá credibilidad a su información financiera publicada. Los requisitos de información pública impuestos por los Estados miembros a través de su derecho nacional o de sus correspondientes organismos de reglamentación debe permitir que un tercero razonable e informado se forme una opinión sobre el grado de cualquier desequilibrio entre los honorarios de la auditoría legal y otros. Para facilitar esta evaluación, los honorarios percibidos por servicios distintos del de auditoría legal deberían desglosarse en categorías amplias (por ejemplo, garantía, asesoría tributaria y otros servicios distintos del de auditoría) reflejando las diversas clases de servicios que pueden haberse prestado. En cuanto a la categoría de servicios distintos del de auditoría, debería facilitarse al menos la información mínima sobre la prestación de información sobre la tecnología de la información, auditoría interna, valoración, litigio y servicios de contratación. Puede también ser conveniente identificar los encargos concretos que constituyen una considerable proporción de una categoría determinada.

B. CIRCUNSTANCIAS ESPECÍFICAS

1. Intereses financieros

El término «interés financiero» comprendería por lo general toda la gama de intereses financieros que el propio auditor de cuentas, su sociedad de auditoría o cualquier otra persona de las contempladas en la sección A.2 pueden tener en un cliente de auditoría o en cualquier afiliado del cliente. El término incluye intereses financieros «directos» e «indirectos», como:

- participación directa o indirecta en el cliente de auditoría o sus afiliados,
- teneduría o negociación de valores del cliente de auditoría o de sus afiliados,
- aceptación de derechos de pensión u otros beneficios del cliente de auditoría o de sus afiliados.

Los compromisos de tenencia de intereses financieros (por ejemplo, acuerdos contractuales para adquirir un interés financiero) y derivados directamente relacionados con intereses financieros (por ejemplo, opciones de compra de acciones, futuros, etc.) deberían tratarse de la misma manera que un interés financiero ya existente.

Intereses financieros directos

Cuando una persona que participa directamente en la realización de la auditoría legal (el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría, una persona del equipo del encargo o de la cadena de mando) tiene un interés financiero directo en el cliente de auditoría, como acciones, bonos, pagarés, opciones, u otros valores, la magnitud de la amenaza de interés propio es demasiado grande para que el riesgo de independencia del auditor de cuentas pueda reducirse a un nivel aceptable mediante salvaguardias.

En tal caso, el auditor de cuentas tiene que retirarse del encargo o, en caso de que sea una persona de la sociedad de auditoría la que tiene el interés financiero directo, deberá excluir del encargo a dicha persona.

En los casos en que un interés financiero directo en el cliente de auditoría sea de un socio de la sociedad de auditoría o de su red que trabaja en una «oficina» la percepción de interés propio se considerará demasiado alta para permitir que se mantenga esta situación.

Intereses financieros indirectos

El término «interés financiero indirecto» hace referencia a las situaciones en que, por ejemplo, una persona de las contempladas en A.2 tiene inversiones en entidades no clientes que tienen una inversión en el cliente de auditoría, o en sociedades en las que también ha invertido un cliente de auditoría.

Una persona de las contempladas en A.2 no debe tener un interés financiero indirecto cuando la amenaza de interés propio que resulte de esta implicación financiera sea significativa. Éste es particularmente el caso cuando una participación indirecta en el cliente de auditoría permite o parece permitir que esa persona influya en las decisiones de gestión del cliente de auditoría (por ejemplo, a través de importantes derechos

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

de voto indirectos), o cuando el accionista directo, por cualquier circunstancia, pudiera o pareciera poder influir en el resultado de la auditoría legal. Además, puede también surgir un nivel inaceptable de riesgo de independencia en situaciones en las que el auditor de cuentas o cualquier otra persona de las contempladas en A.2 actúe como apoderado de voto de un consorcio o ejecutor de un patrimonio que contenga valores de un cliente de auditoría. Sin embargo, sólo se producirá esta situación cuando no haya salvaguardias apropiadas para atenuar este riesgo, como la supervisión y control por los beneficiarios, autoridades gubernamentales o tribunales.

Por otra parte, la amenaza potencial de interés propio para la independencia del auditor de cuentas puede considerarse como insignificante para el riesgo de independencia si, por ejemplo, se tienen intereses financieros indirectos en el cliente de auditoría:

- el interés financiero lo tiene directamente un fondo de inversión, fondo de pensiones, OICVM o un vehículo de inversión equivalente, y
- la persona que tiene el interés indirecto no está directamente implicada en la auditoría del administrador del fondo, ni puede influir en las decisiones individuales de inversión del administrador del fondo.

Acontecimientos externos

Si se adquiere un interés financiero a consecuencia de un acontecimiento externo (por ejemplo herencia, donación, fusión de sociedades o empresas) y seguir ostentando ese interés supusiera una amenaza significativa para la independencia del auditor de cuentas, debe deshacerse del mismo tan pronto como sea factible, pero antes de que transcurra un mes desde que la persona tenga conocimiento de ello y del derecho de disposición del interés financiero. En los casos en que el interés esté en una empresa con cotización en bolsa y haya sido adquirido por herencia, por ejemplo, las acciones deberán venderse en el plazo de un mes después de tener conocimiento de la herencia y del derecho a vender las acciones de conformidad con las normativas aplicables de bolsa que rigen la disposición o venta de acciones por parte de los que poseen información privilegiada.

Mientras no se deshaga del interés financiero, se precisan salvaguardias adicionales para preservar la independencia del auditor de cuentas. Por ejemplo, cuando un auditor de cuentas tenga conocimiento de que un miembro del equipo del encargo ha adquirido acciones de un cliente a resultas de una herencia, dicha persona no deberá seguir siendo miembro del equipo del encargo hasta que las acciones hayan sido vendidas. Deberá también ser excluida de cualquier toma de decisiones importante en relación con la auditoría legal del cliente hasta que las acciones hayan sido vendidas.

Infracciones inadvertidas

Habrán ocasiones en que el auditor de cuentas toma conocimiento de que una persona de su sociedad de auditoría posee inadvertidamente un interés financiero en un cliente de auditoría o en uno de sus afiliados, hecho que, por lo general se consideraría una violación de los requisitos de independencia. Tales violaciones inadvertidas no

comprometen la independencia del auditor de cuentas con respecto a un cliente de auditoría, a condición de que el auditor de cuentas:

- haya establecido los procedimientos que requieren que todo el personal profesional notifique rápidamente toda infracción de las normas de independencia que resulten de la compra, herencia u otra adquisición de un interés financiero en un cliente de auditoría por estas personas (véase también A.4.3.2),
- notifique rápidamente a esa persona que debe deshacerse lo más pronto posible del interés financiero una vez se haya detectado la violación inadvertida, y
- preste especial atención al revisar el trabajo de auditoría realizado por esa persona.

En los casos en que resulte imposible obligar a la persona en cuestión a deshacerse del interés financiero, esa persona deberá ser apartada del equipo del encargo. En los casos en que una persona no miembro del equipo del encargo posea inadvertidamente un interés financiero que pueda comprometer la independencia del auditor de cuentas, esta persona deberá ser excluida de cualquier toma de decisiones importante en relación con la auditoría legal del cliente.

Cualquiera que sea la implicación financiera, fundamentalmente el sistema de salvaguardias del auditor de cuentas (véase A.4.3) el que debe proporcionar evidencia de que se han identificado e investigado las amenazas a la independencia. En su caso, la evidencia debe también hacer referencia a la implicación del órgano de control del cliente en este proceso. Además, cuando se haya tomado una decisión sobre si efectivamente las amenazas son significativas, debe registrarse los motivos de esa decisión.

2. Relaciones empresariales

Relaciones empresariales

Las relaciones empresariales son las relaciones que implican un interés comercial o financiero común entre el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o cualquier otra persona que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal (cualquier persona de las contempladas en A.2) por una parte, y del cliente de auditoría, un afiliado del cliente, o la dirección de éste, por otra. A continuación se presentan ejemplos de las relaciones que, de ser significativas para el auditor o de realizarse al margen de la actividad empresarial normal, representarían una amenaza de interés propio, abogacía o intimidación:

- poseer un interés financiero en una empresa de riesgo compartido con el cliente de auditoría, o con un propietario, director gerente u otra persona que desempeñe funciones de alta dirección para ese cliente,
- poseer un interés financiero en un cliente distinto del de auditoría que tiene una relación de participante o participado con el cliente de auditoría,
- conceder un préstamo al cliente de auditoría o de garantías para los riesgos del cliente de auditoría,
- aceptar un préstamo de un cliente de auditoría o hacer que los préstamos sean garantizados por el cliente de auditoría,

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

- prestar a un director gerente o a otra persona que desempeñe funciones de alta dirección con el cliente de auditoría servicios relativos a intereses personales de esa persona,
- recibir del cliente de auditoría o de sus afiliados servicios relativos a la suscripción, oferta, negociación o venta de valores emitidos por la sociedad de auditoría o por una de las empresas de su grupo.

Los compromisos para establecer estas relaciones deberían tratarse de la misma manera que una relación ya establecida.

En el curso normal de la actividad empresarial

En el curso normal de su actividad empresarial, un auditor de cuentas puede no solamente prestar servicios de auditoría o distintos del de auditoría al cliente de auditoría o a sus afiliados, sino que también puede comprar bienes o servicios de estas entidades. Los ejemplos podían incluir servicios de banca y seguros, acuerdos comerciales de préstamo, compra de equipo de oficina, programas informáticos o vehículos de empresa. Si estas transacciones se llevan a cabo condiciones de mercado (como entre terceros), no amenazan generalmente a la independencia del auditor de cuentas (por ejemplo, la compra de mercancías ofertadas de acuerdo con las condiciones corrientes de descuento al por mayor, y que están al alcance de todos los demás clientes de la entidad en cuestión). Sin embargo, el auditor de cuentas debe sopesar cuidadosamente el riesgo de que incluso una transacción en condiciones de mercado pudiera cobrar una dimensión que amenazara su independencia al crear dependencias financieras, ya sea de hecho o en apariencia.

Se considera que la aceptación de bienes o servicios de un cliente de auditoría en condiciones favorables no se ajusta al curso normal de la actividad empresarial, a menos que el beneficio sea insignificante.

Importancia del riesgo de independencia

El hecho de que una relación empresarial deba considerarse una amenaza significativa para la independencia del auditor de cuentas dependerá de si un tercero razonable e informado pueda concluir que esa relación podría influir en el resultado de la auditoría legal. Se precisan pues criterios objetivos para evaluar la importancia que tiene una relación para el auditor de cuentas, así como para el cliente de auditoría. Por lo que se refiere a los estados financieros y a la función de auditoría, la relación no debería dar lugar a que el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o uno de sus miembros de la red puedan influir en las decisiones de gestión del cliente de auditoría. Por el contrario, la relación no debería permitir que el cliente de auditoría, o uno de sus afiliados influyan en el resultado de la auditoría legal, ya sea de hecho o en apariencia.

Cualquiera que sea la relación empresarial, fundamentalmente es el sistema de salvaguardias del auditor de cuentas (véase A.4.3) el que debe proporcionar evidencia de que se han identificado e investigado las amenazas a la independencia. En su caso, la evidencia debe también hacer referencia a la implicación del órgano de con-

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

trol del cliente en este proceso. Además, cuando se haya tomado una decisión sobre si efectivamente las amenazas son significativas, debe registrarse los motivos de esa decisión.

Prestación de servicios de auditoría legal

Se considera que la amenaza para la independencia es demasiado alta para que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría o cualquier miembro de su red pueda proporcionar servicios de auditoría legal a un propietario de la sociedad de auditoría. La prestación de servicios de auditoría a un afiliado de ese propietario también se considera incompatible con el requisito de independencia cuando ese propietario esté, o parezca estar, en condiciones de influir en cualquier toma de decisiones de la sociedad de auditoría que incidan en la función de auditoría legal. Esta influencia puede surgir, por ejemplo, con motivo del porcentaje de los derechos de voto que posea el propietario en la sociedad de auditoría. Podría también surgir debido a la naturaleza del cargo que ocupe el propietario o uno de sus representantes en la sociedad de auditoría. Una posible preocupación sería que un director o gerente del propietario fuera miembro del órgano de supervisión de la sociedad de auditoría. Además, el auditor de cuentas debería también considerar si la prestación de servicios de auditoría a esos clientes podría comprometer su independencia si los directivos consejeros o accionistas del cliente poseen una cantidad significativa de derechos de voto de la sociedad de auditoría o si, en otro caso, están o parecen estar en condiciones de influir en la toma de decisiones de la sociedad relativas a su función de auditoría legal.

3. Empleo con el cliente de auditoría

Acuerdos de empleo doble y de cesión de personal

Se considera que el riesgo para la independencia del auditor de cuentas es demasiado alto para permitir que una persona de las contempladas en A.2, que sea empleada de la sociedad de auditoría y/o su sociedad miembro de la red, sea también empleada del cliente de auditoría y/o uno de sus afiliados. Las políticas y los procedimientos del auditor de cuentas (véase A.4.3.2) deben prever las medidas adecuadas para detectar cualquier caso de doble empleo.

El auditor de cuentas debe también estudiar con atención las situaciones en que una persona empleada por la sociedad de auditoría o una sociedad miembro de la red trabaja para el cliente de auditoría o uno de sus afiliados con arreglo a un acuerdo de cesión de personal. Un acuerdo de cesión de personal consiste en un contrato en virtud del cual un empleado de la sociedad de auditoría o de la red trabaja bajo la supervisión directa del cliente y no realiza ninguna operación contable ni prepara datos originales que no estén sometidos a la revisión y la aprobación del cliente. Esta función puede ser aceptable, a condición de que la persona en cuestión no ocupe un cargo desde el que pueda influir en el resultado de la auditoría legal. Si una persona que haya finalizado un contrato de cesión de personal se asigna al

equipo del encargo, no debería asignarse a dicha persona ninguna responsabilidad de auditoría de ninguna función o actividad cuya realización o supervisión se le hubiera requerido durante su período anterior en calidad de personal cedido (véase también B.5).

Miembro de equipo del encargo que se incorpora al cliente de auditoría

El sistema de salvaguardia global de la sociedad de auditoría (véase A.4.3) debe incluir políticas y procedimientos que puedan adaptarse a circunstancias específicas. Éstas dependerán de varios factores, como por ejemplo:

- el cargo de la persona que se va en la sociedad de auditoría (por ejemplo, socio, directivo u otra categoría profesional),
- las circunstancias que motivan su partida (por ejemplo, jubilación, rescisión, retirada voluntaria),
- el cargo que la persona que se va ocupe con el cliente (por ejemplo, un cargo directivo o un cargo sin influencia significativa en los estados financieros),
- el período de tiempo transcurrido desde que la persona dejó la sociedad de auditoría, y
- el período de tiempo transcurrido desde que la persona realizó servicios relacionados con el encargo de auditoría.

Revisión por un segundo socio

En los casos en que la persona que deja la sociedad de auditoría fuera socio del encargo o de la auditoría, la requerida revisión por otro socio de la auditoría debe también considerar el riesgo de que el ex-socio pudiera haber sido influenciado por el cliente durante la anterior auditoría. Además, el ex-socio puede haber establecido estrechas relaciones con otros miembros del equipo de auditoría que podrían amenazar la independencia de los que permanecen en el equipo de auditoría. Por último, el ex-socio podría utilizar su conocimiento del planteamiento actual de la auditoría y de la estrategia de comprobación para eludir los diseños de auditoría.

Si una pequeña sociedad de auditoría no pudiera realizar una revisión por un segundo socio sería conveniente que encargara la revisión a otro auditor de cuentas o, al menos, que pidiera asesoramiento a su autoridad de reglamentación profesional.

4. Cargo directivo o de supervisión en el cliente de auditoría

La aceptación de un cargo directivo o de supervisión en un cliente de auditoría no es el único inconveniente que puede plantearse en relación con las amenazas de intimidación y autorevisión. Estas amenazas pueden también surgir cuando un individuo de los contemplados en A.2 se convierte en miembro de un órgano de supervisión o en directivo de una entidad que no es un cliente de auditoría (entidad no cliente), pero que está en condiciones de influir en el cliente de auditoría o de ser influido por éste. En tales casos, el nivel de riesgo de independencia es inaceptablemente alto. Debe por lo tanto prohibirse aceptar estos cargos.

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

En los casos en que el derecho nacional requiera que los miembros de la profesión de auditoría ejerzan funciones de supervisión en determinadas empresas, las salvaguardias deben velar por que estos profesionales no tengan ninguna responsabilidad con respecto al equipo del encargo.

El apartado 2 de B.4 reconoce que un ex-miembro de un equipo del encargo que deje la sociedad de auditoría, ya sea para jubilarse o para incorporarse a una entidad no cliente, podría ser invitado a ocupar un cargo no ejecutivo en un órgano de gestión o de supervisión del cliente de auditoría. En estos casos, la sociedad de auditoría deberá asegurarse de que se cumplen los requisitos de los apartados 3 y 4 de B.3.

5. Establecimiento del empleo en la empresa de auditoría

Cuando un director o un gerente de un cliente de auditoría se incorpora a la sociedad de auditoría, la amenaza de autorevisión se considera demasiado alta para ser atenuada mediante salvaguardias, con excepción de la prohibición de que esa persona se incorpore al equipo del contrato o de que participe en cualquier decisión importante relativa a la auditoría del cliente durante un período de dos años. En los casos en que un ex-empleado del cliente de auditoría pase a formar parte de la sociedad de auditoría, la importancia de la amenaza de autorevisión se referirá a las responsabilidades y tareas que este empleado tenía con el cliente de auditoría y las que va a tener en la sociedad de auditoría. Por ejemplo, si el ex-empleado preparaba cuentas o valoraba elementos de los estados financieros, se aplicarían las mismas salvaguardias que para un director o gerente; por otra parte, cuando el ex-empleado ocupara, por ejemplo, un cargo no directivo en una sucursal del cliente de auditoría, la amenaza de autorevisión puede atenuarse si sus actividades como miembro del equipo del encargo no se refieren a esa rama.

6. Familia y demás relaciones personales

El auditor de cuentas debe poder evaluar el riesgo para su independencia cuando él o cualquier miembro del equipo del encargo de auditoría o de la cadena de mando, o cualquier socio de una «oficina» en la que se encuentra él mismo o esta otra persona, tiene algún familiar próximo que reúne algún criterio de los contemplados en las letras a) a d) del apartado 1.

Su consideración de los hechos debe basarse en su conocimiento de las circunstancias de todos los individuos pertinentes de la sociedad de auditoría o de su red. Debe establecerse políticas y procedimientos que requieran a estos individuos que, según su conocimiento, en el que se basará el auditor de cuentas, revelen cualquier hecho o circunstancia que deba tenerse en cuenta. El auditor de cuentas debe evaluar toda esta información, determinar si se cumple alguno de los criterios y adoptar las medidas atenuantes necesarias dentro de un plazo razonable. Esto podría dar lugar a rechazo del encargo, o a la exclusión de una persona del equipo del encargo o de la «oficina».

Las políticas y los procedimientos de la sociedad de auditoría deberían dejar claro que es responsabilidad de los integrantes del equipo del encargo, de la cadena de man-

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

do o de la «oficina» discernir según su conocimiento quiénes son, o parecen ser, familiares próximos o amistades no familiares estrechas. Deben revelar al socio de auditoría responsable del encargo cualquier hecho o circunstancia pertinente con respecto a determinado cliente de auditoría.

Familiares cercanos

El término «familiar próximo» se refiere normalmente a los padres, hermanos, cónyuges o cohabitantes, hijos y demás personas a cargo. En función de los diversos ambientes culturales y sociales en que tenga lugar la auditoría, el término puede ampliarse a otros miembros de la familia que pueden tener relaciones menos inmediatas pero no necesariamente menos cercanas con la persona en cuestión. Entre éstos podrían figurar ex-cónyuges o cohabitantes y los cónyuges e hijos de otros familiares.

Relaciones no familiares cercanas

Las relaciones no familiares cercanas son difíciles de definir, pero podrían ser una relación con cualquier persona que no fuera un familiar y que implique un contacto social frecuente o regular.

Infracciones inadvertidas

Habrán ocasiones en las que el auditor de cuentas es consciente de que una persona de su sociedad de auditoría inadvertidamente no ha informado a la sociedad sobre una relación familiar o personal con un cliente de auditoría que, en general se consideraría como una violación de los requisitos de independencia. Tales violaciones inadvertidas no comprometen la independencia del auditor de cuentas con respecto a un cliente de auditoría, a condición de que el auditor de cuentas:

- haya establecido los procedimientos que requieren que todo el personal profesional informe rápidamente de cualquier infracción de las normas de independencia motivada por cambios en su familia u otras relaciones personales, la aceptación de una posición sensible con respecto a la auditoría por sus familiares próximos u otras personas cercanas (es decir, los contemplados en las letras a) y b) del apartado 1), o la compra, la herencia u otra adquisición de un interés financiero significativo en un cliente de auditoría por parte de estos familiares o personas cercanas,
- aparte rápidamente a esta persona del equipo del encargo o, si el individuo no es miembro del equipo del encargo, lo excluya de las decisiones importantes relativas a la auditoría legal del cliente en cuestión. En caso de un interés financiero significativo, debería notificar al individuo para asegurarse de que se deshace lo antes posible del interés financiero tras detectar la violación inadvertida, y
- preste especial atención al revisar el trabajo de auditoría realizado por esa persona.

7. Servicios distintos del de auditoría

7.1. Generalidades

Independencia de la toma de decisiones de cliente de auditoría

Se considera que la amenaza de autorevisión es siempre demasiado alta para permitir la prestación de cualquier servicio distinto del de auditoría legal en el que el auditor de cuentas esté implicado en la toma de decisiones del cliente de auditoría, alguno de sus afiliados, o la dirección de esa entidad. Así pues, si el auditor de cuentas o un miembro de su red se propone prestar servicios distintos del de auditoría a un cliente de auditoría o a uno de sus afiliados, el auditor de cuentas tiene que asegurarse de que ninguna persona que actúe para o en nombre de la sociedad de auditoría o de un miembro de la red tome decisiones, ni participe en la toma de decisiones en nombre del cliente de auditoría, de sus afiliados o de la dirección de esa entidad.

Cualquier consejo o ayuda relacionada con cualquier servicio prestado por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría debería dar al cliente de auditoría, al afiliado de un cliente o a la dirección de esa entidad la oportunidad de decidir entre alternativas razonables. Esto no impide que el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o uno de los miembros de la red puedan hacer recomendaciones al cliente de auditoría. Sin embargo, este asesoramiento debería justificarse por análisis objetivos y transparentes, en la expectativa de que el cliente de auditoría revisará las recomendaciones antes de tomar cualquier decisión. Si el cliente de auditoría busca consejo cuando, debido a disposiciones legales o reguladoras, solamente hay una solución, el auditor de cuentas debe asegurarse de que su documentación hace referencia a estas disposiciones (por ejemplo, que cita la legislación pertinente, incluye el consejo de profesionales externos).

7.2. Ejemplos – Análisis de situaciones específicas

La actividad empresarial y los mercados financieros evolucionan continuamente y las tecnologías de la información cambian con rapidez. Esta evolución tiene importantes consecuencias para la gestión y el control. Con esta situación, no es posible elaborar una lista completa de todas las situaciones en las que la prestación de servicios distintos del de auditoría a un cliente de auditoría suponga una amenaza significativa para la independencia de los auditores de cuentas. Tampoco es posible enumerar las diversas salvaguardias que pueden existir para atenuar tales amenazas. Los ejemplos siguientes describen situaciones específicas que podrían comprometer la independencia del auditor de cuentas. Tratan también de las posibles salvaguardias apropiadas para reducir el riesgo de independencia a un nivel aceptable en cada circunstancia. En la práctica, el auditor de cuentas tendrá que valorar las implicaciones de circunstancias similares, pero distintas, y estudiar qué salvaguardias, a juicio de un tercero informado, abordarían satisfactoriamente el riesgo de independencia.

7.2.1. Preparación de documentos contables y estados financieros

Espectro de la implicación en el proceso de preparación

Existe un espectro de implicación del auditor de cuentas (incluida su sociedad de auditoría, las empresas miembros de la red, o cualquiera de sus empleados) en la preparación de documentos contables y estados financieros. En un extremo del espectro, el auditor de cuentas puede preparar los documentos contables primarios, llevar la contabilidad y preparar los estados financieros, y realizar también la auditoría legal de estos estados financieros. En otros casos, el auditor de cuentas ayuda a su cliente de auditoría en la preparación de los estados financieros sobre la base del balance provisional, ayudando a su cliente de auditoría al cálculo de los asientos cierre (cálculo de gastos devengados, créditos incobrables, depreciación, etc.). En el otro extremo del espectro, el auditor de cuentas no participa en ninguna fase del proceso de preparación. Incluso en este último caso, el auditor de cuentas que detecte defectos en las revelaciones propuestas por el cliente de auditoría propondrá y elaborará las enmiendas necesarias. Esto forma parte del encargo de auditoría legal y no debería considerarse como prestación de un servicio distinto del de auditoría. Aunque la responsabilidad de la presentación de los estados financieros recae siempre en la dirección, no es frecuente que aparezcan estados financieros en los que el auditor de cuentas no haya intervenido en modo alguno en la presentación o elaboración.

Naturaleza de la ayuda y del asesoramiento

El cliente de auditoría y su dirección deben ser responsables de los estados financieros y de llevar los registros contables. Las salvaguardias del auditor de cuentas deben asegurar por lo menos que, al proporcionar ayuda relacionada con la contabilidad, los asientos contables y cualquier supuesto subyacente (por ejemplo a efectos de evaluación) sean proporcionados por el cliente. Además, el auditor de cuentas no debe participar en la toma de decisiones del cliente de auditoría o de su dirección por lo que se refiere a los asientos o supuestos.

La ayuda del auditor de cuentas debe pues limitarse a la realización de tareas técnicas o mecánicas y a proporcionar información consultiva sobre las normas y las metodologías alternativas que el cliente de auditoría podría querer aplicar.

Ejemplos de asistencia que comprometen la independencia:

- determinar o cambiar las entradas del diario, las clasificaciones de cuentas u operaciones, u otros registros contables sin obtener la aprobación previa del cliente,
- autorizar o aprobar operaciones, o bien
- preparar documentos de base o generar datos (incluidas las decisiones sobre los parámetros de valoración), o introducir cambios en estos documentos o datos.

Ejemplos de asistencia que no comprometerían necesariamente la independencia:

- realizar tareas mecánicas de contabilidad, como operaciones de registro para las que la dirección del cliente de auditoría haya determinado la clasificación

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

- apropiada de la cuenta; fijación de operaciones cifradas al libro mayor de un cliente; fijación de entradas aprobadas al balance provisional del cliente; o prestar ciertos servicios de proceso de datos,
- informar al cliente sobre las normas contables o las metodologías de valoración aplicables para que decida cuál debería adoptarse.

Nivel de interés público

La amenaza de autorevisión que surge cuando un auditor de cuentas ayuda a la preparación de los documentos contables o de los estados financieros de una entidad de interés público se considera tan alta que no puede ser atenuada por salvaguardias salvo la prohibición de una ayuda de este tipo que vaya más allá del encargo de auditoría legal (es decir, cualquier ayuda que vaya más allá de la sugerencia y preparación de enmiendas en el transcurso de la auditoría legal, cuando se adviertan defectos en la divulgación propuesta por el cliente de auditoría).

En cualquier caso, cuando se pida al auditor de cuentas que participe en la preparación de registros contables o estados financieros del cliente de auditoría, debería considerar atentamente la percepción pública de su tarea. Esto puede depender del tamaño y de la estructura del cliente de auditoría, así como del entorno empresarial en el que actúa, ya sea a nivel local, regional o nacional. En los casos en que se perciba que la amenaza alcanza un nivel que pueda inducir al público a cuestionar su independencia, el auditor de cuentas no debería aceptar el contrato.

Situaciones de urgencia

En casos de urgencia, un auditor de cuentas puede participar en el proceso de preparación en un grado que no sería aceptable en circunstancias normales (véanse los apartados 2 y 3). Esto podría suceder cuando, debido a acontecimientos externos e imprevistos, el auditor de cuentas sea la única persona con los recursos y conocimientos necesarios de los sistemas y procedimientos del cliente de auditoría para ayudar a éste a la preparación puntual de sus cuentas y estados financieros. Una situación podría calificarse de urgencia cuando la negativa del auditor de cuentas a prestar estos servicios supusiera una carga importante para el cliente de auditoría (por ejemplo, retirada de líneas de crédito), o amenazara incluso su situación de continuidad.

En tal situación de urgencia, sin embargo, el auditor de cuentas no debería participar en ninguna decisión definitiva y debería buscar la aprobación del cliente siempre que fuera posible. Debería también estudiar salvaguardias adicionales que le permitirían reducir el nivel de riesgo para su independencia. En su caso, debería tratar la situación con el órgano de control del cliente de auditoría y asegurar que se resumen en los estados financieros los servicios por él prestados y los motivos que los han requerido.

Auditorías legales de los estados financieros consolidados de entidades de interés público

Cuando los estados financieros consolidados de un cliente que sea una entidad de interés público estén sujetos a una auditoría legal, podría haber situaciones en las que

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

sea poco práctico que una filial de este cliente de auditoría tome medidas de conformidad con el apartado 3. Como consecuencia, es posible que su auditor local tenga que participar en la preparación de los estados financieros que deben incluirse en los estados financieros consolidados del cliente de auditoría. En tales circunstancias, la amenaza de autorevisión desde la perspectiva del auditor de cuentas del cliente que sea una entidad de interés público no se considera por lo general significativa, a condición de que la ayuda relacionada con la contabilidad sea únicamente de carácter técnico o mecánico o de que el asesoramiento sea puramente informativo (véase el apartado 2), que los estados financieros de esas filiales no sean materiales para los estados financieros consolidados del cliente de auditoría (ni por separado ni conjuntamente), y que los honorarios que percibe la sociedad de auditoría y sus miembros de la red colectivamente por todos estos servicios no son significativos en relación con los honorarios consolidados de auditoría.

7.2.2. *Preparación y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera*

Información financiera

El trabajo de auditoría legal incluye la comprobación de los equipos y sistemas informáticos utilizados por el cliente de auditoría para generar la información financiera que deben incluir sus estados financieros. En los casos en que un auditor de cuentas (incluidas su sociedad de auditoría, las sociedades miembros de la red, o cualquier empleado de las mismas) participe en el diseño y la puesta en práctica de un sistema de tecnología de la información financiera (FITS), puede surgir una amenaza de autorevisión. A este respecto, la información financiera no sólo incluye las cifras directamente reveladas en los estados financieros, sino también comprende otras evaluaciones o datos físicos relacionados con los datos revelados en los estados financieros. Esta información se genera por sistemas integrados de TI o por una variedad de sistemas independientes (por ejemplo, sistemas de contabilidad, contabilidad de costes, nómina, o gestión de efectivo, así como los sistemas que pueden solamente proporcionar números físicos, como algunos sistemas de control de existencias y producción, etc.).

Espectro de la participación

Existe un espectro de participación del auditor de cuentas en el diseño y la puesta en práctica de sistemas FITS: En un extremo del espectro están los encargos en los que el auditor de cuentas adopta un cargo o responsabilidades en la gestión del proyecto de diseño y de ejecución de sistemas FITS en su conjunto, o del funcionamiento del sistema FITS y de los datos que utiliza o genera. Este encargo daría lugar a un nivel inaceptable de riesgo de independencia.

En otros casos, el auditor de cuentas debe evaluar cuidadosamente el riesgo de independencia que pudiera ocasionar su participación en el diseño y la puesta en práctica del sistema para el cliente de auditoría, en especial si hay implicaciones de interés público. En todos los casos debe considerar si hay salvaguardias apropiadas para reducir el riesgo

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

de independencia a un nivel aceptable. Por ejemplo, el nivel de riesgo puede ser aceptable cuando el papel del auditor de cuentas consista en asesorar a un consorcio designado por el cliente de auditoría para diseñar y/o ejecutar un proyecto. Del mismo modo, el riesgo es escaso cuando se trata de un cliente de una empresa más pequeña, en la que se pide al auditor de cuentas que se adapte un plan contable estándar y disponible para cubrir las necesidades de las actividades de ese cliente. Sin embargo, puede percibirse que el riesgo de independencia es inaceptablemente alto en el caso de un proyecto de diseño para una empresa grande o para un cliente que sea una entidad de interés público.

En el otro extremo del espectro, el auditor de cuentas podría ser contratado para proporcionar a su cliente de auditoría un estudio de sistemas alternativos. Sobre la base de este estudio, el propio cliente decide el sistema que debe instalar. La prestación de este servicio no comprometería por lo general la independencia del auditor de cuentas, siempre que los costes y beneficios de los sistemas revisados estén correctamente documentados y sean tratados con el cliente de auditoría. Sin embargo, su independencia se verá comprometida si el auditor de cuentas tiene un interés financiero significativo (véase B.1) o una relación empresarial significativa (véase B.2) con alguno de los proveedores de los sistemas.

7.2.3. *Servicios de valoración*

Servicios de valoración

Una valoración consiste en asumir supuestos en cuanto a la evolución futura, la aplicación de ciertas metodologías y técnicas, y la combinación de ambas para computar cierto valor, o una gama de valores para un activo, un compromiso o una actividad empresarial en su conjunto. Los supuestos subyacentes de esta valoración pueden referirse a interpretaciones del presente o a expectativas de futuro, tanto la evolución general como las consecuencias de determinadas medidas adoptadas o previstas por el cliente de auditoría o por cualquiera de su entorno empresarial próximo.

Los encargos de revisión o para emitir una opinión sobre el trabajo de valoración realizado por otros [por ejemplo, los encargos contemplados en los artículos 10 y 27 de la 2a Directiva sobre derecho de sociedades (77/91/CEE), los artículos 10 y 23 de la 2a Directiva sobre derecho de sociedades (78/ 855/CEE), o el artículo 8 de la 6a Directiva sobre derecho de sociedades (82/891/CEE), o para recoger y verificar datos que deben utilizarse en una valoración realizada por otros (por ejemplo, el trabajo típico de «diligencia debida» con respecto a la venta o compra de una sociedad], no se consideran servicios de valoración según este principio.

Materialidad y subjetividad

Se considera que los servicios de valoración que conducen a la evaluación de cantidades que, ni por separado ni en conjunto, son materiales en relación con los estados financieros, no suponen una amenaza significativa para la independencia.

Los supuestos subyacentes de una valoración y las metodologías que deben aplicarse son siempre responsabilidad del cliente de auditoría o de su dirección. Así pues,

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

dentro de su proceso de toma de decisiones, el cliente de auditoría o su dirección debe por lo general determinar los supuestos subyacentes de la valoración, y decidir qué metodología debe aplicarse para el cómputo del valor. Esto reviste especial importancia cuando la valoración que debe realizarse requiere un grado significativo de subjetividad, en relación con los supuestos subyacentes o en cuanto a las diferencias entre las metodologías aplicables.

Sin embargo, por lo que se refiere a ciertas valoraciones rutinarias, el grado de subjetividad inherente al tema en cuestión puede ser insignificante. Éste es el caso cuando los supuestos subyacentes están determinadas por la legislación (por ejemplo, los tipos impositivos, los índices de depreciación a efectos fiscales), por otras normativas (por ejemplo, la disposición de utilizar determinados tipos de interés), o están ampliamente aceptadas en el sector empresarial del cliente de auditoría, y cuando las técnicas y las metodologías que deben utilizarse se basan en normas generalmente aceptadas, o incluso están prescritas por la legislación y las normativas. En tales circunstancias, es improbable que el resultado de una evaluación realizada por un tercero informado, incluso aunque no sea idéntico, sea materialmente diferente. La prestación de tales servicios de valoración podría por tanto no comprometer la independencia de un auditor de cuentas, incluso aunque el propio valor pudiera considerarse material para los estados financieros, a condición de que el cliente de auditoría o su dirección haya aprobado por lo menos todos los asuntos sujetos a un criterio.

Salvaguardias adicionales

Algunos servicios de evaluación conllevan un grado no significativo de subjetividad. Éstos podrían incluir los que requieren la aplicación de técnicas o metodologías estándar, o cuando el servicio es un estudio de los métodos de valoración utilizados por terceros, pero cuya valoración resultante es importante para los estados financieros. En estos casos, el auditor de cuentas debe considerar si persiste una amenaza de autorevisión que deba ser atenuada mediante salvaguardias adicionales. Para abordar esta amenaza puede ser preciso crear un equipo de valoración distinto del equipo del encargo, con distintas líneas de información para cada uno de ellos.

7.2.4. Participación en la auditoría interna del cliente de auditoría¹⁹

La auditoría interna es un elemento importante del sistema de control interno de una entidad. En las empresas, sobre todo las pequeñas y medianas, que no pueden permitirse un departamento de auditoría interna o cuando dicho departamento carece de ciertas facilidades (como el acceso a especialistas en tecnología de la información o la gestión de tesoro), la participación del auditor de cuentas en la auditoría interna puede fortalecer la capacidad del control de gestión.

Sin embargo, las amenazas de autorevisión pueden surgir si, por ejemplo, no hay una separación clara entre la dirección y el control de la auditoría interna y las propias

¹⁹ Ver la NTA sobre consideración del trabajo de la auditoría interna.

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

actividades de auditoría interna, o si la valoración efectuada por el auditor de cuentas del sistema de control interno de su cliente de auditoría determina el tipo y el volumen de sus subsiguientes procedimientos de auditoría legal. Para evitar estas amenazas, el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o su miembro de la red deben poder mostrar que no están implicados en la gestión y el control de la auditoría interna. Además, en su calidad de auditor de cuentas de los estados financieros del cliente, el auditor de cuentas debe poder demostrar que ha tomado las medidas apropiadas para que se revisen los resultados del trabajo de auditoría interna y que no se ha fiado indebidamente de estos resultados al establecer la naturaleza, la coordinación y el alcance de su trabajo de auditoría legal. Para asegurarse de que el trabajo de auditoría legal de la sociedad de auditoría cumple las normas de auditoría y que no resulta comprometida la independencia del auditor de cuentas, debería realizar un estudio apropiado de estos asuntos un socio de la auditoría que no haya participado en la auditoría legal ni en ningún encargo de auditoría interna que pudiera afectar a los estados financieros.

En las empresas en las que el departamento de auditoría interna informa a un órgano de control y no a la propia dirección, la función de auditoría interna desempeña un papel complementario de la función de auditoría legal. Puede por tanto contemplarse como un elemento separado del marco de gestión de la sociedad. Si se pide al auditor de cuentas que realice trabajos de auditoría interna en estas circunstancias, éste debe poder demostrar que ha valorado correctamente cualquier amenaza para su independencia, y ha aplicado las necesarias salvaguardias.

7.2.5. Actuación para el cliente de auditoría en la resolución de conflictos

Amenazas de abogacía y autorevisión

En ciertas circunstancias el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría, una entidad de una red o un socio, directivo o empleado de los mismos asistirán al cliente de auditoría en la resolución de un conflicto o litigio.

Por lo general, se considera que un auditor de cuentas que actúa para el cliente de auditoría en la resolución de un conflicto o litigio adopta una posición partidista, incompatible con la responsabilidad del auditor de cuentas de dar una opinión objetiva sobre los estados financieros. Esta amenaza de abogacía va acompañada de una amenaza de autorevisión cuando la asistencia en la resolución del litigio exige también que el auditor de cuentas valore las posibilidades de que su cliente de auditoría salga airoso del proceso si ello puede afectar a cantidades que deben reflejarse en los estados financieros. Un auditor de cuentas que participa en la resolución del litigio debe pues tener en cuenta la importancia de la amenaza de abogacía y también de la amenaza de autorevisión.

La amenaza de abogacía se agrava cuando el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o una empresa miembro de la red adopta un papel activo en nombre del cliente de auditoría en la resolución de conflictos o litigios. Es menos probable que esta amenaza llegue a ser significativa cuando al auditor de cuentas se le requiere únicamente que presente pruebas a un tribunal en un caso en el que esté involucrado el cliente.

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

Aun cuando adopte un papel relativamente activo en nombre del cliente, puede haber otras situaciones específicas que generalmente se considera que no comprometen la independencia de un auditor de cuentas. Una de estas situaciones podría ser la representación de un cliente de auditoría ante el tribunal o la administración fiscal en un caso de litigio fiscal. Otra de esas situaciones podría también ser el asesoramiento del cliente y la defensa de determinado tratamiento contable en una situación en la que la autoridad de un Estado miembro, el regulador de los valores o el equipo de revisión, o cualquier otro organismo europeo o internacional similar investigue los estados financieros del cliente de auditoría. Sin embargo, cualesquiera que sean las circunstancias, el auditor de cuentas debería analizar la situación específica y su implicación particular para poder evaluar atentamente si en efecto presenta un riesgo significativo para su independencia.

Materialidad y subjetividad

La prestación de servicios jurídicos a un cliente de auditoría en relación con la resolución de un conflicto o litigio no supone por lo general una amenaza significativa para la independencia cuando estos servicios traten temas de los que, por separado o en conjunto, un tercero razonable e informado no esperaría que tuvieran ningún impacto material en los estados financieros.

La actuación como abogado del cliente de auditoría es intrínsecamente subjetiva, pero el grado de subjetividad varía según la naturaleza de los procedimientos judiciales. En el transcurso de una auditoría, el auditor de cuentas tiene generalmente la posibilidad de evaluar él mismo el resultado de un procedimiento judicial, o bien basarse en una confirmación proporcionada por un abogado externo contratado por el cliente. El grado de subjetividad en ambos casos se rige por factores como la competencia del abogado, su cumplimiento de las normas deontológicas de la abogacía, y las pruebas disponibles, independientemente de si el abogado es un empleado de la sociedad de auditoría o de un bufete de abogados tercero.

En cuanto a las situaciones jurídicas en las que, según las pruebas presentadas, pueda estimarse razonablemente el resultado de los procedimientos judiciales, la valoración de las cantidades afectadas por el litigio no debe dar lugar a diferencias materiales entre los servicios prestados por la sociedad de auditoría o por un bufete de abogados tercero (por ejemplo, litigios relativos a contratos laborales del personal, o ciertos procedimientos fiscales).

Por otra parte, podría haber situaciones que implican una significativa subjetividad inherente. Puede también haber situaciones en las que es imposible evaluar las pruebas de manera objetiva debido a la naturaleza de la relación empresarial entre el auditor de cuentas y el cliente de auditoría (por ejemplo, una intervención personal en la gestión anterior o actual, con directivos no ejecutivos, o con accionistas). En estos casos, el auditor de cuentas debería asegurarse de que no participa en la actuación del cliente de auditoría en la resolución de litigios, salvo en casos de menor importancia en los que razonablemente no pueda esperarse que el asunto en cuestión tenga un impacto material en los estados financieros.

Salvaguardias adicionales

En las circunstancias no contempladas en el apartado 2, el auditor de cuentas debería considerar si persisten amenazas para la independencia que deban atenuarse mediante salvaguardias adicionales. Podría ser preciso evitar que el equipo del encargo de auditoría se implique en el litigio creando diversos equipos de encargo con distintas líneas de información para la auditoría legal y para los servicios jurídicos relacionados con el litigio.

7.2.6. *Contratación de altos directivos*

Un auditor de cuentas al que se le pide que asista a un cliente de auditoría en la contratación de altos directivos o de personal clave debe primero valorar las amenazas para su independencia que puedan surgir, por ejemplo, de la función de la persona que debe contratarse y del tipo de asistencia que se solicita. La necesidad de una evaluación cuidadosa es mayor cuando sea probable que la persona contratada tenga un papel significativo en los procesos de la gestión financiera del cliente y por consiguiente tenga un contacto regular con el auditor de cuentas. Sin embargo, pueden también surgir de otras contrataciones amenazas como la de interés propio y de familiaridad.

En cuanto a la naturaleza de la asistencia requerida, un ejemplo de servicio aceptable podría ser la revisión de las cualificaciones profesionales de varios candidatos y emitir un juicio objetivo sobre su adecuación a un cargo. Otro servicio aceptable podría consistir en proporcionar una lista restringida de los candidatos a la entrevista, a condición de que esa lista haya sido confeccionada con arreglo a criterios especificados por el cliente, y no según la propia opinión del auditor de cuentas. En ambos casos, deberá prestarse atención para asegurarse de que ninguna opinión sobre los candidatos condiciona la decisión del cliente de auditoría. Si el auditor de cuentas concluye que no puede prestar la asistencia solicitada sin participar directa o indirectamente en la decisión del cliente de auditoría sobre quién debería ser designado, debería declinar dicha asistencia.

8. Honorarios de auditoría y distintos de los de auditoría

8.1. *Honorarios contingentes*

Acuerdos sobre los honorarios por la auditoría

El trabajo de auditoría legal realizado en interés público es intrínsecamente inadecuado para acuerdos de honorarios en los que la remuneración del auditor de cuentas dependa de una cifra de rendimiento del cliente de auditoría o del resultado de la propia auditoría. Los honorarios de la auditoría fijados por un tribunal u órgano gubernamental no constituyen honorarios contingentes.

Acuerdos sobre los honorarios por servicios distintos del de auditoría

También surgen amenazas de interés propio, de autorevisión y de abogacía para la independencia del auditor de cuentas cuando los honorarios de un encargo de ser-

vicios distintos del de auditoría depende de un acontecimiento contingente. Esto es aplicable a todos los acuerdos contingentes entre el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o una entidad de su red, y el cliente de auditoría o uno de sus afiliados. La dependencia de un acontecimiento contingente significa, por ejemplo, que los honorarios dependan en cierto modo de los progresos o de los resultados del proyecto, o de que el cliente de auditoría (o su afiliado) alcance una cifra de rendimiento determinada.

En la evaluación de la medida en que los acuerdos de honorarios contingentes suponen una amenaza para la independencia del auditor legal, y para disponer de las salvaguardias adecuadas, el auditor de cuentas debería considerar, entre otros factores: la relación entre la actividad por la cual se pagan los honorarios contingentes, y la realización de toda auditoría actual o futura; la gama de los posibles importes de los honorarios, y la base sobre la que se deben calcular los honorarios.

Para llevar a cabo esta evaluación, el auditor de cuentas debería considerar, entre otras cosas, si el importe de los honorarios proporcionales se determina directamente por referencia al valor de un activo u operación (por ejemplo, el porcentaje del precio de adquisición) o en función de una condición financiera (por ejemplo, el crecimiento del valor de mercado del capital emitido) cuya medida se someterá posteriormente a un examen de auditoría, y si ello incrementa a niveles inaceptables la amenaza de interés propio. Por otra parte, las amenazas para la independencia no surgirán generalmente en situaciones en las que no hay ninguna relación directa entre la base de los honorarios contingentes (por ejemplo, el sueldo inicial de un nuevo empleado cuando se proporciona un servicio de contratación de personal) y un aspecto significativo del encargo de auditoría. En los casos en los que haya un órgano de control, el auditor de cuentas debería revelar a dicho órgano los acuerdos de honorarios contingentes, de conformidad con los principios establecidos en la sección A.4.1.2.

8.2. Relación entre honorarios totales e ingresos totales

La dependencia excesiva de los honorarios de auditoría y de servicios distintos del de auditoría de un cliente de auditoría o un grupo de clientes supone obviamente una amenaza de interés propio para la independencia del auditor de cuentas. El auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no sólo tiene que evitar la existencia de esa dependencia financiera, sino que también tiene que valorar con atención si la apariencia de dicha dependencia podría dar lugar a una amenaza significativa para la independencia.

Apariencia de la dependencia financiera

Podría percibirse que el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o una red dependen financieramente de un solo cliente de auditoría o grupo de clientes cuando los honorarios totales por los servicios de auditoría y distintos del de auditoría percibidos, o que espera percibir, de ese cliente o grupo de clientes excede un porcentaje crítico de sus ingresos totales. La percepción por parte de la opinión pública de este porcentaje crítico dependerá de diversos factores dentro del ámbito de la auditoría. Por ejemplo, el nivel podría ser diferente según el tamaño de la empresa, si está bien con-

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

solidada o si es de reciente creación, si opera en el ámbito local, nacional o internacional, y según la situación general de los mercados en que opera.

Estas circunstancias debe valorarlas cuidadosamente el auditor de cuentas al evaluar la importancia de la amenaza de interés propio para su apariencia de independencia. Debe realizarse un análisis de todos los honorarios por servicios de auditoría y distintos de los de auditoría percibidos por determinado cliente o grupo de clientes, comparándolos con los ingresos totales de la sociedad o de la red, así como de las cantidades oportunas que se espera percibir durante el actual período de información de la sociedad o de la red. Si este análisis indica un nivel de dependencia y una necesidad de salvaguardias, un socio de la auditoría que no haya intervenido en ninguna actividad de auditoría o distinta de la de auditoría para el cliente, debería llevar a cabo una revisión del trabajo significativo de auditoría y distinto del de auditoría efectuado para el cliente, y asesorar según convenga. La revisión debe también tomar en consideración todo trabajo de auditoría y distinto del de auditoría que haya sido contratado o sea objeto de una propuesta pendiente. En los casos en que persistan dudas, o cuando, debido al tamaño de la empresa, no pueda disponerse de ese socio, el auditor de cuentas debería buscar el asesoramiento de su organismo regulador profesional o un estudio realizado por otro auditor de cuentas.

Ciertas relaciones de otros honorarios

El auditor de cuentas debería también considerar si hay, o parece haber, otros tipos de relaciones de honorarios entre un solo cliente de auditoría o grupo de clientes y él mismo o la sociedad de auditoría que puedan plantear una amenaza de interés propio. Por ejemplo, podría percibirse que un socio de la auditoría de una oficina o sucursal depende de los honorarios de cierto cliente de auditoría, si la mayoría de los servicios de esa oficina se prestan a ese cliente de auditoría, o si el mismo individuo es responsable de la venta de encargos de auditoría y distintos del de auditoría al cliente de auditoría. Para atenuar estas amenazas de interés propio, una sociedad de auditoría puede reconsiderar sus estructuras organizativas y las responsabilidades de ciertos individuos o, en su caso, tratar con el órgano de control del cliente de auditoría la manera en que se prestan y se facturan los servicios.

La independencia puede verse particularmente comprometida cuando se generan honorarios significativos por la prestación de servicios distintos del de auditoría a un cliente de auditoría o a sus afiliados. El auditor de cuentas debe pues evaluar este riesgo para su independencia. En particular, debería considerar la naturaleza de los servicios distintos de auditoría prestados, los diversos honorarios generados por el encargo de auditoría legal y por los de servicios distintos del de auditoría, y su respectiva relación con los honorarios totales percibidos por la sociedad de auditoría o por la red. Si el análisis indica la necesidad de salvaguardias, particularmente cuando los honorarios por servicios distintos del de auditoría exceden a los honorarios por auditoría, un socio de auditoría que no participe en ningún encargo de auditoría o distinto del de auditoría debería realizar un estudio del trabajo efectuado para el cliente y asesorar según convenga.

8.3. Honorarios atrasados

Los honorarios pendientes por servicios de auditoría u otros podrían presentarse efectivamente como un préstamo del auditor de cuentas al cliente de auditoría. Esto podría suponer una amenaza para la independencia del auditor de cuentas al crear un interés financiero mutuo con el cliente de auditoría. En tales circunstancias, un auditor de cuentas debe evaluar el nivel de la amenaza y tomar cualquier medida necesaria. Esto podría consistir en revelar el grado de posible interés mutuo para los terceros pertinentes. En los casos en que el auditor de cuentas sea una sociedad de auditoría, las circunstancias pueden ser revisadas por otro socio de la auditoría que no haya intervenido en la prestación de ningún servicio al cliente de auditoría. En el caso de un profesional único, o de una pequeña asociación en la que todos los socios de la auditoría se hayan relacionado con el cliente de auditoría, el auditor de cuentas debe buscar el asesoramiento de su organismo regulador profesional o encargar una revisión a otro auditor de cuentas.

8.4. Precios

Un auditor de cuentas debe poder demostrar que los honorarios que factura por cualquier encargo de auditoría son razonables, en particular si éstos son perceptiblemente inferiores a los facturados por un antecesor o los presentados por otras sociedades que hagan una oferta para el encargo. Debe también poder demostrar que los honorarios de auditoría contratados no dependen de la esperada prestación de servicios distintos del de auditoría y que, al convenir los honorarios actuales de auditoría, no se ha falseado al cliente la base de facturación de los futuros honorarios de auditoría y distintos del de auditoría. El auditor de cuentas debería disponer de políticas y procedimientos para poder demostrar que sus honorarios cumplen estos requisitos. En caso de las auditorías legales de entidades de interés público, el auditor de cuentas debe tratar de discutir con el órgano de control la base para calcular los honorarios de auditoría.

9. Litigios

Aunque no es posible especificar con precisión para todos los casos el punto en que empezaría a ser incorrecto que un auditor de cuentas siguiera siendo el auditor de cuentas de un cliente de auditoría, deberían tenerse en cuenta los siguientes criterios:

- si un cliente de auditoría alega deficiencias en el trabajo de auditoría legal, y el auditor de cuentas concluye que es probable que se interponga una demanda, el auditor de cuentas debe tratar primeramente la base de las alegaciones con el órgano de control del cliente de auditoría o, de no existir este órgano, con su organismo profesional de reglamentación. Si éste confirma la opinión de que es probable que se plantee una demanda, el auditor de cuentas debe renunciar, de conformidad con los requisitos jurídicos locales;
- si el auditor de cuentas alega fraude o engaño de la gestión actual de un cliente de auditoría, el nivel de riesgo de independencia y la decisión de si debe o no di-

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

mitir depende también de salvaguardias como el debate de todos los aspectos pertinentes con el órgano de control del cliente o, de no existir tal órgano, con el organismo profesional de reglamentación del auditor de cuentas. (En algunos países, sin embargo, en casos de supuesto fraude el derecho nacional salvaguarda la independencia del auditor de cuentas requiriendo a éste que notifique el fraude detectado a una autoridad nacional y que prosiga su trabajo de auditoría en nombre de esa autoridad que representa el interés público nacional. En todo caso el auditor de cuentas debería considerar la conveniencia de buscar asesoramiento jurídico, con la consideración debida a su responsabilidad de interés público);

- una amenaza o un litigio real con el auditor de cuentas o el cliente de auditoría relativo a servicios distintos del de auditoría por un importe no material (por ejemplo, las demandas motivadas por conflictos sobre la facturación de servicios, o como resultados de servicios de asesoría) no comprometería la independencia del auditor de cuentas.

10. Personal que actúa durante un período largo de tiempo

El requisito de reemplazar al socio del encargo y a los demás socios clave de la auditoría del equipo del encargo dentro de un período razonable de tiempo para atenuar una amenaza de familiaridad o de confianza para la independencia de un auditor de cuentas contratado para auditar a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público, no puede sustituirse por otras salvaguardias.

El auditor de cuentas debería también considerar el riesgo de independencia que surge de la implicación prolongada de otros miembros del equipo del encargo, incluidos los gerentes que trabajan en auditorías de entidades que figuran en los estados financieros consolidados del cliente de auditoría, y de la composición del propio equipo. Debería aplicar salvaguardias, como la rotación y las medidas del sistema de control de calidad de la sociedad de auditoría, para asegurarse de que el encargo pueda proseguir correctamente sin comprometer su independencia.

Podrían surgir situaciones en las que, debido al tamaño de la sociedad de auditoría, la rotación interna del socio del encargo y los demás socios clave de la auditoría no fuera posible o no pudiera constituir una salvaguardia apropiada. Por ejemplo, en el caso de que haya un único profesional, o cuando la relación cotidiana entre un número limitado de socios de auditoría sea demasiado próxima. En tales situaciones, el auditor de cuentas debería asegurarse de que se aplican otras salvaguardias dentro de un plazo de tiempo razonable. Estas salvaguardias podrían consistir en someter el encargo de auditoría a un control de calidad externo o, como mínimo, pedir asesoramiento a su organismo profesional de reglamentación. Si no puede definirse ninguna salvaguardia conveniente, el auditor de cuentas debería considerar si es preciso seguir con el encargo de auditoría.

Cuando se sustituye a un miembro de un equipo del encargo por motivo del tiempo invertido en una auditoría determinada, o debido a una amenaza de familiaridad o confianza relacionada con ello, esta persona no debe ser reasignada al equipo hasta que hayan transcurrido por lo menos dos años desde su reemplazo.

APÉNDICE

GLOSARIO

Afiliado	<p>a) de una <i>sociedad de auditoría</i>: una empresa en el sentido de los apartados 1, 2 y 3 del artículo 41 de la 7a Directiva sobre derecho de sociedades (83/349/CEE);</p> <p>b) de un <i>cliente de auditoría</i>: una empresa en el sentido de los apartados 1, 2 y 3 del artículo 41 de la 7a Directiva sobre derecho de sociedades (83/349/CEE) que, juntamente con el <i>cliente de auditoría</i>, debe ser incluida por consolidación en las cuentas consolidadas elaboradas de conformidad con la 7a Directiva, o, en los casos en que no se aplique la 7a Directiva sobre derecho de sociedades, debería estar incluida por consolidación si se aplicaran los requisitos de esa Directiva.</p> <p>Sin perjuicio de las letras a) y b), el término «<i>afiliado</i>» incluirá cualquier empresa, independientemente de su forma jurídica, que esté vinculada a otra por propiedad común, control o gestión.</p>
Auditor de cuentas	<p>La persona aprobada en el sentido del apartado 1 del artículo 2 de la 8a Directiva sobre derecho de sociedades (= auditor de cuentas) que, siendo una persona física o jurídica, se designa para cierto encargo de <i>auditoría legal</i> por medio del derecho nacional y —por consiguiente— en cuyo nombre se firma el informe de auditoría.</p>
Auditoría legal	<p>El servicio de auditoría prestado por una persona aprobada en el sentido del apartado 1 del artículo 2 de la 8a Directiva sobre derecho de sociedades (= auditor de cuentas), cuando</p> <p>a) realiza una auditoría de las cuentas anuales de una sociedad o de una empresa y verifica que el informe anual sea coherente con esas cuentas anuales, en la medida en que dicha auditoría y verificación sean requeridas por el Derecho comunitario; o bien</p> <p>b) realiza una auditoría de las cuentas consolidadas de un grupo de empresas y verifica que el informe anual consolidado sea coherente con esas cuentas consolidadas, en la medida en que dicha auditoría y verificación sean requeridas por el Derecho comunitario;</p> <p>a los efectos de la presente Recomendación, el término «<i>auditoría legal</i>» incluiría también un servicio de certificación que, dependiente del derecho nacional, presta un auditor de cuentas cuando se requiere a las empresas una información financiera distinta de la anteriormente mencionada (por ejemplo los informes y las cuentas financieras intermedias de las sociedades) revisada por un <i>auditor de cuentas</i> que tiene que emitir un dictamen sobre esta información.</p>
Cadena de mando	<p>Comprende todas las personas que tienen una responsabilidad directa de supervisión, gestión, compensación o de otra índole sobre un <i>socio de auditoría</i> del <i>equipo de auditoría</i> o sobre la realización de la <i>auditoría legal</i> en el entorno de la oficina, del país o a nivel regional o global. Esto incluye a todos los <i>socios</i>, principales y accionistas que puedan preparar, revisar o influir directamente en la valoración del rendimiento de cualquier <i>socio de auditoría</i> o del <i>equipo de auditoría</i>, o determinar de otro modo su compensación debido a su participación en el encargo de auditoría.</p>

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

Cargo clave de gestión	Cualquier cargo con el <i>cliente de auditoría</i> en el que se tenga la responsabilidad de tomar decisiones fundamentales de gestión para el <i>cliente de auditoría</i> , por ejemplo, presidente ejecutivo (CEO) o consejero financiero (CFO). Esta responsabilidad de gestión debe también influir en las políticas contables y en la preparación de los estados financieros del <i>cliente de auditoría</i> . El concepto de <i>cargo clave de gestión</i> comprenderá también los acuerdos contractuales y de hecho que, en esencia, permiten a una persona participar de otro modo en el ejercicio de esta función de gestión, por ejemplo, a través de un contrato de asesoría.
Cliente de auditoría	La sociedad o empresa cuyas cuentas anuales están sujetas a <i>auditoría legal</i> , o la empresa matriz en el sentido del artículo 1 de la 7a Directiva sobre derecho de sociedades (83/349/CEE) cuyas cuentas consolidadas están sujetas a <i>auditoría legal</i> .
Entidades de interés público	Entidades que tienen un interés público significativo a causa de su actividad, tamaño, número de empleados o situación corporativa, de modo que tienen una amplia gama de accionistas. Serían ejemplos de estas entidades las entidades de crédito, compañías de seguros, sociedades de inversión, OICVM ²⁰ , fondos de pensiones y a empresas con cotización en bolsa.
Equipo de auditoría	Todos los auditores profesionales que, independientemente de su relación jurídica con el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría, están asignados a un encargo determinado de auditoría legal para realizar el trabajo de auditoría, como el socio o socios de auditoría, el gerente o gerentes y el personal de auditoría.
Equipo del encargo	Todas las personas que, independientemente de su relación legal con el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría, participan directamente en la aceptación y realización de una auditoría legal determinada. Esto incluye el equipo de la auditoría, el personal profesional empleado o subcontratado de otras disciplinas implicadas en el encargo de auditoría (por ejemplo, abogados, actuarios, especialistas de impuestos, especialistas en TI, especialistas de gestión de tesoro), y los que proporcionan el control de calidad o supervisión directa del encargo de auditoría.
«Oficina»	El término «oficina» significa un subgrupo distinto de una sociedad de auditoría o de una red, ya sea según su localización geográfica o su tipo de práctica, en el que suele actuar principalmente un socio clave de auditoría. Un criterio principal para identificar a este subgrupo debería ser la estrecha relación laboral entre sus miembros (por ejemplo, trabajar en la misma clase de temas o clientes). En especial, debería tenerse en cuenta que estas relaciones laborales están evolucionando cada vez más mediante la oficina «virtual», gracias a los avances técnicos y a las actividades de ámbito cada vez más multinacional de los clientes de auditoría. En el caso de asociaciones más pequeñas, la «oficina» puede abarcar a la empresa entera, en cuyo caso todos los socios y empleados estarán sujetos a los requisitos pertinentes.
Órgano de control	Un organismo o un grupo de personas que se encaja en la estructura corporativa de gestión del cliente de auditoría para ejercer el control de la gestión como fiduciaria para inversores y, si así lo exige el derecho nacional, para otros accionistas como los empleados, y constituido por, o en el que también participan, personas no pertenecientes a la gestión, como un órgano de supervisión, un comité de auditoría, o un grupo de directivo no ejecutivos o miembros externos del órgano en cuestión.

²⁰ Organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.

1.2.4. RECOMENDACIÓN SOBRE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

Red	Incluye la sociedad de auditoría que realiza la auditoría legal, así como sus afiliados y cualquier otra entidad controlada por la sociedad de auditoría o bajo el control, la propiedad o gestión común o afiliada o asociada de otro modo con la sociedad de auditoría mediante el uso de un nombre común o compartiendo significativos recursos profesionales comunes.
Servicio de garantía	Compromiso de un auditor de cuentas de evaluar o medir un asunto que es responsabilidad de otra parte con arreglo a criterios adecuados y definidos y de expresar una conclusión que proporcione al cliente de auditoría un nivel de garantía sobre ese asunto.
Sociedad de auditoría	La entidad organizativa, por lo general jurídica, que realiza una auditoría legal (por ejemplo, un profesional único, una asociación o una empresa de contables profesionales). La sociedad de auditoría y el auditor de cuentas designados por la auditoría legal podrían ser personas jurídicas idénticas, pero no forzadamente (por ejemplo, cuando una persona perteneciente a una asociación es designada como el auditor de cuentas, la asociación en su calidad de tal constituye la sociedad de auditoría).
Socio	Un profesional de una sociedad de auditoría o de una red que, como individuo, toman responsabilidades últimas sobre el trabajo realizado durante un encargo (de auditoría o distinto del de auditoría); por lo general, está autorizado a firmar en nombre de la sociedad de auditoría, y puede también ser accionista/propietario o principal de la sociedad de auditoría.
Socio clave de auditoría	Un socio de auditoría del equipo del encargo (incluido el socio del encargo) cuya función en el grupo es informar sobre cuestiones importantes, como filiales o divisiones importantes del cliente de auditoría, o sobre factores de riesgo significativos para la auditoría legal de ese cliente.
Socio de auditoría	Un profesional de auditoría de una sociedad de auditoría o de una red que es una persona aprobada en el sentido del apartado 1 del artículo 2 de la 8a Directiva sobre derecho de sociedades (=auditor de cuentas) y, como individuo, tiene la responsabilidad últimas del trabajo de auditoría realizado durante una auditoría legal; por lo general, está autorizado a firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad de auditoría que es el auditor de cuentas. Puede también ser un accionista/propietario o principal de la sociedad de auditoría.
Socio del encargo	El socio de auditoría que tiene responsabilidades últimas de la auditoría legal de determinado cliente de auditoría, que coordina el trabajo del equipo de auditoría y el del personal profesional de otras disciplinas implicadas, garantiza que este trabajo esté sujeto al control de calidad, y, si procede, coordina todas las actividades de auditoría legal de una red vinculada a una auditoría legal, en particular en relación con las cuentas consolidadas en las que distintos socios de auditoría tienen distintas responsabilidades con respecto a las auditorías de las entidades que deben consolidarse.

1.2.5. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 6 de mayo de 2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de las entidades de interés público

[notificada con el número C (2008) 1721] (2008/362/CE)

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, y, en particular, su artículo 211,

Considerando lo siguiente:

- (1) El control de calidad externo de las auditorías legales es fundamental para lograr que éstas tengan un alto nivel de calidad; añade credibilidad a la información financiera publicada, y ofrece una mayor protección a accionistas, inversores, acreedores y otras partes interesadas. Así pues, los sistemas externos de control de calidad deberían ser objetivos e independientes de la profesión auditora.
- (2) Los artículos 29 y 43 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo¹, establecen criterios de alto nivel para los sistemas de control de calidad de todos los auditores legales y sociedades de auditoría e incluyen algunas de las ideas de la Recomendación 2001/256/CE de la Comisión, de 15 de noviembre de 2000, sobre el control de calidad de la auditoría legal en la Unión Europea: requisitos mínimos².
- (3) Sin embargo, algunas partes de dicha Recomendación relativas a las auditorías legales de las entidades de interés público se han visto superadas por los cambios que se han producido últimamente a nivel internacional y por la tendencia de recurrir, para dichas auditorías, a sistemas externos de control de calidad gestionados independientemente de la profesión auditora y en el marco de los cuales los controles de calidad son efectuados por personas distintas de los auditores profesionales.
- (4) Los criterios fijados por la Directiva 2006/43/CE autorizan, no obstante, un margen de maniobra considerable en cuanto a la organización actual de los

¹ DO L 157 de 9.6.2006, p. 87. Directiva modificada por la Directiva 2008/30/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 81 de 20.3.2008, p. 53).

² DO L 91 de 31.3.2001, p. 91.

1.2.5. RECOMENDACIÓN SOBRE CONTROL DE CALIDAD DE AUDITORES

sistemas externos de control de calidad de los auditores legales y las sociedades de auditoría en los Estados miembros. Conviene evitar que las partes interesadas tengan una percepción distinta de la calidad de las prestaciones de los auditores legales y las sociedades de auditoría en los Estados miembros, especialmente en lo que se refiere al artículo 34 de la Directiva 2006/43/CE. Por otra parte, dicha Directiva incita a los sistemas de supervisión pública de los Estados miembros a definir un planteamiento coordinado de los controles de calidad.

- (5) La cooperación entre Estados miembros es una prioridad en lo que se refiere a las auditorías de las entidades de interés público. Conviene proporcionar a los sistemas de control de calidad orientaciones adicionales en relación con los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de dichas entidades. Así pues, conviene elaborar una nueva Recomendación más acorde con la situación actual que la Recomendación 2001/256/CE y que tenga en cuenta las nuevas tendencias internacionales y las necesidades específicas de los Estados miembros. Sin embargo, no es necesario proporcionar orientaciones detalladas para los sistemas de control de calidad de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de entidades distintas de las de interés público.
- (6) Las inspecciones han de contribuir a incrementar la calidad de las prestaciones de los auditores legales controlados o de las sociedades de auditoría, y ser de carácter regular y preventivo. Su objetivo debería ser la creación y el mantenimiento de la confianza en las auditorías legales y, en última instancia, en los mercados financieros. Así pues, la presente Recomendación no debería afectar a investigaciones puntuales motivadas por eventuales infracciones de las leyes y normativas.
- (7) Para mejorar la calidad de las auditorías en la Comunidad, los organismos de supervisión independientes deberían tener un papel más activo en la inspección de las sociedades de auditoría. Conviene proporcionar orientaciones para preservar la independencia del sistema de inspección. Por lo que se refiere a la ejecución de las inspecciones, se ha de clarificar el posible papel de las autoridades públicas de supervisión, las asociaciones profesionales y otros organismos competentes, así como el de los expertos. También es necesario clarificar los aspectos relativos a la financiación del sistema de control de calidad.
- (8) El artículo 43 de la Directiva 2006/ 43/ CE prevé la realización de controles de calidad, al menos cada tres años, para los auditores legales y las sociedades de auditoría de las entidades de interés público. Los sistemas de supervisión pública podrían encontrar dificultades en lo relativo a la contratación de un número suficiente de inspectores para realizar controles sobre el terreno en cada inspección. Por lo tanto, en determinadas condiciones, los expertos que no son inspectores deberían tener la posibilidad de participar en controles sobre el terreno.
- (9) Para garantizar que el informe de inspección final sea respetado por el auditor legal o la sociedad de auditoría de que se trate y proporcione directri-

1.2.5. RECOMENDACIÓN SOBRE CONTROL DE CALIDAD DE AUDITORES

ces suficientes para evitar en el futuro los problemas señalados, conviene que exista una comunicación efectiva entre los inspectores y el auditor legal o la sociedad de auditoría, antes de adoptar el informe final y durante la fase de seguimiento.

- (10) Para mejorar la fiabilidad del sistema de control de calidad y su comparabilidad en la Comunidad, el informe anual sobre los resultados generales de las inspecciones debería incluir información clave sobre los resultados que permita evaluar tanto los recursos utilizados como la eficiencia y la eficacia del sistema de control de calidad.
- (11) A la luz de los cambios que se han operado últimamente a nivel internacional y, en particular, de la participación de organismos y expertos adecuados en la ejecución de inspecciones, la Comisión tiene la intención de evaluar la situación en 2011.

RECOMIENDA:³

Objeto

1. La presente Recomendación proporciona orientaciones para la aplicación de sistemas de control de calidad independientes en relación con los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de entidades de interés público de conformidad con los artículos 29 y 43 de la Directiva 2006/43/CE.⁴

2. Cuando un Estado miembro haya decidido eximir a determinadas entidades de interés público de conformidad con el artículo 39 de la Directiva 2006/43/CE, dicho Estado miembro debería excluir también a dichas entidades de interés público del campo de aplicación de las medidas adoptadas a la luz de la presente Recomendación.

Definiciones

3. Las definiciones que figuran en el artículo 2 de la Directiva 2006/43/CE se aplicarán a la presente Recomendación. A los efectos de la presente Recomendación, también se aplicarán las siguientes definiciones:

- a) «autoridad pública de supervisión»: la autoridad competente con arreglo al artículo 2, punto 10, de la Directiva 2006/43/CE, que representa un sistema de supervisión pública basado en los principios enunciados en el artículo 32 de dicha Directiva;
- b) «inspector»: el controlador que cumple los requisitos previstos en el artículo 29, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/43/CE, y que es contratado por una autoridad pública de supervisión u otro organismo adecuado en el que se ha delegado la ejecución de las inspecciones;

³ Ver TRLAC art. 12 y Disposición adicional tercera y RLAC art. 74.

⁴ Ver NTA sobre control de calidad interno.

1.2.5. RECOMENDACIÓN SOBRE CONTROL DE CALIDAD DE AUDITORES

- c) «inspecciones»: los controles de calidad de los auditores legales y las sociedades de auditoría realizados por un inspector y que no puedan considerarse una investigación con arreglo a lo dispuesto en el artículo 32, apartado 5, de la Directiva 2006/43/CE;
- d) «experto»: una persona física con conocimientos específicos sobre mercados financieros, información financiera, verificación de cuentas u otros ámbitos de interés para las inspecciones, incluidos los auditores legales profesionales.

Independencia del sistema de control de calidad

4. Las autoridades públicas de supervisión deberían asumir la responsabilidad última del sistema externo de control de calidad aplicable a los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de entidades de interés público. Los Estados miembros no deberían designar como autoridad de supervisión pública a ninguna asociación u organismo afiliado a la profesión contable o auditora.

5. Los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de entidades de interés público deberían estar sometidos a inspecciones por parte de una autoridad de supervisión pública, bien de manera exclusiva, bien junto con otro organismo competente de conformidad con el punto 6.

6. Debería existir la posibilidad de delegar las tareas relacionadas con la ejecución de las inspecciones en otro organismo competente, siempre que se garantice la responsabilidad de dicho organismo ante la autoridad pública de supervisión y que ésta conserve, al menos, las competencias siguientes:

- a) la aprobación y, si la autoridad pública de supervisión lo considera adecuado, la modificación de la metodología en materia de inspección, incluidos los manuales de inspección y seguimiento, los métodos de información y los programas de inspección periódica;
- b) la aprobación y, si la autoridad pública de supervisión lo considera adecuado, la modificación de los informes de inspección y de seguimiento;
- c) la aprobación y, si la autoridad pública de supervisión lo considera necesario, la designación de inspectores para cada inspección;
- d) la formulación de recomendaciones e instrucciones de todo tipo al organismo en el que se hayan delegado las tareas.

7. La autoridad pública de supervisión debería tener derecho a participar en las inspecciones y obtener acceso a los archivos de inspección, los documentos de trabajo de las auditorías y cualquier otro documento pertinente.

8. Ninguna de las disposiciones en materia de financiación del sistema de control de calidad, incluidas las relativas al nivel de financiación y control financiero, deberían someterse a la aprobación o el veto de personas u organizaciones que representan o que pertenezcan de cualquier otra manera a la profesión contable, la profesión auditora o a sociedades de auditoría. El nivel de financiación debería ofrecer a la autoridad pública de supervisión la posibilidad de disponer de personal suficiente para la aplicación de los puntos 6 y 7.

1.2.5. RECOMENDACIÓN SOBRE CONTROL DE CALIDAD DE AUDITORES

9. Si el sistema de control de calidad es financiado por auditores legales o sociedades de auditoría sujetos a inspecciones, todos los honorarios o contribuciones de otro tipo que estén obligados a pagar deberían ser obligatorios y exigibles en su totalidad en los plazos prescritos.

Independencia de las inspecciones

10. La autoridad de supervisión pública ha de velar por que se establezcan las políticas y los procedimientos adecuados en materia de independencia y objetividad del personal, incluidos los inspectores, y de gestión del sistema de inspección.

11. No debería autorizarse a ejercer como inspector a los auditores legales en ejercicio o las personas contratadas por un auditor legal o una sociedad de auditoría, o asociadas a un auditor legal o una sociedad de auditoría de cualquier otra manera.

12. No debería autorizarse a ejercer como inspector a ninguna persona que haya estado asociada a un auditor legal o una sociedad de auditoría como empleada, socia o de cualquier otra manera, cuando se inspeccione a dicho auditor o sociedad de auditoría antes de haber transcurrido dos años desde el final de dicha asociación.

13. Los inspectores deben declarar que no existe conflicto de intereses entre ellos y el auditor legal o la sociedad de auditoría objeto de inspección. Los inspectores que hagan una declaración falsa o incompleta deberían ser excluidos de las inspecciones y ser objeto de una sanción eficaz, proporcionada y disuasoria.

14. Los inspectores sólo deberían ser remunerados por la autoridad pública de supervisión o por el organismo en el que se haya delegado la ejecución de las inspecciones. No deberían ser remunerados por el auditor legal o la sociedad de auditoría controlados, ni por sus redes.

15. Cuando una autoridad pública de supervisión considere que son necesarios conocimientos específicos para la buena ejecución de una inspección, los inspectores deberían estar asistidos por expertos. Dichos expertos deberían actuar bajo el control directo de un inspector y cumplir los requisitos enunciados en los puntos 10 y 12 a 14.

Orientaciones metodológicas para las inspecciones

16. Cuando el número de inspectores disponibles en un Estado miembro para la realización de inspecciones sobre el terreno sea temporalmente insuficiente, la autoridad pública de supervisión debería poder tomar la decisión de que dichos controles sean realizados por expertos, siempre que cumplan los requisitos previstos en el artículo 29, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/43/CE, se responsabilicen enteramente ante la autoridad pública de supervisión y se realicen inspecciones sobre el terreno de los propios auditores legales o sociedades de auditoría al menos una vez cada seis años.

17. Las inspecciones deberían abarcar los aspectos siguientes:

- a) evaluación de la concepción del sistema interno de control de calidad de la sociedad de auditoría;
- b) adecuadas pruebas de cumplimiento de los procedimientos y revisión de los archivos de auditoría de entidades de interés público, a fin de comprobar la eficacia del sistema interno de control de calidad;

1.2.5. RECOMENDACIÓN SOBRE CONTROL DE CALIDAD DE AUDITORES

- c) a la luz de las conclusiones de la inspección en virtud de las letras a) y b), evaluación del contenido del último informe anual de transparencia publicado por el auditor legal o la sociedad de auditoría de conformidad con el artículo 40 de la Directiva 2006/43/CE.

18. El control se centrará, al menos, en los principios y procedimientos de control internos siguientes del auditor legal o la sociedad de auditoría:

- a) cumplimiento por el auditor legal o la sociedad de auditoría de las normas de auditoría y de control de calidad aplicables, los requisitos éticos y de independencia, incluidos los relativos al capítulo IV y al artículo 42 de la Directiva 2006/43/CE, y las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas del Estado miembro de que se trate;
- b) cantidad y calidad de los recursos utilizados, incluido el cumplimiento de los requisitos de formación continua previstos en el artículo 13 de la Directiva 2006/43/CE;
- c) cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 25 de la Directiva 2006/43/CE en materia de honorarios percibidos.

19. A los efectos de pruebas de cumplimiento, al menos una parte importante de los archivos de auditoría deberían seleccionarse a partir de un análisis del riesgo de la ejecución inadecuada de la auditoría legal.

Resultado de las inspecciones

20. Las conclusiones y resultados de la inspección en las que se basan las recomendaciones, incluidas las relativas al informe de transparencia, deberían comunicarse debidamente al auditor legal o a la sociedad de auditoría inspeccionados, y ser objeto de discusión con ellos, antes de finalizar el informe de inspección. El auditor legal o la sociedad de auditoría inspeccionados deberían disponer de un período no superior a doce meses a partir de la emisión del informe de inspección para tomar medidas con arreglo a las recomendaciones sobre el sistema interno de control de calidad de la sociedad de auditoría. Si el auditor legal o la sociedad de auditoría inspeccionados no siguen debidamente las recomendaciones, la autoridad pública de supervisión debería dar a conocer las principales deficiencias observadas en el sistema interno de control de calidad.

21. Un sistema de supervisión pública debería tener derecho, con arreglo a las normas de procedimiento del Estado miembro de que se trate, de adoptar medidas disciplinarias o imponer sanciones a los auditores legales y las sociedades de auditoría.

22. La autoridad pública de supervisión debería, al menos, informar al público oportuna y adecuadamente sobre las medidas disciplinarias o las sanciones definitivas impuestas a los auditores legales y a las sociedades de auditoría en relación con la ejecución de las auditorías legales. Debería identificar al auditor legal o la sociedad de auditoría de que se trate y describir las principales deficiencias por las que se han impuesto dichas medidas o sanciones.

23. Cuando durante una inspección se determine que el informe de transparencia publicado por un auditor legal o una sociedad de auditoría con arreglo al artículo 40 de

1.2.5. RECOMENDACIÓN SOBRE CONTROL DE CALIDAD DE AUDITORES

la Directiva 2006/43/CE contiene información, incluyendo la que se refiere a la eficacia del sistema interno de control de calidad de la sociedad de auditoría, que la autoridad de supervisión pública considera manifiestamente engañosa, se debería velar por que el informe de transparencia se modifique en consecuencia y sin demora.

Transparencia de los resultados generales del sistema de control de calidad

24. Las autoridades públicas de supervisión deberían elaborar un informe anual sobre los resultados generales del sistema control de calidad. Dicho informe debería contener información sobre las recomendaciones emitidas y el seguimiento de las recomendaciones, así como sobre las medidas disciplinarias y las sanciones impuestas. También debería incluir información cuantitativa e información clave sobre los resultados en lo que se refiere a los recursos financieros, el personal y la eficiencia y la eficacia del sistema de control de calidad.

Seguimiento

25. Se invita a los Estados miembros a informar a la Comisión de las medidas adoptadas a la luz de la presente Recomendación antes del 6 de mayo de 2009.

Destinatarios

26. Los destinatarios de la presente Recomendación serán los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el 6 de mayo de 2008.

Por la Comisión
Charlie McCREEVY
Miembro de la Comisión

1.2.6. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de junio de 2008 sobre la limitación de la responsabilidad civil de los auditores legales y las sociedades de auditoría.

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, y, en particular, su artículo 211, segundo guión,

Considerando lo siguiente:

- (1) 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo, establece una armonización mínima de los requisitos de auditoría legal. De conformidad con el artículo 31 de la citada Directiva, la Comisión debe presentar un informe sobre el impacto de las normas nacionales en materia de responsabilidad civil en la realización de auditorías legales sobre los mercados europeos de capitales y sobre los regímenes de seguro de los auditores legales y las sociedades de auditoría, y presentar recomendaciones si lo considera oportuno.
- (2) El buen funcionamiento de los mercados de capitales exige una capacidad de auditoría sostenible y un mercado de servicios de auditoría competitivo, en el que existan suficientes sociedades de auditoría que puedan y estén dispuestas a realizar las auditorías legales de sociedades cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de algún Estado miembro. Sin embargo, la creciente volatilidad de la capitalización bursátil de las sociedades ha incrementado considerablemente el riesgo de responsabilidad civil, al tiempo que las posibilidades de obtener cobertura de seguro frente a los riesgos asociados a tales auditorías se han ido reduciendo.
- (3) La responsabilidad civil conjunta y solidaria ilimitada puede disuadir a las sociedades y redes de auditoría de participar en el mercado internacional de auditoría de sociedades cotizadas en la Comunidad, por lo que es escasa la probabilidad de que surjan nuevas redes de auditoría que puedan realizar la auditoría legal de dichas sociedades.
- (4) Por consiguiente, debería limitarse la responsabilidad de los auditores y las sociedades de auditoría, incluidos los auditores de grupo, que realicen la auditoría legal de las sociedades cotizadas. No obstante, una posible limitación de la responsabilidad no se justifica cuando el auditor incumpla deliberadamente sus deberes profesionales, y no debería ser válida en estos casos. Asimismo, esa limitación no debería afectar al derecho de los posibles perjudicados a obtener un resarcimiento justo.

1.2.6. RECOMENDACIÓN SOBRE LIMITACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL

- (5) Dado que los sistemas de responsabilidad civil de los Estados miembros varían notablemente entre sí, resulta oportuno en esta fase que cada Estado miembro pueda elegir el método de limitación que considere más apropiado para su sistema de responsabilidad civil.
- (6) Los Estados miembros deberían poder, pues, fijar un límite máximo para la responsabilidad civil de los auditores dentro de su ordenamiento jurídico nacional. Otra posibilidad sería que los Estados miembros establecieran, dentro de su ordenamiento jurídico, un sistema de responsabilidad proporcional, con arreglo al cual los auditores legales y las sociedades de auditoría sean responsables sólo en la medida en que contribuyan al daño ocasionado, sin ser conjunta y solidariamente responsables con otras partes. En aquellos Estados miembros en los que únicamente la sociedad auditada, y no los accionistas individuales o cualquier otro tercer interesado, pueda reclamar contra los auditores legales, el Estado miembro debería poder también autorizar que la sociedad, sus accionistas y el auditor fijen el límite de la responsabilidad de este último, con las oportunas garantías para los inversores de la sociedad auditada.

RECOMIENDA:¹

Objeto

1. La presente Recomendación se refiere a la responsabilidad civil de los auditores y las sociedades de auditoría que realicen la auditoría legal de las cuentas anuales o consolidadas de sociedades domiciliadas en un Estado miembro y cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de un Estado miembro.

Limitación de responsabilidad

2. La responsabilidad civil de los auditores legales y las sociedades de auditoría, que se derive del incumplimiento de sus deberes profesionales, debería limitarse, salvo cuando el auditor legal o la sociedad de auditoría incumplan deliberadamente dichos deberes.

3. La limitación de la responsabilidad debería aplicarse frente a la sociedad auditada y frente a terceros con derecho a reclamar indemnización en virtud del ordenamiento jurídico nacional.

4. La limitación de la responsabilidad no debería impedir que las partes perjudicadas obtengan un resarcimiento justo.

Métodos para limitar la responsabilidad

5. Los Estados miembros deberían adoptar medidas dirigidas a limitar la responsabilidad. A tal efecto, se recomienda el uso de uno o varios de los siguientes métodos en particular:

¹ Ver TRLAC art. 22 y RLAC art. 55.

1.2.6. RECOMENDACIÓN SOBRE LIMITACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL

- a) fijación de una cuantía máxima o de una fórmula que permita calcular esa cuantía;
- b) fijación de un conjunto de principios en virtud de los cuales un auditor legal o una sociedad de auditoría únicamente sean responsables dentro de los límites de su contribución real al perjuicio sufrido por el reclamante, y, por tanto, no sean conjunta y solidariamente responsables con otros causantes del perjuicio;
- c) establecimiento de disposiciones que autoricen que la sociedad objeto de auditoría y el auditor legal o la sociedad de auditoría fijen un límite de responsabilidad mediante un acuerdo.

6. Cuando la responsabilidad se limite mediante acuerdo, conforme a lo indicado en el punto 5, letra c), los Estados miembros deberían cerciorarse de que se cumplan las siguientes condiciones:

- a) que el acuerdo esté sujeto a revisión judicial;
- b) en lo que atañe a la sociedad objeto de auditoría, que la limitación sea decidida colectivamente por los miembros de los órganos de administración, de dirección y de supervisión a que se refiere el artículo 50 ter de la Directiva 78/660/CEE del Consejo, o, en el caso de una auditoría de grupo, el artículo 36 bis de la Directiva 83/349/CEE del Consejo, y la decisión sea aprobada por los accionistas de dicha sociedad;
- c) que la limitación y toda posible modificación de la misma se refleje en la memoria de las cuentas de la sociedad auditada.

7. Antes de adoptar medidas para la aplicación de los métodos mencionados en el punto 5, letras a), b) o c), o cualquier otro método de limitación de la responsabilidad que se ajuste a lo especificado en los puntos 2, 3 y 4, los Estados miembros deberían examinar el impacto sobre los mercados financieros y los inversores, y sobre las condiciones de acceso al mercado de las auditorías legales de las sociedades cotizadas, así como sobre la calidad de la auditoría, la asegurabilidad de los riesgos y las sociedades objeto de auditoría.

Seguimiento

8. Se invita a los Estados miembros a informar a la Comisión de las medidas adoptadas a la luz de la presente Recomendación antes del 5 de junio de 2010.

Destinatarios

9. Los destinatarios de la presente Recomendación serán los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el 5/VI/2008.

Por la Comisión
Charlie McCREEVY
Miembro de la Comisión

1.2.7. DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 19 de enero de 2011 sobre la equivalencia de los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones que aplican algunos terceros países a los auditores y sociedades de auditoría y sobre un período transitorio autorizado para las actividades de auditoría en la Unión Europea de los auditores y sociedades de auditoría de ciertos terceros países

[notificada con el número C (2011) 117] (2011/30/UE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Vista 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo, y, en particular, su artículo 46, apartado 2,

Considerando lo siguiente:

- (1) Por disposición del artículo 45, apartado 1, de la Directiva 2006/43/CE, las autoridades competentes de los Estados miembros deben inscribir en un registro a todos los auditores y sociedades de auditoría que presenten informes de auditoría referentes a las cuentas anuales o consolidadas de empresas constituidas fuera de la Comunidad cuyos valores negociables estén admitidos a cotización en un mercado regulado dentro de la Comunidad. El apartado 3 de ese mismo artículo dispone que los Estados miembros sometan a esos auditores y sociedades de auditoría a sus sistemas de supervisión, control de calidad, investigación y sanciones.
- (2) La Decisión 2008/627/CE de la Comisión, de 29 de julio de 2008, por la que se establece un período transitorio para las actividades de los auditores y las sociedades de auditoría de algunos terceros países, autorizó a los auditores y sociedades de auditoría de los terceros países que figuran en su anexo para que prosiguieran en la Unión Europea la elaboración de informes de auditoría sobre las cuentas anuales o consolidadas de los ejercicios financieros iniciados entre el 29 de junio de 2008 y el 1 de julio de 2010.
- (3) La Comisión ha procedido a evaluar los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones aplicados a los auditores y sociedades de auditoría de los terceros países y territorios que figuran en la lista del anexo de la Decisión 2008/627/CE. Las evaluaciones se han llevado

1.2.7. DECISIÓN SOBRE EQUIVALENCIA DE SISTEMAS DE SUPERVISIÓN PÚBLICA EN LA U.E.

a cabo con la asistencia del Grupo Europeo de Organismos de Supervisión de Auditores. Los principios que rigen esos sistemas se han evaluado atendiendo a los criterios dispuestos en los artículos 29, 30 y 32 de la Directiva 2006/ 43/ CE, que son los que regulan los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones establecidos para los auditores y sociedades de auditoría de los Estados miembros. El objetivo último de la cooperación entre los Estados miembros y los sistemas de los terceros países aplicados a los auditores y a las sociedades de auditoría ha de ser conseguir que cada parte confíe en los sistemas de supervisión de la otra basándose en su equivalencia.

- (4) Tras esas evaluaciones, se observa que Australia, Canadá, China, Corea del Sur, Croacia, Japón, Singapur, Sudáfrica y Suiza tienen para los auditores y sociedades de auditoría unos sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones que funcionan con normas similares a las contenidas en los artículos 29, 30 y 32 de la Directiva 2006/ 43/ CE. Procede por tanto considerar que los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones establecidos para los auditores y sociedades de auditoría de esos terceros países son equivalentes a los sistemas que funcionan para los auditores y sociedades de auditoría de los Estados miembros.
- (5) En el caso de Sudáfrica, la legislación nacional requiere el previo consentimiento de los auditores o sociedades de auditoría para que las autoridades competentes del país puedan transmitir información a las autoridades competentes de los Estados miembros. Ese requisito puede plantear dificultades para la aplicación efectiva del artículo 46, apartado 1, de la Directiva 2006/ 43/ CE. Por tal motivo, hasta que se efectúen los cambios necesarios en la legislación sudafricana, las autoridades competentes de los Estados miembros deben poder, al registrar a auditores y sociedades de auditoría que presenten informes de auditoría de empresas constituidas en Sudáfrica, exigir que los auditores y sociedades de auditoría renuncien a ese derecho de previo consentimiento.
- (6) Los Estados Unidos de América aplican a los auditores y sociedades de auditoría un sistema de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones que funciona con arreglo a unas normas similares a las establecidas en los artículos 29, 30 y 32 de la Directiva 2006/43/CE. Sin embargo, las autoridades competentes de ese país no consideran que el objetivo último de la cooperación con los Estados miembros sea alcanzar la confianza mutua con las autoridades que son responsables en ellos del sistema de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones aplicado a sus auditores y sociedades de auditoría. Y, mientras no haya confianza mutua, las disposiciones del artículo 46, apartado 1, no deben poder ser aplicadas de forma plena y permanente por los Estados miembros a los auditores y sociedades de auditoría que presenten informes de auditoría referentes a las cuentas anuales o consolidadas de empresas constituidas en los Estados Unidos de América. En consecuencia, el sistema de supervisión pública,

1.2.7. DECISIÓN SOBRE EQUIVALENCIA DE SISTEMAS DE SUPERVISIÓN PÚBLICA EN LA U.E.

control de calidad, investigación y sanciones aplicado a los auditores y sociedades de auditoría de ese país debe ser revisado para evaluar los avances que se realicen en la consecución de la confianza mutua. Por tales motivos, es preciso que, en lo que respecta a ese sistema, la presente Decisión se limite temporalmente y deje de aplicarse el 31 de julio de 2013.

- (7) Una vez que la Comisión haya adoptado una decisión por la que reconozca que el sistema de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones aplicado a los auditores y sociedades de auditoría de un tercer país o territorio es equivalente a los efectos del artículo 46, apartado 1, de la Directiva 2006/43/CE, los Estados miembros deben poder, sobre bases de reciprocidad, dejar de aplicar o modificar los requisitos del artículo 45, apartados 1 y 3, para los auditores y sociedades de auditoría de ese tercer país o territorio. De conformidad con el artículo 46, apartado 3, de la misma Directiva, las condiciones en que esos requisitos deban dejar de aplicarse o hayan de modificarse tienen que establecerse mediante una fórmula de cooperación entre el Estado miembro y el tercer país o territorio de que se trate y han de comunicarse a la Comisión.
- (8) Abu Dhabi, Brasil, el Centro Financiero Internacional de Dubai, Guernesey, Hong Kong, India, Indonesia, la Isla de Man, Jersey, Malasia, Mauricio, Rusia, Tailandia, Taiwán y Turquía han establecido ya o están estableciendo sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones para los auditores y sociedades de auditoría. Sin embargo, la información disponible sobre el funcionamiento de esos sistemas y las normas que los regulan es por ahora insuficiente. Para poder realizar una nueva evaluación que permita tomar una decisión final respecto de la equivalencia de dichos sistemas, se precisa obtener información complementaria de esos terceros países y territorios. Es, pues, conveniente que el período transitorio concedido por la Decisión 2008/627/CE se prorrogue en el caso de los auditores y sociedades de auditoría que presenten informes de auditoría referentes a las cuentas anuales o consolidadas de empresas constituidas en aquellos terceros países y territorios.
- (9) Aunque no incluido en la Decisión 2008/627/CE, Egipto ha establecido con posterioridad a la fecha de esa Decisión un sistema de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones para los auditores y sociedades de auditoría. Para poder realizar una nueva evaluación que permita tomar una decisión final respecto de la equivalencia del sistema de Egipto, se precisa obtener información complementaria de ese país. Procede, por lo tanto, incluir en el período transitorio a los auditores y sociedades de auditoría que presenten informes de auditoría referentes a las cuentas anuales o consolidadas de empresas constituidas en Egipto.
- (10) Bermudas, las Islas Caimán, Israel y Nueva Zelanda no disponen todavía de un sistema de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones para los auditores y sociedades de auditoría. No obstante, esos terceros países y territorios han contraído con la Comisión un claro compromi-

1.2.7. DECISIÓN SOBRE EQUIVALENCIA DE SISTEMAS DE SUPERVISIÓN PÚBLICA EN LA U.E.

so público de establecer con arreglo a un plan de acción concreto un sistema de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones para auditores y sociedades de auditoría que esté sujeto a normas equivalentes a las dispuestas en los artículos 29, 30 y 32 de la Directiva 2006/43/CE. Es, pues, oportuno que el período transitorio concedido por la Decisión 2008/627/CE se prorrogue en el caso de los auditores y sociedades de auditoría que presenten informes de auditoría referentes a las cuentas anuales o consolidadas de empresas constituidas en dichos terceros países y territorios. No obstante, la Comisión debe revisar los avances que hayan realizado estos en 2011 con la promulgación de disposiciones que establezcan para los auditores y sociedades de auditoría un sistema de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones y ha de evaluar la necesidad de acortar el período transitorio para esos terceros países y territorios.

- (11) Los auditores y las sociedades de auditoría que presentan informes de auditoría referentes a las cuentas anuales o consolidadas de empresas constituidas en Argentina, Bahamas, Chile, Kazajstán, Marruecos, México, Pakistán y Ucrania se beneficiaron en su momento del período transitorio concedido por la Decisión 2008/627/CE. Esos países, sin embargo, no han facilitado desde entonces ninguna información sobre sus sistemas de regulación y supervisión de auditorías. En estas circunstancias, no parece que dichos países tengan interés en que la Comisión siga reconociendo que la regulación dada por ellos a las auditorías es equivalente a los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones aplicados a los auditores y sociedades de auditoría de los Estados miembros. Por consiguiente, el período transitorio que se les concedió en virtud de la Decisión 2008/627/CE no debe prorrogarse para los auditores y sociedades de auditoría que presenten informes de auditoría referentes a las cuentas anuales o consolidadas de empresas constituidas en esos países.
- (12) Para proteger a los inversores, es preciso que los auditores y sociedades de auditoría que presenten informes de auditoría referentes a las cuentas anuales o consolidadas de empresas constituidas en los terceros países que figuran en el anexo de la presente Decisión puedan proseguir durante el período transitorio sus actividades auditoras en la Unión Europea sin estar registrados con arreglo al artículo 45 de la Directiva 2006/43/CE, siempre que faciliten la información requerida. En caso de que así lo hagan, esos auditores y sociedades de auditoría deben poder continuar sus actividades auditoras con relación a las cuentas anuales o consolidadas de los ejercicios financieros que se inicien durante el período comprendido entre el 2 de julio de 2010 y el 31 de julio de 2012. La presente Decisión no ha de afectar al derecho de los Estados miembros de aplicar sus sistemas de investigación y sanciones a dichos auditores y sociedades de auditoría.
- (13) Cuando los valores negociables de una empresa constituida en uno de los terceros países o territorios que figuran en el artículo 1 de la presente Decisión estén admitidos a cotización en un mercado regulado de un Estado miembro pero no, en cambio, en el tercer país o territorio donde la empresa esté consti-

1.2.7. DECISIÓN SOBRE EQUIVALENCIA DE SISTEMAS DE SUPERVISIÓN PÚBLICA EN LA U.E.

tuida, los Estados miembros deben garantizar que todos los encargos de auditoría relacionados con los estados financieros de dicha empresa estén cubiertos por fórmulas de cooperación celebradas con ese tercer país o territorio a fin de determinar el sistema de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones que deba aplicarse a los auditores de la empresa. En los casos en que los encargos de auditoría sean realizados por un auditor o sociedad de auditoría de un Estado miembro, los demás Estados miembros deben estar obligados a cooperar para garantizar que tales encargos entren en el ámbito de uno de sus sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones.

- (14) Cuando los valores negociables de una empresa constituida en uno de los terceros países o territorios que figuran en el anexo de la presente Decisión estén admitidos a cotización en un mercado regulado de un Estado miembro pero no, en cambio, en el tercer país o territorio donde la empresa esté constituida, los Estados miembros deben cooperar con ese tercer país o territorio para garantizar que todos los encargos de auditoría relacionados con las declaraciones financieras de dicha empresa estén cubiertos por un sistema de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones. En los casos en que los encargos de auditoría sean realizados por un auditor o sociedad de auditoría de un Estado miembro, los demás Estados miembros deben estar obligados a cooperar para garantizar que tales encargos entren en el ámbito de uno de sus sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones.
- (15) Durante el período transitorio, los Estados miembros no deben tomar decisiones de equivalencia a nivel nacional. El hecho de que los auditores y sociedades de auditoría que presenten informes de auditoría referentes a las cuentas anuales o consolidadas de empresas constituidas en los terceros países y territorios que figuran en el anexo de la presente Decisión puedan, en virtud de esta, proseguir sus actividades de auditoría con relación a las empresas a las que se refiere el artículo 45 de la Directiva 2006/43/CE no debe impedir que las autoridades competentes de un Estado miembro puedan establecer con las autoridades competentes de un tercer país o territorio fórmulas de cooperación para controles de calidad concretos.
- (16) La Comisión tiene que supervisar el funcionamiento de las medidas transitorias y analizar los avances de los terceros países y territorios a los que se concede o se prorroga el período transitorio. Al final de ese período, la Comisión debe poder decidir sobre la equivalencia de los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones aplicados a los auditores y sociedades de auditoría de los terceros países y territorios aquí considerados. Asimismo, ha de examinar si los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones aplicados por los Estados miembros a sus auditores y sociedades de auditoría se han enfrentado a dificultades para ser reconocidos como equivalentes por los terceros países y territorios a los que afecta la presente Decisión.
- (17) Las medidas previstas en la presente Decisión se ajustan al dictamen del Comité establecido por el artículo 48, apartado 1, de la Directiva 2006/43/ CE.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:¹

Artículo 1.

A efectos del artículo 46, apartado 1, de la Directiva 2006/43/CE, los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones de los auditores y sociedades de auditoría de los terceros países que se indican a continuación se considerarán equivalentes a los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones aplicados a los auditores y sociedades de auditoría de los Estados miembros, con relación a las actividades de auditoría referentes a las cuentas anuales o consolidadas de los ejercicios financieros iniciados desde el 2 de julio de 2010:

- 1) Australia;
- 2) Canadá;
- 3) China;
- 4) Croacia;
- 5) Japón;
- 6) Singapur;
- 7) Sudáfrica;
- 8) Corea del Sur;
- 9) Suiza;
- 10) Estados Unidos de América.

Artículo 2.

1. Los Estados miembros no aplicarán el artículo 45 de la Directiva 2006/43/CE a aquellos auditores y sociedades de auditoría que, como prevé el apartado 1 de ese artículo, presenten, para los ejercicios financieros que se inicien entre el 2 de julio de 2010 y el 31 de julio de 2012, informes de auditoría referentes a las cuentas anuales o consolidadas de empresas constituidas en los terceros países y territorios que figuran en el anexo de la presente Decisión, siempre que tales auditores y sociedades faciliten a las autoridades competentes del Estado miembro interesado la totalidad de la información siguiente:

- a) el nombre y dirección del auditor o de la sociedad de auditoría de que se trate e información sobre su estructura jurídica;
- b) si el auditor o la sociedad de auditoría pertenece a una red, una descripción de esta;
- c) las normas auditoras y los requisitos de independencia que se hayan aplicado a la auditoría considerada;
- d) una descripción del sistema de control de calidad interno aplicado en la sociedad de auditoría;
- e) una indicación, en su caso, de la fecha en que haya tenido lugar el último control de calidad del auditor o sociedad de auditoría, así como, a menos que sea

¹ Ver TRLAC art. 41 y 43 y RLAC art. 39 y 103.

1.2.7. DECISIÓN SOBRE EQUIVALENCIA DE SISTEMAS DE SUPERVISIÓN PÚBLICA EN LA U.E.

facilitada por la autoridad competente del tercer país, la información necesaria sobre los resultados de ese control. En caso de que tal información no sea pública, las autoridades competentes de los Estados miembros le darán tratamiento confidencial.

2. Los Estados miembros garantizarán que los ciudadanos sean informados del nombre y dirección de los auditores y sociedades de auditoría que presenten informes de auditoría referentes a las cuentas anuales o consolidadas de empresas constituidas en los terceros países y territorios que figuran en el anexo de la presente Decisión, así como del hecho de que los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones de esos países y territorios no están reconocidos aún como equivalentes en virtud del artículo 46, apartado 2, de la Directiva 2006/43/CE. A tal fin, las autoridades competentes de los Estados miembros a las que se refiere el artículo 45 de esa misma Directiva podrán registrar también a los auditores y sociedades de auditoría que lleven a cabo auditorías de las cuentas anuales o consolidadas de empresas constituidas en los terceros países y territorios que figuran en el anexo de la presente Decisión.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, los Estados miembros podrán aplicar sus sistemas de investigación y sanciones a los auditores y sociedades de auditoría que lleven a cabo auditorías de las cuentas anuales o consolidadas de empresas constituidas en los terceros países y territorios que recoge el anexo de la presente Decisión.

4. El apartado 1 se entenderá sin perjuicio de las fórmulas de cooperación que acuerden para los controles de calidad las autoridades competentes de un Estado miembro y las de cualquiera de los terceros países o territorios que figuran en el anexo de la presente Decisión, siempre que tales fórmulas:

- a) prevean la realización de controles de calidad basados en la igualdad de trato;
- b) hayan sido comunicadas previamente a la Comisión, y
- c) no impidan cualquier decisión que deba adoptar la Comisión en virtud del artículo 47 de la Directiva 2006/43/CE.

Artículo 3.

La Comisión supervisará la situación de los terceros países y territorios que figuran en la lista del anexo. En particular, examinará si las autoridades administrativas competentes de los países y territorios que han contraído con la Comisión el compromiso público de establecer para los auditores y sociedades de auditoría un sistema de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones llegan o no a adoptar dicho sistema. Tal examen atenderá a los criterios siguientes:

- a) si los sistemas establecidos son independientes de la profesión de auditor;
- b) si garantizan una supervisión adecuada de las auditorías a las que se sometan las empresas cotizadas oficialmente;
- c) si su funcionamiento es transparente y garantiza que los resultados de los controles de calidad sean fiables;
- d) si se apoyan efectivamente en investigaciones y sanciones.

En el caso de Bermudas, las Islas Caimán, Israel y Nueva Zelanda, la Comisión examinará de forma especial los avances que se realicen en 2011 con la promulgación

1.2.7. DECISIÓN SOBRE EQUIVALENCIA DE SISTEMAS DE SUPERVISIÓN PÚBLICA EN LA U.E.

de legislación que establezca un sistema de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones para los auditores y sociedades de auditoría. Si fuere necesario, la Comisión modificará el anexo de la presente Decisión en consonancia con los resultados de ese examen.

Artículo 4.

El punto 10 del artículo 1 dejará de aplicarse el 31 de julio de 2013.

Artículo 5.

Los destinatarios de la presente Decisión serán los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el 19 de enero de 2011.

Por la Comisión
Michel BARNIER
Miembro de la Comisión

ANEXO LISTA DE TERCEROS PAÍSES Y TERRITORIOS

Abu Dhabi
Bermudas
Brasil
Islas Caimán
Centro Financiero Internacional de Dubai
Egipto
Guernesey
Hong Kong
India
Indonesia
Isla de Man
Israel
Jersey
Malasia
Mauricio
Nueva Zelanda
Rusia
Taiwán
Tailandia
Turquía.

1.2.8. DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de febrero de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de determinados terceros países con arreglo a la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.

[notificada con el número C (2010) 590] (2010/64/UE)

LA COMISIÓN EUROPEA,¹

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Vista 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo, y, en particular, su artículo 47, apartado 3, párrafo primero,

Considerando lo siguiente:

- (1) Con arreglo al artículo 47, apartado 1, y al artículo 53 de la Directiva 2006/43/CE, desde el 29 de junio de 2008 las autoridades competentes de los Estados miembros únicamente pueden permitir el envío de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría a las autoridades competentes de un tercer país en el supuesto de que la Comisión haya declarado la adecuación de dichas autoridades y de que existan acuerdos de trabajo basados en la reciprocidad entre ellas y las autoridades competentes de los correspondientes Estados miembros. Por consiguiente, es necesario determinar qué autoridades competentes de terceros países cumplen los requisitos adecuados a efectos del envío a las mismas de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría.
- (2) El envío de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría a las autoridades competentes de un tercer país reviste considerable importancia desde el punto de vista del interés general, de cara al ejercicio de una supervisión pública independiente. Por consiguiente, resulta oportuno que todo envío de esa índole por parte de las autoridades competentes de los Estados miembros se realice exclusivamente a efectos del ejercicio, por las autoridades competentes del tercer país, de las competencias de supervisión pública, control

¹ Ver DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 1 de septiembre de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América.

1.2.8. DECISIÓN SOBRE ADECUACIÓN DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES DE DETERMINADOS TERCEROS PAÍSES

externo de calidad e investigación de los auditores y las sociedades de auditoría. Los empleados o antiguos empleados de las autoridades competentes del tercer país que reciban la información están sujetos a la obligación de secreto profesional.

- (3) La Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, se aplica al tratamiento de datos personales realizado en aplicación de la presente Directiva. En consecuencia, cuando el envío de papeles de trabajo de auditoría, u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría, a las autoridades competentes de los terceros países indicados más adelante, suponga la divulgación de datos personales, resulta oportuno que se lleve a cabo siempre de conformidad con las disposiciones de la Directiva 95/46/CE. Es conveniente que los Estados miembros, a través de acuerdos de trabajo que se ajusten a lo dispuesto en el capítulo IV de la Directiva 95/46/CE entre sus autoridades competentes y las autoridades competentes de terceros países, se cercioren de que estas últimas no divulgarán, a su vez, los datos personales contenidos en los papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría y que les sean enviados, sin el consentimiento previo de sus propias autoridades competentes. El Supervisor Europeo de Protección de Datos ha sido consultado en lo que respecta a la presente Decisión.
- (4) La adecuación de las autoridades competentes de un tercer país debe evaluarse a la luz de los requisitos de cooperación contemplados en el artículo 36 de la Directiva 2006/43/CE o de resultados funcionales equivalentes en lo esencial. En particular, procede evaluar la adecuación a la luz de las competencias ejercidas por las autoridades del tercer país considerado, de las salvaguardias frente a la ruptura del secreto profesional y de las normas sobre confidencialidad aplicadas por dichas autoridades, así como de la facultad que les otorguen sus disposiciones legales y reglamentarias para cooperar con las autoridades competentes de los Estados miembros.
- (5) Dado que los auditores y las sociedades de auditoría de las empresas comunitarias que hayan emitido valores en Canadá, Japón o Suiza, o que formen parte de un grupo que presente cuentas consolidadas obligatorias en dichos países, se rigen por la normativa nacional de los mismos, procede determinar si las autoridades competentes de los Estados miembros pueden enviar papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría a las autoridades competentes de los citados países, exclusivamente a efectos del ejercicio de sus competencias de supervisión pública, control externo de calidad e investigación de los auditores y las sociedades de auditoría.
- (6) Se ha evaluado la adecuación, a efectos de lo dispuesto en el artículo 47 de la Directiva 2006/43/CE, de las autoridades competentes de Canadá, Japón

1.2.8. DECISIÓN SOBRE ADECUACIÓN DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES DE DETERMINADOS TERCEROS PAÍSES

y Suiza. Sobre la base de tales evaluaciones, resulta oportuno adoptar decisiones en cuanto a la adecuación de las citadas autoridades.

- (7) El Canadian Public Accountability Board (Consejo de Rendición Pública de Cuentas de Canadá) es competente para la supervisión pública, el control externo de calidad y la investigación de los auditores y las sociedades de auditoría. Impone salvaguardias adecuadas, al prohibir y sancionar la divulgación de información confidencial a terceras personas o autoridades por los miembros o antiguos miembros de su personal. Los papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría y que le sean transmitidos se utilizarían exclusivamente para fines relacionados con la supervisión pública, el control externo de calidad y la investigación de los auditores y las sociedades de auditoría. Con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias canadienses, el citado órgano puede enviar papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores o las sociedades de auditoría canadienses a las autoridades competentes de cualquier Estado miembro. A la luz de lo anterior, resulta oportuno declarar que el Canadian Public Accountability Board cumple los requisitos adecuados a efectos de lo dispuesto en el artículo 47, apartado 1, de la Directiva 2006/43/CE.
- (8) La Financial Services Agency (Agencia de Servicios Financieros) de Japón y, dentro de la misma, el Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (Consejo Supervisor de Censores Jurados de Cuentas y Auditores) son competentes para la supervisión pública, el control externo de calidad y la investigación de los auditores y las sociedades de auditoría. La presente Decisión debe referirse únicamente a las competencias de la Financial Services Agency en materia de investigación de los auditores y las sociedades de auditoría. La Financial Services Agency de Japón y el Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board de Japón imponen salvaguardias adecuadas, al prohibir y sancionar la divulgación de información confidencial a terceras personas o autoridades por los miembros o antiguos miembros de su personal, y únicamente utilizarían los papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría y que les sean enviados con fines de supervisión pública, control externo de calidad e investigación de los auditores y las sociedades de auditoría. Con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias japonesas, los citados órganos pueden enviar papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores o las sociedades de auditoría de Japón a las autoridades competentes de cualquier Estado miembro. A la luz de lo anterior, resulta oportuno declarar que la Financial Services Agency de Japón y el Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board de Japón cumplen los requisitos adecuados a efectos de lo dispuesto en el artículo 47, apartado 1, de la Directiva 2006/43/CE.
- (9) La Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (Autoridad Federal de Supervisión en materia de Auditoría) de Suiza es competente para la

1.2.8. DECISIÓN SOBRE ADECUACIÓN DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES DE DETERMINADOS TERCEROS PAÍSES

supervisión pública, el control externo de calidad y la investigación de los auditores y las sociedades de auditoría. Impone salvaguardias adecuadas, al prohibir y sancionar la divulgación de información confidencial a terceras personas o autoridades por los miembros o antiguos miembros de su personal. Los papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría y que le sean transmitidos se utilizarían exclusivamente para fines relacionados con la supervisión pública, el control externo de calidad y la investigación de los auditores y las sociedades de auditoría. Con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias suizas, el citado órgano puede enviar papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores o las sociedades de auditoría de Suiza a las autoridades competentes de cualquier Estado miembro. A la luz de lo anterior, resulta oportuno declarar que la Autorité fédérale de surveillance en matière de révision de Suiza cumple los requisitos adecuados a efectos de lo dispuesto en el artículo 47, apartado 1, de la Directiva 2006/43/CE.

- (10) El envío de papeles de trabajo de auditoría debe comprender la concesión, a las autoridades que la presente Decisión declara adecuadas, de acceso a los papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría, o la transmisión de los mismos a dichas autoridades, previo acuerdo de las autoridades competentes de los Estados miembros, y la concesión de acceso a tales papeles o su transmisión a las citadas autoridades por las autoridades competentes de los Estados miembros. Resulta oportuno, por consiguiente, que ni los auditores legales ni las sociedades de auditoría estén autorizados a conceder acceso a los papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en su poder a las referidas autoridades, ni a transmitírselos, en condiciones distintas de las previstas en la presente Decisión y en el artículo 47 de la Directiva 2006/43/CE, por ejemplo, basándose en el consentimiento del auditor legal, de la sociedad de auditoría o de la empresa cliente.
- (11) La presente Decisión debe entenderse sin perjuicio de los acuerdos de cooperación a que se refiere el artículo 25, apartado 4, de la Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de diciembre de 2004, sobre la armonización de los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado y por la que se modifica la Directiva 2001/34/CE.
- (12) Dado que la presente Decisión se adopta durante el período transitorio otorgado a los auditores y a las sociedades de auditoría de determinados terceros países por la Decisión 2008/627/CE de la Comisión, de 29 de julio de 2008, por la que se establece un período transitorio para las actividades de los auditores y las sociedades de auditoría de algunos terceros países, no debe prejuzgar ninguna decisión final de equivalencia que la Comisión pueda adoptar de conformidad con el artículo 46 de la Directiva 2006/43/CE.

1.2.8. DECISIÓN SOBRE ADECUACIÓN DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES DE DETERMINADOS TERCEROS PAÍSES

- (13) La presente Decisión está destinada a facilitar una cooperación eficaz entre las autoridades competentes de los Estados miembros y las de Canadá, Japón y Suiza, con vistas al ejercicio de sus funciones de supervisión pública, control externo de calidad e investigación, y, al mismo tiempo, a la protección de los derechos de las partes interesadas. Resulta oportuno que los Estados miembros comuniquen a la Comisión los acuerdos de trabajo celebrados con las citadas autoridades, al objeto de que la Comisión pueda evaluar si la cooperación se ajusta a lo dispuesto en el artículo 47 de la Directiva 2006/43/CE.
- (14) El objetivo último de la cooperación con Canadá, Japón y Suiza en la supervisión de las auditorías es llegar a una situación de confianza mutua en los correspondientes sistemas de supervisión en la que el envío de papeles de trabajo de auditoría sería excepcional. La confianza mutua se basaría en la equivalencia entre los sistemas de supervisión de los auditores de la Comunidad y los de los citados países.
- (15) Las medidas previstas en la presente Decisión se ajustan al dictamen del Comité establecido de conformidad con el artículo 48, apartado 1, de la Directiva 2006/43/CE.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:²

Artículo 1.

Se considerará que las siguientes autoridades competentes de terceros países cumplen los requisitos adecuados a efectos de lo dispuesto en el artículo 47, apartado 1, de la Directiva 2006/43/CE:

- 1) Canadian Public Accountability Board;
- 2) Financial Services Agency de Japón;
- 3) Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board de Japón;
- 4) Autorité fédérale de surveillance en matière de révision de Suiza.

Artículo 2.

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 47, apartado 4, de la Directiva 2006/43/CE y de conformidad con su artículo 53, a partir del 29 de junio de 2008 todo envío de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría estará subordinado a la aprobación previa de la autoridad competente del Estado miembro afectado, o será efectuado por la autoridad competente del Estado miembro afectado.

2. El envío de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría no estará destinado a

² Ver TRLAC arts. 41 y 43 y RLAC art. 39 y 103.

1.2.8. DECISIÓN SOBRE ADECUACIÓN DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES
DE DETERMINADOS TERCEROS PAÍSES

finés distintos de la supervisión pública, el control externo de calidad o la investigación de los auditores y las sociedades de auditoría.

3. Cuando los papeles de trabajo de auditoría u otros documentos obren exclusivamente en poder de un auditor legal o una sociedad de auditoría registrados en un Estado miembro que no sea aquel en que esté registrado el auditor del grupo y cuya autoridad competente haya recibido una solicitud de alguna de las autoridades a que se refiere el artículo 1, los citados papeles o documentos únicamente se enviarán a la autoridad competente del tercer país afectado si la autoridad competente del primer Estado miembro lo ha autorizado expresamente.

Artículo 3.

Los destinatarios de la presente Decisión serán los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el 5 de febrero de 2010.

Por la Comisión
Charlie McCREEVY
Miembro de la Comisión

1.2.9. DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 1 de septiembre de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América con arreglo a la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.

[notificada con el número C (2010) 5676] (2010/485/UE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Vista 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo, y, en particular, su artículo 47, apartado 3, párrafo primero,

Tras haber consultado al Supervisor Europeo de Protección de Datos,

Considerando lo siguiente:¹

- (1) Con arreglo al artículo 47, apartado 1, y al artículo 53 de la Directiva 2006/43/CE, desde el 29 de junio de 2008, en caso de inspección o investigación de auditores legales o sociedades de auditoría, las autoridades competentes de los Estados miembros únicamente pueden permitir el envío de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría a las autoridades competentes de un tercer país en el supuesto de que la Comisión haya declarado que estas autoridades cumplen los requisitos adecuados y de que existan acuerdos de trabajo basados en la reciprocidad entre ellas y las autoridades competentes de los correspondientes Estados miembros. Por consiguiente, es necesario determinar qué autoridades competentes de terceros países cumplen los requisitos adecuados a efectos del envío a las mismas de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría.
- (2) El envío de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría a las autoridades competentes de un tercer país reviste considerable importancia desde el punto de vista del interés general, de cara al ejercicio de una supervisión pública independiente. Por consiguiente, resulta oportuno que todo envío de esa índole por parte de las autoridades competentes de los Estados miembros

¹ Ver DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 5 de febrero de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de determinados terceros países.

1.2.9. DECISIÓN SOBRE ADECUACIÓN DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES DE AUSTRALIA Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

se realice exclusivamente a efectos del ejercicio, por las autoridades competentes del tercer país, de las competencias de supervisión pública, control externo de calidad e investigación de los auditores y las sociedades de auditoría. Los Estados miembros deben garantizar que los acuerdos de trabajo bilaterales merced a los cuales es posible el envío de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría entre sus autoridades competentes y las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América prevean garantías adecuadas en lo relativo a la protección de los datos personales, así como a la protección del secreto profesional y de la información sensible desde el punto de vista comercial en relación con las empresas cuyas declaraciones financieras son objeto de auditoría, así como con los auditores de dichas sociedades que figuran en los papeles mencionados. Los empleados o antiguos empleados de las autoridades competentes del tercer país que reciban la información están sujetos a la obligación de secreto profesional.

- (3) No obstante lo dispuesto en el artículo 47, apartado 4, de la Directiva 2006/43/CE, resulta oportuno que los Estados miembros garanticen que a efectos de supervisión pública, control externo de calidad e investigación de los auditores y las sociedades de auditoría, se establecen contactos entre los auditores o las sociedades de auditoría de los Estados miembros, por un lado, y las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América por otro, a través de las autoridades competentes del Estado miembro en cuestión.
- (4) En casos excepcionales, los Estados miembros pueden aceptar llevar a cabo inspecciones conjuntas cuando sea necesario con vistas a una supervisión efectiva. Los Estados miembros pueden autorizar una cooperación con las autoridades competentes de Australia y de los Estados Unidos de América a través de inspecciones conjuntas o mediante observadores que no tengan facultades de inspección o investigación ni acceso a los papeles de trabajo de auditoría confidenciales u otros documentos confidenciales que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría. Resulta oportuno que dicha cooperación se desarrolle siempre en las condiciones establecidas en el artículo 47, apartado 2, de la directiva 2006/43/CE y en la presente Decisión, en particular, por lo que respecta a la necesidad de respetar la soberanía, la confidencialidad y la reciprocidad. Es preciso que los Estados miembros velen por que cualquier inspección conjunta llevada a cabo por sus autoridades competentes y las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América en el territorio de los Estados miembros en virtud del artículo 47 de la Directiva 2006/43/2006 se haga bajo la dirección de la autoridad competente del Estado miembro en cuestión.
- (5) La Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que

1.2.9. DECISIÓN SOBRE ADECUACIÓN DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES DE AUSTRALIA Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, se aplica al tratamiento de datos personales realizado en aplicación de esa Directiva. En consecuencia, cuando el envío de papeles de trabajo de auditoría, u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría, a las autoridades competentes de Australia o los Estados Unidos de América suponga la divulgación de datos personales, resulta oportuno que se lleve a cabo siempre de conformidad con las disposiciones de la Directiva 95/46/CE. Los Estados miembros deben establecer las oportunas salvaguardias con respecto a la protección de los datos personales transferidos, en particular mediante acuerdos vinculantes celebrados, conforme al capítulo IV de la Directiva 95/46/CE, entre sus autoridades competentes y las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América, y cerciorarse de que estas últimas no divulgarán, a su vez, los datos personales contenidos en los papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría y que les sean transmitidos, sin el consentimiento previo de las autoridades competentes de los Estados miembros afectados.

- (6) La adecuación de las autoridades competentes de un tercer país debe evaluarse a la luz de los requisitos de cooperación contemplados en el artículo 36 de la Directiva 2006/43/CE o de resultados funcionales equivalentes en lo esencial. En particular, procede evaluar la adecuación, a la luz de las competencias ejercidas por las autoridades de Australia y los Estados Unidos de América, de las salvaguardias frente a la ruptura del secreto profesional y de las normas sobre confidencialidad aplicadas por dichas autoridades, así como de la facultad que les otorguen sus disposiciones legales y reglamentarias para cooperar con las autoridades competentes de los Estados miembros.
- (7) Dado que los auditores y las sociedades de auditoría de las empresas de la Unión que hayan emitido valores en Australia o los Estados Unidos de América o que formen parte de un grupo que presente cuentas consolidadas obligatorias en dichos países, se rigen por la normativa nacional de los mismos, procede determinar si las autoridades competentes de los Estados miembros pueden enviar papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría a las autoridades competentes de los citados países, exclusivamente a efectos del ejercicio de sus competencias de supervisión pública, control externo de calidad e investigación de los auditores y las sociedades de auditoría.
- (8) Se ha evaluado la adecuación, a efectos de lo dispuesto en el artículo 47 de la Directiva 2006/43/CE, de las autoridades competentes de Australia o los Estados Unidos de América. Sobre la base de tal evaluación, resulta oportuno adoptar decisiones en cuanto a la adecuación de las citadas autoridades.
- (9) La Securities and Investments Commission (Comisión de Valores e Inversiones) de Australia es competente para la supervisión pública, el control ex-

1.2.9. DECISIÓN SOBRE ADECUACIÓN DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES DE AUSTRALIA Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

terno de calidad y la investigación de los auditores y las sociedades de auditoría. Impone salvaguardias adecuadas, al prohibir y sancionar la divulgación de información confidencial a terceras personas o autoridades por los miembros o antiguos miembros de su personal. Los papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría y que le sean transmitidos se utilizarán exclusivamente con fines de supervisión pública, control externo de calidad e investigación de los auditores y las sociedades de auditoría. Con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias de Australia, el citado ente puede transmitir papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores o de las sociedades de auditoría de Australia a las autoridades competentes de cualquier Estado miembro. A la luz de lo anterior, resulta oportuno declarar que la Securities and Investments Commission de Australia cumple los requisitos adecuados a efectos de lo dispuesto en el artículo 47, apartado 1, de la Directiva 2006/ 43/CE.

- (10) La Securities and Exchange Commission (Comisión de Valores y Bolsa) de los Estados Unidos de América es competente para investigar a los auditores y las sociedades de auditoría; procede que la presente Decisión se refiera únicamente a las competencias de dicho ente con respecto a la investigación de los auditores y las sociedades de auditoría. La Securities and Exchange Commission de los Estados Unidos de América impone salvaguardias adecuadas, al prohibir y sancionar la divulgación de información confidencial a terceras personas o autoridades por los miembros o antiguos miembros de su personal. Los papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría que le sean transmitidos se utilizarán exclusivamente con fines de investigación de los auditores y las sociedades de auditoría. Con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias de los Estados Unidos de América, la Securities and Exchange Commission de este país está autorizada a facilitar papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores o de las sociedades de auditoría de los Estados Unidos, conexos a investigaciones que pueda llevar a cabo sobre esos auditores y sociedades de auditoría, a las autoridades competentes de cualquier Estado miembro. A la luz de lo anterior, resulta oportuno declarar que la Securities and Exchange Commission de los Estados Unidos de América cumple los requisitos adecuados a efectos de lo dispuesto en el artículo 47, apartado 1, de la Directiva 2006/43/CE.
- (11) El Public Company Accounting Oversight Board (Consejo Supervisor de la Contabilidad de las Sociedades Anónimas) de los Estados Unidos de América es competente para la supervisión pública, el control externo de calidad y la investigación de los auditores y las sociedades de auditoría. Impone salvaguardias adecuadas, al prohibir y sancionar la divulgación de información confidencial a terceras personas o autoridades por los miembros o antiguos miembros de su personal. Los papeles de trabajo de auditoría u otros docu-

1.2.9. DECISIÓN SOBRE ADECUACIÓN DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES DE AUSTRALIA Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

mentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría que le sean transmitidos se utilizarán exclusivamente con fines de supervisión pública, control externo de calidad e investigación de los auditores y las sociedades de auditoría. Con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias de los Estados Unidos de América, puede otorgar a las autoridades competentes de cualquier Estado miembro acceso directo a los papeles de auditoría u otros documentos de auditoría que obren en poder de los auditores o de las sociedades de auditoría de Estados Unidos, pero, con arreglo a esa misma normativa, no puede transmitir dichos documentos a las autoridades competentes de los Estados miembros.

- (12) No obstante, la Securities and Exchange Commission de los Estados Unidos de América puede facilitar a las autoridades competentes de cualquier Estado miembro los informes de inspección emitidos por el Public Company Accounting Oversight Board de los Estados Unidos de América con respecto a los auditores y las sociedades de auditoría de ese país y, previa solicitud motivada, los papeles de trabajo de auditoría y otros documentos que obren en poder de los auditores o de las sociedades de auditoría de Estados Unidos y que se refieran a tales inspecciones. En consecuencia, la cooperación en las inspecciones sobre los auditores y las sociedades de auditoría entre las autoridades competentes de los Estados miembros y el Public Company Accounting Oversight Board de los Estados Unidos de América permite obtener resultados equivalentes en lo esencial al intercambio directo de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría previsto en el artículo 36 de la Directiva 2006/43/CE. A la luz de lo anterior, resulta oportuno declarar que el Public Company Accounting Oversight Board de los Estados Unidos de América cumple los requisitos adecuados a efectos de lo dispuesto en el artículo 47, apartado 1, de la Directiva 2006/43/CE.
- (13) El envío de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría debe comprender la concesión, a las autoridades que la presente Decisión declara adecuadas, de acceso a los papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría, o la transmisión de los mismos a dichas autoridades, previo acuerdo de las autoridades competentes de los Estados miembros, y la concesión de acceso a tales papeles o su transmisión a las citadas autoridades por las autoridades competentes de los Estados miembros. Resulta oportuno, por consiguiente, que, en caso de inspección o investigación, ni los auditores legales ni las sociedades de auditoría estén autorizados a conceder acceso a los papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en su poder a las referidas autoridades, ni a transmitírselos, en condiciones distintas de las previstas en la presente Decisión y en el artículo 47 de la Directiva 2006/43/CE, por ejemplo, basándose en el consentimiento del auditor legal, de la sociedad de auditoría o de la empresa cliente.

1.2.9. DECISIÓN SOBRE ADECUACIÓN DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES DE AUSTRALIA Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

- (14) La presente Decisión debe entenderse sin perjuicio de los acuerdos de cooperación a que se refiere el artículo 25, apartado 4, de la Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de diciembre de 2004, sobre la armonización de los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado y por la que se modifica la Directiva 2001/34/CE.
- (15) Dado que la presente Decisión se adopta durante el período transitorio otorgado a los auditores y las sociedades de auditoría de determinados terceros países por la Decisión 2008/627/CE de la Comisión, de 29 de julio de 2008, por la que se establece un período transitorio para las actividades de los auditores y las sociedades de auditoría de algunos países terceros, ha de entenderse sin perjuicio de cualquier decisión final de equivalencia que la Comisión pueda adoptar de conformidad con el artículo 46 de la Directiva 2006/43/CE.
- (16) La presente Decisión está destinada a facilitar una cooperación eficaz entre las autoridades competentes de los Estados miembros y las de Australia y los Estados Unidos de América, con vistas al ejercicio de sus funciones de supervisión pública, control externo de calidad e investigación, y, al mismo tiempo, proteger los derechos de las partes interesadas. Resulta oportuno que los Estados miembros comuniquen a la Comisión los acuerdos de trabajo celebrados con las citadas autoridades, al objeto de que la Comisión pueda evaluar si la cooperación se ajusta a lo dispuesto en el artículo 47 de la Directiva 2006/43/CE.
- (17) El objetivo último de la cooperación con Australia y los Estados Unidos de América en la supervisión de las auditorías es llegar a una situación de confianza mutua en los correspondientes sistemas de supervisión en la que el envío de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría sería excepcional. La confianza mutua se basaría en la equivalencia entre los sistemas de supervisión de los auditores de la Comunidad y de los citados países.
- (18) El Public Company Accounting Oversight Board de los Estados Unidos de América desea proseguir la evaluación del sistema de supervisión pública de los Estados miembros antes de decidirse a confiar en la supervisión efectuada por las autoridades competentes de estos últimos. Así pues, resulta oportuno volver a examinar el mecanismo de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros y el Public Company Accounting Oversight Board de los Estados Unidos de América y la Securities and Exchange Commission de los Estados Unidos de América a fin de evaluar los progresos realizados con vistas al logro de una confianza recíproca. Por este motivo, a partir del 31 de julio de 2013, la presente Decisión debe dejar de aplicarse al Public Company Accounting Oversight Board de los Estados Unidos de América y a la Securities and Exchange Commission de los Estados Unidos de América.
- (19) Las medidas previstas en la presente Decisión se ajustan al dictamen del Comité que dispone el artículo 48, apartado 1, de la Directiva 2006/43/CE.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:²

Artículo 1.

Se considerará que las siguientes autoridades competentes de terceros países cumplen los requisitos adecuados a efectos de lo dispuesto en el artículo 47, apartado 1, de la Directiva 2006/43/CE:

- 1) Securities and Investments Commission de Australia;
- 2) Public Company Accounting Oversight Board de los Estados Unidos de América;
- 3) Securities and Exchange Commission de los Estados Unidos de América.

Artículo 2.

1. Con arreglo al artículo 53 de la Directiva 2006/43/CE, a partir del 29 de junio de 2008, en caso de inspección o investigación de auditores legales o sociedades de auditoría, todo envío de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría estará subordinado a la aprobación previa de la autoridad competente del Estado miembro afectado, o será efectuado por la autoridad competente del Estado miembro afectado.

2. El envío de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría no estará destinado a fines distintos de la supervisión pública, el control externo de calidad o la investigación de los auditores y las sociedades de auditoría.

3. Cuando los papeles de trabajo de auditoría u otros documentos obren exclusivamente en poder de un auditor legal o una sociedad de auditoría registrados en un Estado miembro que no sea aquel en que esté registrado el auditor del grupo y cuya autoridad competente haya recibido una solicitud de alguna de las autoridades a que se refiere el artículo 1, los citados papeles o documentos únicamente se enviarán a la autoridad competente del tercer país afectado si la autoridad competente del primer Estado miembro lo ha autorizado expresamente.

4. Los Estados miembros garantizarán que los acuerdos bilaterales de trabajo que permiten el envío de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría entre sus autoridades competentes y las autoridades competentes de Australia y de los Estados Unidos de América prevean garantías adecuadas en lo relativo a la protección de los datos personales, así como a la protección del secreto profesional y de la información sensible desde el punto de vista comercial en relación con las sociedades cuyas declaraciones financieras son objeto de auditoría, así como con los auditores de dichas sociedades que figuren en dichos papeles.

5. No obstante lo dispuesto en el artículo 47, apartado 4, de la Directiva 2006/43/CE, los Estados miembros velarán por que, a efectos de supervisión pública, control externo de calidad e investigación de los auditores y las sociedades de auditoría, los

² Ver TRLAC arts. 41 y 43 y RLAC arts. 39 y 103.

1.2.9. DECISIÓN SOBRE ADECUACIÓN DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES DE AUSTRALIA Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

acuerdos de trabajo bilaterales que permiten el envío de papeles de trabajo de auditoría u otros documentos que obren en poder de los auditores legales o de las sociedades de auditoría entre sus autoridades competentes y las autoridades competentes de Australia o de los Estados Unidos prevean el establecimiento de contactos entre los auditores o las sociedades de auditoría de los Estados miembros, por un lado, y las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América, por otro, a través de las autoridades competentes del Estado miembro en cuestión.

6. Los Estados miembros podrán aceptar llevar a cabo inspecciones conjuntas exclusivamente en caso necesario. Deberán garantizar que cualquier inspección conjunta de sus autoridades competentes con las autoridades competentes de Australia y de los Estados Unidos de América en el territorio de los Estados miembros en virtud de lo dispuesto en el artículo 47 de la Directiva 2006/43/CE se desarrollará, por lo general, bajo la dirección de una autoridad competente del Estado miembro en cuestión.

7. Los Estados miembros se asegurarán de que cualquier acuerdo de trabajo bilateral entre sus autoridades competentes y las autoridades competentes de Australia y de los Estados Unidos de América cumpla los requisitos en materia de cooperación establecidos por la presente Decisión.

Artículo 3.

Por lo que respecta a las autoridades competentes contempladas en el artículo 1, puntos 2 y 3, la presente Decisión expirará el 31 de julio de 2013.

Artículo 4.

Los destinatarios de la presente Decisión serán los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el 1 de septiembre de 2010.

Por la Comisión

Michel BARNIER

Miembro de la Comisión

1.3. Normas Mercantiles	377
1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO, de 22 de agosto de 1885 (C. DE C.)	379
1.3.2. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL. Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la ley de sociedades de capital. (BOE nº 161 de 3 de julio de 2010).....	403
1.3.3. REAL DECRETO 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (RRM) (BOE nº 184 de 31 de julio de 1996).....	447
1.3.4. LEY 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (BOE nº 82 de 4 de abril de 2009)	481
1.3.5. LEY 22/2003, de 9 de julio, concursal (BOE nº 164 de 10 de julio de 2003).....	487

Dada la multiplicidad de normas de todo tipo que hacen referencia a la auditoría de cuentas y a los auditores, en este apartado sólo referenciamos disposiciones legales de rango superior: Leyes y Decretos de ámbito nacional. Además, dentro de las normas seleccionadas, sólo se reproducirán los artículos más directamente relacionados con la auditoría de cuentas.

1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO, de 22 de agosto de 1885 (C. DE C.)

El texto inicial es el publicado por el Boletín Oficial del Estado en la colección Textos Legales, nº 15, edición 21ª, noviembre 1996, y no el que se publicó en la Gazeta de Madrid del 16 de octubre al 24 de noviembre de 1885. Publicado en los números 289 a 304, de 16 a 31 de octubre y números 306 a 328 de 2 a 24 de noviembre de 1885.

Su entrada en vigor fue el 1 de enero de 1886.

Actualizado al 30 de septiembre de 2012.

Desde su entrada en vigor ha sido modificado en numerosas ocasiones.

En el texto que figura a continuación, en el que ya han sido tenidas en cuenta todas las modificaciones habidas, sólo se reproducen los artículos 16 a 49 por considerarlos los más relacionados con la auditoría de cuentas.

LIBRO PRIMERO DE LOS COMERCIANTES Y DEL COMERCIO EN GENERAL

TÍTULO II Del Registro Mercantil¹

Artículo 16.²

1. El Registro Mercantil³ tiene por objeto la inscripción de:
 - 1º Los empresarios individuales.
 - 2º Las sociedades mercantiles.
 - 3º Las entidades de crédito y de seguros, así como las sociedades de garantía recíproca.
 - 4º Las instituciones de inversión colectiva y los fondos de pensiones.
 - 5º Cualesquiera personas, naturales o jurídicas, cuando así lo disponga la Ley.
 - 6º Las agrupaciones de interés económico.
 - 7º Las Sociedades Civiles Profesionales, constituidas con los requisitos establecidos en la legislación específica de Sociedades Profesionales.
 - 8º Los actos y contratos que establezca la ley.

¹ Este Título, redactado inicialmente según la Ley 19/1989, de 25 de julio (BOE. nº 178 de 27 de julio), posteriormente ha incorporado diferentes modificaciones.

² El apartado 1, punto 6º (el punto 7º actual era el antiguo punto 6º), adicionado por Ley 12/1991, de 29 de abril (BOE. nº 103, de 30 de abril). El apartado 1 (séptimo), redactado según Ley 2/2007, de 15 de marzo (BOE. nº 65 de 16 de marzo). El apartado 1 (octavo), adicionado por Ley 2/2007, de 15 de marzo (BOE. nº 65 de 16 de marzo).

³ Ver el Reglamento del Registro Mercantil (RRM).

1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO

2. Igualmente corresponderá al Registro Mercantil la legalización de los libros de los empresarios, el depósito y la publicidad de los documentos contables y cualesquiera otras funciones que le atribuyan las Leyes.

Artículo 17.

1. El Registro Mercantil se llevará bajo la dependencia del Ministerio de Justicia con el sistema de hoja personal.

2. El Registro Mercantil radicará en las capitales de provincia y en las poblaciones donde por necesidades de servicio se establezca de acuerdo con las disposiciones legales vigentes.

3. En Madrid se establecerá además un Registro Mercantil Central, de carácter meramente informativo, cuya estructura y funcionamiento se determinarán reglamentariamente.

4. El cargo de Registrador Mercantil se proveerá de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil.

Artículo 18.⁴

1. La inscripción en el Registro Mercantil se practicará en virtud de documento público. Sólo podrá practicarse en virtud de documento privado en los casos expresamente prevenidos en las Leyes y en el Reglamento del Registro Mercantil.

2. Los Registradores calificarán bajo su responsabilidad la legalidad de las formas extrínsecas de los documentos de toda clase en cuya virtud se solicita la inscripción, así como la capacidad y legitimación de los que los otorguen o suscriban y la validez de su contenido, por lo que resulta de ellos y de los asientos del Registro.

3. Practicados los asientos en el Registro Mercantil, se comunicarán sus datos esenciales al Registro Central, en cuyo boletín serán objeto de publicación. De esta publicación se tomará razón en el Registro correspondiente.

4. El plazo máximo para inscribir el documento será de quince días contados desde la fecha del asiento de presentación. El registrador en la nota a pie de título, si la calificación es positiva, o en la calificación negativa deberá expresar inexcusablemente la fecha de la inscripción y, en su caso, de la calificación negativa a los efectos del cómputo del plazo de quince días. Si el título hubiera sido retirado antes de la inscripción, tuviera defectos subsanables o existiera pendiente de inscripción un título presentado con anterioridad, el plazo de quince días se computará desde la fecha de la devolución del título, la subsanación o la inscripción del título previo, respectivamente. En estos casos, la vigencia del asiento de presentación se entenderá prorrogada hasta la terminación del plazo de inscripción.

5. Si, transcurrido el plazo máximo señalado en el apartado anterior, no hubiere tenido lugar la inscripción, el interesado podrá instar del registrador ante quien se

⁴ Los apartados 4, 5, 6, 7 y 8, fueron adicionados por Ley 24/2001, de 27 de diciembre (BOE. nº 313 de 31 de diciembre). El apartado 4 ha sido redactado según Ley 62/2003, de 30 de diciembre (BOE. nº 313 de 31 de diciembre).

1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO

presentó el título que la lleve a cabo en el término improrrogable de tres días o la aplicación del cuadro de sustituciones previsto en el artículo 275 bis del Texto Refundido de la Ley Hipotecaria, aprobado por Decreto de 8 de febrero de 1946. Igualmente, si transcurrido el plazo de tres días el registrador no inscribe el título, el interesado podrá instar la aplicación del cuadro de sustituciones.

6. La inscripción realizada fuera de plazo por el registrador titular producirá una reducción de aranceles de un treinta por ciento, sin perjuicio de la aplicación del régimen sancionador correspondiente. A los efectos del adecuado cumplimiento del plazo de inscripción, los registradores deberán remitir a la Dirección General de los Registros y del Notariado en los primeros veinte días de los meses de abril, julio, octubre y enero una estadística en formato electrónico que contenga el número de títulos presentados y fecha de inscripción de los mismos, así como el porcentaje de títulos inscritos fuera del plazo previsto en este artículo. La Dirección General de los Registros y del Notariado concretará mediante Instrucción el formato electrónico y datos que deban remitir los registradores.

7. Si el registrador califica negativamente el título, sea total o parcialmente, dentro o fuera del plazo a que se refiere el apartado cuarto de este artículo, el interesado podrá recurrir ante la Dirección General de los Registros y del Notariado o bien instar la calificación del cuadro de sustituciones previsto en el artículo 275 bis del Texto Refundido de la Ley Hipotecaria, aprobado por Decreto de 8 de febrero de 1946.

8. Si un Registro Mercantil estuviese a cargo de dos o más registradores, se procurará, en lo posible, la uniformidad de los criterios de calificación. A tal efecto, llevarán el despacho de los documentos con arreglo al convenio de distribución de materias o sectores que acuerden. El convenio y sus modificaciones posteriores deberán ser sometidos a la aprobación de la Dirección General de los Registros y del Notariado.

Siempre que el registrador a quien corresponda la calificación de un documento apreciare defectos que impidan practicar la operación solicitada, los pondrá en conocimiento del cotitular o cotitulares del mismo sector o del sector único. Antes del transcurso del plazo máximo establecido para la inscripción del documento les pasará la documentación, y el que entendiere que la operación es procedente la practicará bajo su responsabilidad antes de expirar dicho plazo.

En la calificación negativa el registrador a quien corresponda deberá expresar que la misma se ha extendido con la conformidad de los cotitulares. Si falta dicha indicación, la calificación se entenderá incompleta, sin perjuicio de que los legitimados para ello puedan recurrirla, instar la intervención del sustituto, o pedir expresamente que se complete. No se tendrá en cuenta una calificación incompleta para interrumpir el plazo en que debe hacerse la calificación. Los cotitulares serán también responsables a todos los efectos de la calificación a la que prestan su conformidad.

El registrador que califique un documento conocerá de todas las incidencias que se produzcan hasta la terminación del procedimiento registral.

Artículo 19.

1. La inscripción en el Registro Mercantil será potestativa para los empresarios individuales, con excepción del naviero.

1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO

El empresario individual no inscrito no podrá pedir la inscripción de ningún documento en el Registro Mercantil ni aprovecharse de sus efectos legales.

2. En los demás supuestos contemplados por el apartado uno del artículo 16, la inscripción será obligatoria. Salvo disposición legal o reglamentaria en contrario, la inscripción deberá procurarse dentro del mes siguiente al otorgamiento de los documentos necesarios para la práctica de los asientos.

3. El naviero no inscrito responderá con todo su patrimonio de las obligaciones contraídas.

Artículo 20.

1. El contenido del Registro se presume exacto y válido. Los asientos del Registro están bajo la salvaguarda de los Tribunales y producirán sus efectos mientras no se inscriba la declaración judicial de su inexactitud o nulidad.

2. La inscripción no convalida los actos o contratos que sean nulos con arreglo a las Leyes. La declaración de inexactitud o nulidad no perjudicará los derechos de terceros de buena fe, adquiridos conforme a derecho.

Artículo 21.

1. Los actos sujetos a inscripción sólo serán oponibles a terceros de buena fe desde su publicación en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil». Quedan a salvo los efectos propios de la inscripción.

2. Cuando se trate de operaciones realizadas dentro de los quince días siguientes a la publicación, los actos inscritos y publicados no serán oponibles a terceros que prueben que no pudieron conocerlos.

3. En caso de discordancia entre el contenido de la publicación y el contenido de la inscripción, los terceros de buena fe podrán invocar la publicación si les fuere favorable.

Quienes hayan ocasionado la discordancia estarán obligados a resarcir al perjudicado.

4. La buena fe del tercero se presume en tanto no se pruebe que conocía el acto sujeto a inscripción y no inscrito, el acto inscrito y no publicado o la discordancia entre la publicación y la inscripción.

Artículo 22.

1. En la hoja abierta a cada empresario individual se inscribirán los datos identificativos del mismo, así como su nombre comercial y, en su caso, el rótulo de su establecimiento, la sede de éste y de las sucursales, si las tuviere, el objeto de su empresa, la fecha de comienzo de las operaciones, los poderes generales que otorgue, el consentimiento, la oposición y la revocación a que se refieren los artículos 6 a 10; las capitulaciones matrimoniales, así como las sentencias firmes en materia de nulidad, de separación y de divorcio, y los demás extremos que establezcan las Leyes o el Reglamento.

1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO

2. En la hoja abierta a las sociedades mercantiles y demás entidades a que se refiere el artículo 16 se inscribirán el acto constitutivo y sus modificaciones, la rescisión, disolución, reactivación, transformación, fusión o escisión de la entidad, la creación de sucursales, el nombramiento y cese de administradores, liquidadores y auditores, los poderes generales, la emisión de obligaciones u otros valores negociables agrupados en emisiones cuando la entidad inscrita pudiera emitirlos de conformidad con la Ley, y cualesquiera otras circunstancias que determinen las Leyes o el Reglamento.

3. A las sucursales se abrirá, además, hoja propia en el Registro de la provincia en que se hallen establecidas, en la forma y con el contenido y los efectos que reglamentariamente se determinen.

Artículo 23.⁵

1. El Registro Mercantil es público. La publicidad se hará efectiva por certificación del contenido de los asientos expedida por los Registradores o por simple nota informativa o copia de los asientos y de los documentos depositados en el Registro. La certificación será el único medio de acreditar fehacientemente el contenido de los asientos del Registro.

2. Tanto la certificación como la simple nota informativa podrán obtenerse por correspondencia, sin que su importe exceda del coste administrativo.

3. El Registro Central no expedirá certificaciones de los datos de su archivo, salvo con relación con las razones y denominaciones de sociedades y demás entidades inscribibles.

4. La publicidad telemática del contenido de los Registros Mercantiles y de Bienes Muebles se realizará de acuerdo con los principios contenidos en los artículos 221, 222, 227 y 248 de texto refundido de la Ley Hipotecaria, aprobado por el Decreto de 8 de febrero de 1946, en relación con los Registros de la Propiedad.

Artículo 24.

1. Los empresarios individuales, sociedades y entidades sujetos a inscripción obligatoria harán constar en toda su documentación, correspondencia, notas de pedido y facturas, el domicilio y los datos identificadores de su inscripción en el Registro Mercantil. Las sociedades mercantiles y demás entidades harán constar, además, su forma jurídica y, en su caso, la situación de liquidación en que se encuentren. Si mencionan el capital, deberá hacerse referencia al capital suscrito y al desembolsado.

2. El incumplimiento de estas obligaciones será sancionado, previa instrucción de expediente por el Ministerio de Economía y Hacienda, con audiencia de los interesados y conforme a la Ley de Procedimiento Administrativo con una multa de cuantía de 50.000 a 500.000 pesetas.

⁵ El apartado 4 adicionado por Ley 24/2001, de 27 de diciembre (BOE. nº 313 de 31 de diciembre).

TÍTULO III
De la contabilidad de los empresarios⁶

Sección primera
De los libros de los empresarios

Artículo 25.

1. Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario.

2. La contabilidad será llevada directamente por los empresarios o por otras personas debidamente autorizadas, sin perjuicio de la responsabilidad de aquéllos. Se presumirá concedida la autorización, salvo prueba en contrario.

Artículo 26.

1. Las sociedades mercantiles llevarán también un libro o libros de actas, en las que constarán, al menos, todos los acuerdos tomados por las Juntas generales y especiales y los demás órganos colegiados de la sociedad, con expresión de los datos relativos a la convocatoria y a la constitución del órgano, un resumen de los asuntos debatidos, las intervenciones de las que se haya solicitado constancia, los acuerdos adoptados y los resultados de las votaciones.

2. Cualquier socio y las personas que, en su caso, hubiesen asistido a la Junta general en representación de los socios no asistentes, podrán obtener en cualquier momento certificación de los acuerdos y de las actas de las Juntas generales.

3. Los administradores deberán presentar en el Registro Mercantil, dentro de los ocho días siguientes a la aprobación del acta, testimonio notarial de los acuerdos inscribibles.

Artículo 27.

1. Los empresarios presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar en el Registro Mercantil del lugar donde tuvieren su domicilio, para que antes de su utilización, se ponga en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviere el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro. En los supuestos de cambio de domicilio tendrá pleno valor la legalización efectuada por el Registro de origen.

2. Será válida, sin embargo, la realización de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados antes de que

⁶ Este Título ha sido redactado inicialmente según la Ley 19/1989, de 25 de julio (BOE. nº 178 de 27 de julio).

1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO

transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio. En cuanto al libro de actas, se estará a lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil.

3. Lo dispuesto en los párrafos anteriores se aplicará al libro registro de acciones nominativas en las sociedades anónimas y en comandita por acciones y al libro registro de socios en las sociedades de responsabilidad limitada, que podrán llevarse por medios informáticos, de acuerdo con lo que se disponga reglamentariamente.

4. Cada Registro Mercantil llevará un libro de legalizaciones.

Artículo 28.

1. El libro de Inventarios y Cuentas anuales se abrirá con el balance inicial detallado de la empresa. Al menos trimestralmente se transcribirán con sumas y saldos los balances de comprobación. Se transcribirán también el inventario de cierre de ejercicio y las cuentas anuales.

2. El libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate.

Artículo 29.

1. Todos los libros y documentos contables deben ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, con claridad, por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras. Deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones contables. No podrán utilizarse abreviaturas o símbolos cuyo significado no sea preciso con arreglo a la Ley, el Reglamento o la práctica mercantil de general aplicación.

2. Las anotaciones contables deberán ser hechas expresando los valores en pesetas.

Artículo 30.

1. Los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales.

2. El cese del empresario en el ejercicio de sus actividades no le exime del deber a que se refiere el párrafo anterior y si hubiese fallecido recaerá sobre sus herederos. En caso de disolución de sociedades, serán sus liquidadores los obligados a cumplir lo prevenido en dicho párrafo.

Artículo 31.

El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho.

Artículo 32.

1. La contabilidad de los empresarios es secreta, sin perjuicio de lo que se derive de lo dispuesto en las Leyes.

2. La comunicación o reconocimiento general de los libros, correspondencia y demás documentos de los empresarios, sólo podrá decretarse, de oficio o a instancia de parte, en los casos de sucesión universal, suspensión de pagos, quiebras, liquidaciones de sociedades o entidades mercantiles, expedientes de regulación de empleo, y cuando los socios o los representantes legales de los trabajadores tengan derecho a su examen directo.

3. En todo caso, fuera de los casos prefijados en el párrafo anterior, podrá decretarse la exhibición de los libros y documentos de los empresarios a instancia de parte o de oficio, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición. El reconocimiento se contraerá exclusivamente a los puntos que tengan relación con la cuestión de que se trate.

Artículo 33.

1. El reconocimiento al que se refiere el Artículo anterior, ya sea general o particular, se hará en el establecimiento del empresario, en su presencia o en la de la persona que comisione, debiendo adoptarse las medidas oportunas para la debida conservación y custodia de los libros y documentos.

2. En cualquier caso, la persona a cuya solicitud se decrete el reconocimiento podrá servirse de auxiliares técnicos en la forma y número que el Juez considere necesario.

*Sección segunda.⁷
De las cuentas anuales⁸*

Artículo 34.⁹

1. Al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad. El estado de flujos de efectivo no será obligatorio cuando así lo establezca una disposición legal.

2. Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

⁷ Esta Sección fue redactada posteriormente según la Ley 16/2007, de 4 de julio (BOE. nº 160 de 5 de julio).

⁸ Ver TRLSC, Título VII «las cuentas anuales» y la tercera parte del PGC «cuentas anuales».

⁹ Ver Consulta BOICAC 75/1.

1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO

3. 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.

4. En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable. En estos casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

5. Las cuentas anuales deberán ser formuladas expresando los valores en euros.

6. Lo dispuesto en la presente sección también será aplicable a los casos en que cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas anuales.

Artículo 35.

1. En el balance figurarán de forma separada el activo, el pasivo y el patrimonio neto.

El activo comprenderá con la debida separación el activo fijo o no corriente y el activo circulante o corriente. La adscripción de los elementos patrimoniales del activo se realizará en función de su afectación. El activo circulante o corriente comprenderá los elementos del patrimonio que se espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ciclo normal de explotación, así como, con carácter general, aquellas partidas cuyo vencimiento, enajenación o realización, se espera que se produzca en un plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. Los demás elementos del activo deben clasificarse como fijos o no corrientes.

En el pasivo se diferenciarán con la debida separación el pasivo no corriente y el pasivo circulante o corriente. El pasivo circulante o corriente comprenderá, con carácter general, las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca durante el ciclo normal de explotación, o no exceda el plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. Los demás elementos del pasivo deben clasificarse como no corrientes. Figurarán de forma separada las provisiones u obligaciones en las que exista incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

En el patrimonio neto se diferenciarán, al menos, los fondos propios de las restantes partidas que lo integran.

2. La cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean. Figurarán de forma separada, al menos, el importe de la cifra de negocios, los consumos de existencias, los gastos de personal, las dotaciones a la amortización, las correcciones valorativas, las variaciones de valor derivadas de la aplicación del criterio del valor razonable¹⁰, los ingresos y gastos financieros, las pérdidas y ganancias originadas en la enajenación de activos fijos y el gasto por impuesto sobre beneficios.

¹⁰ Ver NTA sobre el valor razonable.

1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO

La cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas así como el Impuesto sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión.

3. El estado que muestre los cambios en el patrimonio neto tendrá dos partes. La primera reflejará exclusivamente los ingresos y gastos generados por la actividad de la empresa durante el ejercicio, distinguiendo entre los reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y los registrados directamente en el patrimonio neto. La segunda contendrá todos los movimientos habidos en el patrimonio neto, incluidos los procedentes de transacciones realizadas con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales. También se informará de los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

4. El estado de flujos de efectivo pondrá de manifiesto, debidamente ordenados y agrupados por categorías o tipos de actividades, los cobros y los pagos realizados por la empresa, con el fin de informar acerca de los movimientos de efectivo producidos en el ejercicio.

5. La memoria completará, ampliará y comentará la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales.

6. En cada una de las partidas de las cuentas anuales deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior.

Cuando ello sea significativo para ofrecer la imagen fiel de la empresa, en los apartados de la memoria se ofrecerán también datos cualitativos relativos a la situación del ejercicio anterior.

7. La estructura y el contenido de los documentos que integran las cuentas anuales se ajustará a los modelos aprobados reglamentariamente.

8. La estructura de estos documentos no podrá modificarse de un ejercicio a otro, salvo en casos excepcionales, siempre que esté debidamente justificado y se haga constar en la memoria.

Artículo 36.¹¹

1. Los elementos del balance son:

- a) Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la empresa obtenga beneficios económicos en el futuro.
- b) Pasivos: obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que puedan producir beneficios económicos. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

¹¹ El apartado 1, letra c), redactado según Real Decreto-Ley 10/2008, de 12 de diciembre (BOE. nº 300 de 13 de diciembre).

1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO

- c) Patrimonio neto: constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

A los efectos de la distribución de beneficios, de la reducción obligatoria de capital social y de la disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en la regulación legal de las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo. También a los citados efectos, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se considerarán patrimonio neto.

2. Los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio son:

- a) Ingresos: incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios.
- b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios.

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado que muestre los cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la presente sección o en una norma reglamentaria que la desarrolle.

Artículo 37.

1. Las cuentas anuales deberán ser firmadas por las siguientes personas, que responderán de su veracidad:

- 1º Por el propio empresario, si se trata de persona física.
- 2º Por todos los socios ilimitadamente responsables por las deudas sociales.
- 3º Por todos los administradores de las sociedades.

2. En los supuestos a que se refieren los números 2º y 3º del apartado anterior, si faltara la firma de alguna de las personas en ellos indicadas, se señalará en los documentos en que falte, con expresa mención de la causa.

3. En la antefirma se expresará la fecha en que las cuentas se hubieran formulado.

Artículo 38.

El registro y la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuran en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. En particular, se observarán las siguientes reglas:

- a) Salvo prueba en contrario, se presumirá que la empresa continúa en funcionamiento.
- b) No se variarán los criterios de valoración de un ejercicio a otro.
- c) Se seguirá el principio de prudencia valorativa. Este principio obligará a contabilizar sólo los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule, en cuyo caso se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio del reflejo que puedan originar en los otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si tales riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas. En cualquier caso, deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro en el valor de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida. Asimismo, se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre.
- d) Se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.
- e) Salvo las excepciones previstas reglamentariamente, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo ni las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.
- f) Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos siguientes, los activos se contabilizarán, por el precio de adquisición, o por el coste de producción, y los pasivos por el valor de la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda, más los intereses devengados pendientes de pago; las provisiones se contabilizarán por el valor actual de la mejor estimación del importe necesario para hacer frente a la obligación, en la fecha de cierre del balance.
- g) Las operaciones se contabilizarán cuando, cumpliéndose las circunstancias descritas en el artículo 36 de este Código para cada uno de los elementos incluidos en las cuentas anuales, su valoración pueda ser efectuada con un adecuado grado de fiabilidad.
- h) Los elementos integrantes de las cuentas anuales se valorarán en la moneda de su entorno económico, sin perjuicio de su presentación en euros.
- i) Se admitirá la no aplicación estricta de algunos principios contables cuando la importancia relativa de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Artículo 38 bis.¹²

1. Se valorarán por su valor razonable los siguientes elementos patrimoniales:
 - a) Los activos financieros que formen parte de una cartera de negociación, se califiquen como disponibles para la venta, o sean instrumentos financieros derivados.
 - b) Los pasivos financieros que formen parte de una cartera de negociación, o sean instrumentos financieros derivados.

2. Con carácter general, el valor razonable se calculará con referencia a un valor de mercado fiable. En aquellos elementos para los que no pueda determinarse un valor de mercado fiable, el valor razonable se obtendrá mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración con los requisitos que reglamentariamente se determine.

Los elementos que no puedan valorarse de manera fiable de acuerdo con lo establecido en el párrafo precedente, se valorarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado f) del artículo 38.

3. Al cierre del ejercicio, y no obstante lo dispuesto en el artículo 38 apartado c), las variaciones de valor originadas por la aplicación del criterio del valor razonable se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin embargo, dicha variación se incluirá directamente en el patrimonio neto, en una partida de ajuste por valor razonable, cuando:

- a) Sea un activo financiero disponible para la venta.
- b) El elemento implicado sea un instrumento de cobertura con arreglo a un sistema de contabilidad de coberturas que permita no registrar en la cuenta de pérdidas y ganancias, en los términos que reglamentariamente se determinen, la totalidad o parte de tales variaciones de valor.

4. Las variaciones acumuladas por valor razonable, salvo las imputadas al resultado del ejercicio, deberán lucir en la partida de ajuste por valor razonable hasta el momento en que se produzca la baja, deterioro, enajenación, o cancelación de dichos elementos, en cuyo caso la diferencia acumulada se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias.

5. Los instrumentos financieros no mencionados en el apartado 1 podrán valorarse por su valor razonable en los términos que reglamentariamente se determinen, dentro de los límites que establezcan las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea.

Asimismo, reglamentariamente podrá establecerse la obligación de valorar por su valor razonable otros elementos patrimoniales distintos de los instrumentos financieros, siempre que dichos elementos se valoren con carácter único de acuerdo con este criterio en los citados Reglamentos de la Unión Europea.

En ambos casos, deberá indicarse si la variación de valor originada en el elemento patrimonial como consecuencia de la aplicación de este criterio, debe imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, o debe incluirse directamente en el patrimonio neto.

¹² Ver NTA sobre el valor razonable.

Artículo 39.

1. Los activos fijos o no corrientes cuya vida útil tenga un límite temporal deberán amortizarse de manera racional y sistemática durante el tiempo de su utilización. No obstante, aun cuando su vida útil no esté temporalmente limitada, cuando se produzca el deterioro de esos activos se efectuarán las correcciones valorativas necesarias para atribuirles el valor inferior que les corresponda en la fecha de cierre del balance.

2. Cuando exista un deterioro en el valor de los activos circulantes o corrientes, se efectuarán las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a estos activos el valor inferior de mercado o cualquier otro valor inferior que les corresponda, en virtud de circunstancias especiales, en la fecha de cierre del balance.

3. La valoración por el valor inferior, en aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores, no podrá mantenerse si las razones que motivaron las correcciones de valor hubieren dejado de existir, salvo cuando deban calificarse como pérdidas irreversibles.

4. El fondo de comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso.

Su importe no será objeto de amortización, pero deberán practicarse las correcciones de valor pertinentes, al menos anualmente, en caso de deterioro. Las pérdidas por deterioro del fondo de comercio tendrán carácter irreversible.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar de los ajustes realizados en el fondo de comercio desde su adquisición.

Artículo 40.

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras leyes que obliguen a someter las cuentas anuales a la auditoría de una persona que tenga la condición legal de auditor de cuentas, y de lo dispuesto en los Artículos 32 y 33 de este Código, todo empresario vendrá obligado a someter a auditoría las cuentas anuales de su empresa, cuando así lo acuerde el Juzgado competente, incluso en vía de jurisdicción voluntaria, si acoge la petición fundada de quien acredite un interés legítimo.

2. En este caso, el Juzgado exigirá al peticionario caución adecuada para responder del pago de las costas procesales y de los gastos de la auditoría, que serán a su cargo cuando no resulten vicios o irregularidades esenciales en las cuentas anuales revisadas, a cuyo efecto presentará el auditor en el Juzgado un ejemplar del informe realizado.

Artículo 41.

1. Para la formulación, sometimiento a la auditoría, depósito y publicación de sus cuentas anuales, las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y en comandita por acciones se regirán por sus respectivas normas.

2. Las sociedades colectivas y comanditarias simples, cuando a la fecha de cierre del ejercicio todos los socios colectivos sean sociedades españolas o extranjeras, quedarán sometidas a lo dispuesto en el capítulo VII de la Ley de Sociedades Anónimas, con excepción de lo establecido en su sección 9.ª.

*Sección tercera.*¹³

*Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades*¹⁴

Artículo 42.

1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

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

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

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

¹³ Esta Sección fue redactada posteriormente según la Ley 16/2007, de 4 de julio (BOE. nº 160 de 5 de julio).

¹⁴ Ver Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.

1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO

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

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

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

Artículo 43.

No obstante lo dispuesto en el Artículo anterior, las sociedades en él mencionadas no estarán obligadas a efectuar la consolidación, si se cumple alguna de las situaciones siguientes:

- 1ª Cuando en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad obligada a consolidar el conjunto de las sociedades no sobrepase, en sus últimas cuentas anuales, dos de los límites señalados en la Ley de Sociedades Anónimas para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, salvo que alguna de las sociedades del grupo haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.
- 2ª Cuando la sociedad obligada a consolidar sometida a la legislación española sea al mismo tiempo dependiente de otra que se rija por dicha legislación o por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, si esta última sociedad posee el 50 por ciento o más de las participaciones sociales de aquéllas y, los accionistas o socios que posean, al menos, el 10 por ciento no hayan solicitado la formulación de cuentas consolidadas 6 meses antes del cierre del ejercicio. En todo caso será preciso que se cumplan los requisitos siguientes:
 - a) Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación, así como todas las sociedades que debiera incluir en la consolidación, se consoliden en las cuentas de un grupo mayor, cuya sociedad dominante esté sometida a la legislación de un Estado miembro de la Unión Europea.
 - b) Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación indique en sus cuentas la mención de estar exenta de la obligación de establecer las

1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO

cuentas consolidadas, el grupo al que pertenece, la razón social y el domicilio de la sociedad dominante.

- c) Que las cuentas consolidadas de la sociedad dominante, así como el informe de gestión y el informe de los auditores, se depositen en el Registro Mercantil, traducidos a alguna de las lenguas oficiales de la Comunidad Autónoma, donde tenga su domicilio la sociedad dispensada.
- d) Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación no haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

Artículo 43 bis.

Las cuentas anuales consolidadas deberán formularse de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Si, a la fecha de cierre del ejercicio alguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, aplicarán las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea.
- b) No obstante, también les serán de aplicación los artículos 42, 43 y 49 de este Código. Asimismo, deberán incluir en las cuentas anuales consolidadas la información contenida en las indicaciones 1.^a a 9.^a del artículo 48 de este Código.
- c) Si, a la fecha de cierre del ejercicio ninguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, podrán optar por la aplicación de las normas de contabilidad incluidas en este Código y sus disposiciones de desarrollo, o por las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea. Si optan por estas últimas, las cuentas anuales consolidadas deberán elaborarse de manera continuada de acuerdo con las citadas normas, siéndoles igualmente de aplicación lo dispuesto en el último párrafo de la letra a) de este artículo.

Artículo 44.

1. Las cuentas anuales consolidadas comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria, consolidados. Estos documentos forman una unidad. A las cuentas anuales consolidadas se unirá el informe de gestión consolidado.

2. Las cuentas anuales consolidadas deberán formularse con claridad y reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del conjunto constituido por las sociedades incluidas en la consolidación. Cuando la aplicación de las disposiciones de este Código no fuera suficiente para dar la imagen fiel, en el sentido indicado anteriormente, se aportarán en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.

1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO

En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición contenida en los artículos siguientes fuera incompatible con la imagen fiel que deben ofrecer las cuentas consolidadas tal disposición no será aplicable. En tales casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del grupo.

3. Las cuentas anuales consolidadas se establecerán en la misma fecha que las cuentas anuales de la sociedad obligada a consolidar. Si la fecha de cierre del ejercicio de una sociedad comprendida en la consolidación difiere en más de tres meses de la correspondiente a las cuentas consolidadas, su inclusión en éstas se hará mediante cuentas intermedias referidas a la fecha en que se establezcan las consolidadas.

4. Cuando la composición de las empresas incluidas en la consolidación hubiese variado considerablemente en el curso de un ejercicio, las cuentas anuales consolidadas deberán incluir en la memoria la información necesaria para que la comparación de sucesivos estados financieros consolidados muestre los principales cambios que han tenido lugar entre ejercicios.

5. Las cuentas consolidadas deberán ser formuladas expresando los valores en euros.

6. Las cuentas y el informe de gestión consolidados serán firmados por todos los administradores de la sociedad obligada a formularlos, que responderán de la veracidad de los mismos. Si faltara la firma de alguno de ellos, se señalará en los documentos en que falte, con expresa mención de la causa.

Artículo 45.

1. Los elementos del activo, pasivo, ingresos y gastos comprendidos en la consolidación deben ser valorados siguiendo métodos uniformes y de acuerdo con los criterios incluidos en este Código y sus disposiciones de desarrollo.

2. Si algún elemento del activo, pasivo, ingresos y gastos comprendido en la consolidación ha sido valorado por alguna sociedad que forma parte de la misma, según métodos no uniformes al aplicado en la consolidación, dicho elemento debe ser valorado de nuevo conforme a tal método, salvo que el resultado de la nueva valoración ofrezca un interés poco relevante a los efectos de alcanzar la imagen fiel del grupo.

3. La estructura y contenido de las cuentas anuales consolidadas se ajustará a los modelos aprobados reglamentariamente, en sintonía con lo dispuesto en el artículo 35 de este Código para las cuentas anuales individuales.

4. En el balance consolidado se indicará en una partida específica del patrimonio neto, con denominación adecuada, la participación correspondiente a los socios externos o intereses minoritarios del grupo.

Artículo 46.

Los activos, pasivos, ingresos y gastos de las sociedades del grupo se incorporarán en las cuentas anuales consolidadas aplicando el método de integración global. En particular, se realizará mediante la aplicación de las siguientes reglas:

1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO

- 1ª Los valores contables de las participaciones en el capital de las sociedades dependientes que posea, directa o indirectamente, la sociedad dominante se compensarán, en la fecha de adquisición, con la parte proporcional que dichos valores representen en relación con el valor razonable¹⁵ de los activos adquiridos y pasivos asumidos, incluidas, en su caso, las provisiones en los términos que reglamentariamente se determinen.
Reglamentariamente se regulará el tratamiento contable en el caso de adquisiciones sucesivas de participaciones.
- 2ª La diferencia positiva que subsista después de la compensación señalada se inscribirá en el balance consolidado en una partida especial, con denominación adecuada, que será comentada en la memoria, así como las modificaciones que haya sufrido con respecto al ejercicio anterior en caso de ser importantes. Esta diferencia se tratará conforme a lo establecido para el fondo de comercio en el artículo 39.4 de este Código.
Si la diferencia fuera negativa deberá llevarse directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.
- 3ª Los elementos del activo y del pasivo de las sociedades del grupo se incorporarán al balance consolidado, previa aplicación de lo establecido en el artículo 45 de este Código, con las mismas valoraciones con que figuran en los respectivos balances de dichas sociedades, excepto cuando sea de aplicación la regla 1.ª, en cuyo caso se incorporarán sobre la base del valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos, incluidas, en su caso, las provisiones en los términos que reglamentariamente se determinen, en la fecha de primera consolidación, una vez consideradas las amortizaciones y deterioros producidos desde dicha fecha.
- 4ª Los ingresos y los gastos de las sociedades del grupo, se incorporarán a las cuentas anuales consolidadas, salvo en los casos en que aquéllos deban eliminarse conforme a lo previsto en la regla siguiente.
- 5ª Deberán eliminarse generalmente los débitos y créditos entre sociedades comprendidas en la consolidación, los ingresos y los gastos relativos a las transacciones entre dichas sociedades, y los resultados generados a consecuencia de tales transacciones, que no estén realizados frente a terceros. Sin perjuicio de las eliminaciones indicadas, deberán ser objeto, en su caso, de los ajustes procedentes las transferencias de resultados entre sociedades incluidas en la consolidación.

Artículo 47.

1. Cuando una sociedad incluida en la consolidación gestione conjuntamente con una o varias sociedades ajenas al grupo otra sociedad, ésta podrá incluirse en las cuentas consolidadas aplicando el método de integración proporcional, es decir, en proporción al porcentaje que de su capital social posean las sociedades incluidas en la consolidación.

¹⁵ Ver NTA sobre el valor razonable.

1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO

2. Para efectuar esta consolidación proporcional se tendrán en cuenta, con las necesarias adaptaciones, las reglas establecidas en el artículo anterior.

3. Cuando una sociedad incluida en la consolidación ejerza una influencia significativa en la gestión de otra sociedad no incluida en la consolidación, pero con la que esté asociada por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a la actividad de la sociedad, dicha participación deberá figurar en el balance consolidado como una partida independiente y bajo un epígrafe apropiado.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe una participación en el sentido expresado, cuando una o varias sociedades del grupo posean, al menos, el 20 por ciento de los derechos de voto de una sociedad que no pertenezca al grupo.

4. Se incluirán en las cuentas consolidadas aplicando el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación, todas las sociedades incluidas en el apartado 3, así como las sociedades del apartado 1 que no se consoliden a través del método de integración proporcional. La opción establecida para las sociedades del apartado 1, se ejercerá de manera uniforme respecto a todas las sociedades que se encuentren en dicha situación.

5. A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se tendrán en cuenta las reglas siguientes:

- a) Cuando se aplique por primera vez el procedimiento de puesta en equivalencia, el valor contable de la participación en las cuentas consolidadas será el importe correspondiente al porcentaje que represente dicha participación, en el momento de la inversión, sobre el valor razonable¹⁶ de los activos adquiridos y pasivos asumidos, incluidas, en su caso, las provisiones en los términos que reglamentariamente se determinen. Si la diferencia que resulta entre el coste de la participación y el valor a que se ha hecho referencia es positiva, se incluirá en el importe en libros de la inversión y se pondrá de manifiesto en la memoria, siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 46. Si la diferencia es negativa deberá llevarse directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.
- b) Reglamentariamente se regulará el tratamiento contable en el caso de adquisiciones de participaciones sucesivas.
- c) Las variaciones experimentadas en el ejercicio en curso, en el patrimonio neto de la sociedad incluida en las cuentas anuales consolidadas por el procedimiento de puesta en equivalencia, una vez eliminada la proporción procedente de los resultados generados en transacciones entre dicha sociedad y la sociedad que posee la participación, o cualquiera de las sociedades del grupo, que no estén realizados frente a terceros, aumentarán o disminuirán, según los casos, el valor contable de dicha participación en la proporción que corresponda, una vez consideradas las amortizaciones y deterioros producidos desde la fecha en la que el método se aplique por primera vez.

¹⁶ Ver NTA sobre el valor razonable.

- d) Los beneficios distribuidos por la sociedad incluida en las cuentas anuales consolidadas por el procedimiento de puesta en equivalencia, reducirán el valor contable de la participación en el balance consolidado.

Artículo 48.

Además de las menciones prescritas por otras disposiciones de este Código y por la Ley de Sociedades Anónimas, con las necesarias adaptaciones en atención al grupo de sociedades, la memoria consolidada deberá incluir, al menos, las indicaciones siguientes:

- 1ª El nombre y domicilio de las sociedades comprendidas en la consolidación; la participación y porcentaje de derechos de voto que tengan las sociedades comprendidas en la consolidación o las personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de ellas en el capital de otras sociedades comprendidas en la consolidación distintas a la sociedad dominante, así como el supuesto del artículo 42 en el que se ha basado la consolidación, identificando la vinculación que les afecta para configurarlas dentro de un grupo. Esas mismas menciones deberán darse con referencia a las sociedades del grupo que queden fuera de la consolidación, porque no tengan un interés significativo para la imagen fiel que deben expresar las cuentas anuales consolidadas, indicando los motivos de la exclusión.
- 2ª El nombre y domicilio de las sociedades a las que se aplique el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 47, con indicación de la fracción de su capital y porcentaje de derechos de voto que poseen las sociedades comprendidas en la consolidación o por una persona que actúe en su propio nombre, pero por cuenta de ellas. Esas mismas indicaciones deberán ofrecerse en relación con las sociedades en las que se haya prescindido de lo dispuesto en el artículo 47, cuando las participaciones en el capital de estas sociedades no tenga un interés significativo para la imagen fiel que deben expresar las cuentas consolidadas, debiendo mencionarse la razón por la que no se ha aplicado este método.
- 3ª El nombre y domicilio de las sociedades a las que se les haya aplicado el método de integración proporcional en virtud de lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 47, los elementos en que se base la dirección conjunta, y la fracción de su capital y porcentaje de derechos de voto que poseen las sociedades comprendidas en la consolidación o una persona que actúa en su propio nombre, pero por cuenta de ellas.
- 4ª El nombre y domicilio de otras sociedades, no incluidas en los apartados anteriores, en las que las sociedades comprendidas en la consolidación, posean directamente o mediante una persona que actúe en su propio nombre, pero, por cuenta de aquéllas, un porcentaje no inferior al 5 por ciento de su capital. Se indicará la participación en el capital y porcentaje de derechos de voto, así como el importe del patrimonio neto y el del resultado del último

1.3.1. CÓDIGO DE COMERCIO

ejercicio de la sociedad cuyas cuentas hubieran sido aprobadas. Estas informaciones podrán omitirse cuando sólo presenten un interés desdeñable respecto a la imagen fiel que deben expresar las cuentas consolidadas.

- 5ª El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio por las sociedades comprendidas en la consolidación, distribuido por categorías, así como, si no fueren mencionados separadamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, los gastos de personal referidos al ejercicio. Se indicará por separado el número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio por las sociedades a las que se aplique lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 47.
- 6ª El importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, ambos de la sociedad dominante, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de prima de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales de los órganos de administración y del personal de alta dirección. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representan.
- 7ª El importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, ambos de la sociedad dominante, por cualquier sociedad del grupo, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventuales devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de una garantía cualquiera. Igualmente se indicarán los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los administradores de la sociedad dominante por las sociedades ajenas al grupo a que se refieren los apartados 1 y 3 del artículo 47. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representan.
- 8ª La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos no incluidos en el balance consolidado, así como el impacto financiero de estos acuerdos, en la medida en que esta información sea significativa y necesaria para determinar la situación financiera de las sociedades incluidas en la consolidación consideradas en su conjunto.
- 9ª El importe desglosado por conceptos de los honorarios por auditoría de cuentas y otros servicios prestados por los auditores de cuentas, así como los correspondientes a las personas o entidades vinculadas al auditor de cuentas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- 10ª Transacciones significativas, distintas de las intragrupo, realizadas entre cualquiera de las sociedades incluidas en el grupo con terceros vinculados, indicando la naturaleza de la vinculación, el importe y cualquier otra información acerca de las transacciones, que sea necesaria para la determinación de

la situación financiera de las sociedades incluidas en la consolidación consideradas en su conjunto.

Artículo 49.

1. El informe de gestión consolidado deberá contener la exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación del conjunto de las sociedades incluidas en la consolidación, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta.

La exposición consistirá en un análisis equilibrado y exhaustivo de la evolución y los resultados de los negocios y la situación de las empresas comprendidas en la consolidación considerada en su conjunto, teniendo en cuenta la magnitud y la complejidad de la empresa. En la medida necesaria para la comprensión de la evolución, los resultados o la situación de la empresa, este análisis incluirá tanto indicadores clave financieros como, cuando proceda, de carácter no financiero, que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial concreta, con inclusión de información sobre cuestiones relativas al medio ambiente y al personal.

Al proporcionar este análisis, el informe consolidado de gestión proporcionará, si procede, referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en las cuentas consolidadas.

2. Además deberá incluir información sobre:

- a) Los acontecimientos importantes acaecidos después de la fecha de cierre del ejercicio de las sociedades incluidas en la consolidación.
- b) La evolución previsible del conjunto formado por las citadas sociedades.
- c) Las actividades de dicho conjunto en materia de investigación y desarrollo.
- d) El número y valor nominal o, en su defecto, el valor contable del conjunto de acciones o participaciones de la sociedad dominante poseídas por ella, por sociedades del grupo o por una tercera persona que actúe en propio nombre, pero, por cuenta de las mismas.

3. Con respecto al uso de instrumentos financieros, y cuando resulte relevante para la valoración de los activos, pasivos, situación financiera y resultados, el informe de gestión incluirá lo siguiente:

- a) Objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero de la sociedad, incluida la política aplicada para cubrir cada tipo significativo de transacción prevista para la que se utilice la contabilidad de cobertura.
- b) La exposición de la sociedad al riesgo de precio, riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de flujo de efectivo.

4. Cuando la sociedad obligada a formular cuentas anuales consolidadas haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, incluirá en el informe de gestión consolidado, en una sección separada, su informe de gobierno corporativo.

5. La información contenida en el informe de gestión, en ningún caso, justificará su ausencia en las cuentas anuales cuando esta información deba incluirse en éstas de conformidad con lo previsto en los artículos anteriores y las disposiciones que los desarrollan.

1.3.2. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL. Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la ley de sociedades de capital (TRLSC).

(BOE número 161 de 3 de julio de 2010)

Corrección de errores BOE 210 de 30 de agosto de 2010.

El texto refundido, que entró en vigor el 01/09/2010, ha sido modificado por las disposiciones siguientes:

- REAL DECRETO-LEY 13/2010, de 3 de diciembre. Modifica los artículos 35, 173, 289, 290.1, 319, 333.2 y 369 (BOE-A-2010-18651).
- LEY 2/2011, de 4 de marzo. Modifica el artículo 497 (BOE-A-2011-4117).
- LEY 25/2011, de 1 de agosto. Deroega los artículos 289, 527 y la rúbrica de la sección 2 del capítulo IX del título XIV y modifica determinados preceptos (BOE-A-2011-13240).
- REAL DECRETO-LEY 9/2012, de 16 de marzo. Modifica los artículos 11 bis y 69 y añade la sección 4 al capítulo II del título I (BOE-A-2012-3812).
- Ley 1/2012, de 22 de junio, de simplificación de las obligaciones de información y documentación de fusiones y escisiones de sociedades de capital (BOE del 23 de junio de 2012) (BOE-A-2012-8406).

Actualizado al 23.06.2012.

En el texto que figura a continuación, en el que ya han sido tenidas en cuenta todas las modificaciones anteriores, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

TÍTULO I Disposiciones generales

CAPÍTULO I Las sociedades de capital

Artículo 1. *Sociedades de capital.*

1. Son sociedades de capital la sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad anónima y la sociedad comanditaria por acciones.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, el capital, que estará dividido en participaciones sociales, se integrará por las aportaciones de todos los socios, quienes no responderán personalmente de las deudas sociales.

3. En la sociedad anónima el capital, que estará dividido en acciones, se integrará por las aportaciones de todos los socios, quienes no responderán personalmente de las deudas sociales.

1.3.2. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL (TRLSC)

4. En la sociedad comanditaria por acciones, el capital, que estará dividido en acciones, se integrará por las aportaciones de todos los socios, uno de los cuales, al menos, responderá personalmente de las deudas sociales como socio colectivo.

Artículo 2. *Carácter mercantil.*

Las sociedades de capital, cualquiera que sea su objeto, tendrán carácter mercantil.

Artículo 3. *Régimen legal.*

1. Las sociedades de capital, en cuanto no se rijan por disposición legal que les sea específicamente aplicable, quedarán sometidas a los preceptos de esta ley.

2. Las sociedades comanditarias por acciones se regirán por las normas específicamente aplicables a este tipo social y, en lo que no esté en ellas previsto, por lo establecido en esta ley para las sociedades anónimas.

Artículo 4. *Capital social mínimo.*¹

1. El capital de la sociedad de responsabilidad limitada no podrá ser inferior a tres mil euros y se expresará precisamente en esa moneda.

2. El capital social de la sociedad anónima no podrá ser inferior a sesenta mil euros y se expresará precisamente en esa moneda.

Artículo 5. *Prohibición de capital inferior al mínimo legal.*

No se autorizarán escrituras de constitución de sociedad de capital que tengan una cifra de capital social inferior al legalmente establecido, ni escrituras de modificación del capital social que lo dejen reducido por debajo de dicha cifra, salvo que sea consecuencia del cumplimiento de una ley.

TÍTULO IV Participaciones sociales y acciones

CAPÍTULO II Los derechos del socio

Sección 1.^a Los derechos del socio

Artículo 93. *Derechos del socio.*

En los términos establecidos en esta ley, y salvo los casos en ella previstos, el socio tendrá, como mínimo, los siguientes derechos:

¹ Ver Consulta BOICAC 13/1.

1.3.2. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL (TRLSC)

- a) El de participar en el reparto de las ganancias sociales y en el patrimonio resultante de la liquidación.
- b) El de asunción preferente en la creación de nuevas participaciones o el de suscripción preferente en la emisión de nuevas acciones o de obligaciones convertibles en acciones.²
- c) El de asistir y votar en las juntas generales y el de impugnar los acuerdos sociales.
- d) El de información.

CAPÍTULO III

El libro registro de socios y el régimen de transmisión de las participaciones en las sociedades de responsabilidad limitada

Sección 2.^a La transmisión de las participaciones

Artículo 107. Régimen de la transmisión voluntaria por actos inter vivos.³

1. Salvo disposición contraria de los estatutos, será libre la transmisión voluntaria de participaciones por actos inter vivos entre socios, así como la realizada en favor del cónyuge, ascendiente o descendiente del socio o en favor de sociedades pertenecientes al mismo grupo que la transmitente. En los demás casos, la transmisión está sometida a las reglas y limitaciones que establezcan los estatutos y, en su defecto, las establecidas en esta ley.⁴

2. A falta de regulación estatutaria, la transmisión voluntaria de participaciones sociales por actos inter vivos se regirá por las siguientes reglas:

- a) El socio que se proponga transmitir su participación o participaciones deberá comunicarlo por escrito a los administradores, haciendo constar el número y características de las participaciones que pretende transmitir, la identidad del adquirente y el precio y demás condiciones de la transmisión.
- b) La transmisión quedará sometida al consentimiento de la sociedad, que se expresará mediante acuerdo de la Junta General, previa inclusión del asunto en el orden del día, adoptado por la mayoría ordinaria establecida por la ley.
- c) La sociedad sólo podrá denegar el consentimiento si comunica al transmitente, por conducto notarial, la identidad de uno o varios socios o terceros que adquieran la totalidad de las participaciones. No será necesaria ninguna comunicación al transmitente si concurrió a la junta general donde se adoptaron dichos acuerdos. Los socios concurrentes a la junta general tendrán preferencia para la adquisición. Si son varios los socios concurrentes interesados en adquirir, se distribuirán las participaciones entre todos ellos a prorrata de su participación en el capital social.

² Ver NT sobre informe especial exclusión derechos de suscripción.

³ Ver Contestaciones BOICAC 57/1 y BOICAC 89/4.

⁴ Ver Consultas BOICAC 57/1 y BOICAC 89/4.

1.3.2. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL (TRLSC)

Cuando no sea posible comunicar la identidad de uno o varios socios o terceros adquirentes de la totalidad de las participaciones, la junta general podrá acordar que sea la propia sociedad la que adquiera las participaciones que ningún socio o tercero aceptado por la Junta quiera adquirir, conforme a lo establecido en el artículo 140.

- d) El precio de las participaciones, la forma de pago y las demás condiciones de la operación, serán las convenidas y comunicadas a la sociedad por el socio transmitente. Si el pago de la totalidad o de parte del precio estuviera aplazado en el proyecto de transmisión, para la adquisición de las participaciones será requisito previo que una entidad de crédito garantice el pago del precio aplazado.

En los casos en que la transmisión proyectada fuera a título oneroso distinto de la compraventa o a título gratuito, el precio de adquisición será el fijado de común acuerdo por las partes y, en su defecto, el valor razonable de las participaciones el día en que se hubiera comunicado a la sociedad el propósito de transmitir. Se entenderá por valor razonable el que determine un auditor de cuentas, distinto al auditor de la sociedad, designado a tal efecto por los administradores de ésta.⁵

En los casos de aportación a sociedad anónima o comanditaria por acciones, se entenderá por valor real de las participaciones el que resulte del informe elaborado por el experto independiente nombrado por el registrador mercantil.

- e) El documento público de transmisión deberá otorgarse en el plazo de un mes a contar desde la comunicación por la sociedad de la identidad del adquirente o adquirentes.
- f) El socio podrá transmitir las participaciones en las condiciones comunicadas a la sociedad, cuando hayan transcurrido tres meses desde que hubiera puesto en conocimiento de ésta su propósito de transmitir sin que la sociedad le hubiera comunicado la identidad del adquirente o adquirentes.

3. En los estatutos no podrá atribuirse al auditor de cuentas de la sociedad la fijación del valor que tuviera que determinarse a los efectos de su transmisión.⁶

CAPÍTULO IV

La representación y la transmisión de las acciones

Sección 2.^a Transmisión de las acciones

Artículo 120. Transmisión de acciones.

1. Mientras no se hayan impreso y entregado los títulos, la transmisión de acciones procederá de acuerdo con las normas sobre la cesión de créditos y demás derechos incorporales.

⁵ Ver NTA sobre el valor razonable.

⁶ Ver NT sobre informes especiales artículos 64, 147, 149 y 225 TRLSA.

1.3.2. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL (TRLSC)

Tratándose de acciones nominativas, los administradores, una vez que resulte acreditada la transmisión, la inscribirán de inmediato en el libro-registro de acciones nominativas.

2. Una vez impresos y entregados los títulos, la transmisión de las acciones al portador se sujetará a lo dispuesto en el artículo 545 del Código de Comercio.

Las acciones nominativas también podrán transmitirse mediante endoso, en cuyo caso serán de aplicación, en la medida en que sean compatibles con la naturaleza del título, los artículos 15, 16, 19 y 20 de la Ley Cambiaria y del Cheque. La transmisión habrá de acreditarse frente a la sociedad mediante la exhibición del título. Los administradores, una vez comprobada la regularidad de la cadena de endosos, inscribirán la transmisión en el libro-registro de acciones nominativas.

Artículo 121. Constitución de derechos reales limitados sobre las acciones.

1. La constitución de derechos reales limitados sobre las acciones procederá de acuerdo con lo dispuesto por el Derecho común.

2. Tratándose de acciones nominativas, la constitución de derechos reales podrá efectuarse por medio de endoso acompañado, según los casos, de la cláusula valor en garantía o valor en usufructo o de cualquier otra equivalente.

La inscripción en el libro-registro de acciones nominativas tendrá lugar de conformidad con lo establecido para la transmisión en el artículo anterior.

En el caso de que los títulos sobre los que recae su derecho no hayan sido impresos y entregados, el acreedor pignoraticio y el usufructuario tendrán derecho a obtener de la sociedad una certificación de la inscripción de su derecho en el libro-registro de acciones nominativas.

Artículo 122. Legitimación del accionista.

Una vez impresos y entregados los títulos, la exhibición de los mismos o, en su caso, del certificado acreditativo de su depósito en una entidad autorizada será precisa para el ejercicio de los derechos del accionista. Tratándose de acciones nominativas, la exhibición solo será precisa para obtener la correspondiente inscripción en el libro-registro de acciones nominativas.

Artículo 123. Restricciones a la libre transmisibilidad.⁷

1. Solo serán válidas frente a la sociedad las restricciones o condicionamientos a la libre transmisibilidad de las acciones cuando recaigan sobre acciones nominativas y estén expresamente impuestas por los estatutos.

Cuando las limitaciones se establezcan a través de modificación estatutaria, los accionistas afectados que no hayan votado a favor de tal acuerdo, no quedarán sometidos a él durante un plazo de tres meses a contar desde la publicación del acuerdo en el Boletín Oficial del Registro Mercantil.

⁷ Ver Consultas BOICAC 57/1 y BOICAC 89/4.

2. Serán nulas las cláusulas estatutarias que hagan prácticamente intransmisible la acción.

3. La transmisibilidad de las acciones solo podrá condicionarse a la previa autorización de la sociedad cuando los estatutos mencionen las causas que permitan denegarla.

Salvo prescripción contraria de los estatutos, la autorización será concedida o denegada por los administradores de la sociedad.

En cualquier caso, transcurrido el plazo de dos meses desde que se presentó la solicitud de autorización sin que la sociedad haya contestado a la misma, se considerará que la autorización ha sido concedida.

Artículo 124. *Transmisiones mortis causa.*

1. Las restricciones estatutarias a la transmisibilidad de las acciones sólo serán aplicables a las adquisiciones por causa de muerte cuando así lo establezcan expresamente los propios estatutos.

2. En este supuesto, para rechazar la inscripción de la transmisión en el libro registro de acciones nominativas, la sociedad deberá presentar al heredero un adquirente de las acciones u ofrecerse a adquirirlas ella misma por su valor razonable en el momento en que se solicitó la inscripción, de acuerdo con lo previsto para la adquisición derivativa de acciones propias en el artículo 146.

Se entenderá como valor razonable⁸ el que determine un auditor de cuentas, distinto al auditor de la sociedad, que, a solicitud de cualquier interesado, nombren a tal efecto los administradores de la sociedad.⁹

Artículo 125. *Transmisiones forzosas.*

Lo establecida en el artículo anterior se aplicará cuando la adquisición de las acciones se haya producido como consecuencia de un procedimiento judicial o administrativo de ejecución.¹⁰

CAPÍTULO V

Copropiedad y derechos reales sobre participaciones sociales o acciones

Artículo 128. *Reglas de liquidación del usufructo.*

1. Finalizado el usufructo, el usufructuario podrá exigir del nudo propietario el incremento de valor experimentado por las participaciones o acciones usufructuadas que corresponda a los beneficios propios de la explotación de la sociedad integrados

⁸ Ver NTA sobre el valor razonable.

⁹ Ver NT sobre informes especiales artículos 64, 147, 149 y 225 TRLSA

¹⁰ Ver NT sobre informes especiales artículos 64, 147, 149 y 225 TRLSA

1.3.2. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL (TRLSC)

durante el usufructo en las reservas expresas que figuren en el balance de la sociedad, cualquiera que se la naturaleza o denominación de las mismas.

2. Disuelta la sociedad durante el usufructo, el usufructuario podrá exigir del nudo propietario una parte de la cuota de liquidación equivalente al incremento de valor de las participaciones o acciones usufructuadas previsto en el apartado anterior. El usufructo se extenderá al resto de la cuota de liquidación.

3. Si las partes no llegaran a un acuerdo sobre el importe a abonar en los supuestos previstos en los dos apartados anteriores, éste será fijado, a petición de cualquiera de ellas y a costa de ambas, por un auditor de cuentas, distinto al auditor de la sociedad, que designe a tal efecto el Registro Mercantil.¹¹

4. El título constitutivo del usufructo de participaciones podrá disponer reglas de liquidación distintas a las previstas en este artículo.

Artículo 129. *Usufructo y derechos de preferencia.*

1. En los casos de aumento del capital de la sociedad, si el nudo propietario no hubiere ejercitado o enajenado el derecho de asunción o de suscripción preferente diez días antes de la extinción del plazo fijado para su ejercicio, estará legitimado el usufructuario para proceder a la venta de los derechos o a la asunción o suscripción de las participaciones o acciones.

2. Cuando se enajenen los derechos de asunción o de suscripción, bien por el nudo propietario, bien por el usufructuario, el usufructo se extenderá al importe obtenido por la enajenación.

3. Cuando se asuman nuevas participaciones o se suscriban nuevas acciones, bien por el nudo propietario, bien por el usufructuario, el usufructo se extenderá a las participaciones o acciones cuyo desembolso hubiera podido realizarse con el valor total de los derechos utilizados en la asunción o suscripción, calculado por su valor teórico. El resto de las participaciones asumidas o de las acciones suscritas pertenecerá en plena propiedad a aquel que hubiera desembolsado su importe.

4. Si durante el usufructo se aumentase el capital con cargo a los beneficios o reservas constituidas durante el mismo, las nuevas participaciones o acciones corresponderán al nudo propietario, pero se extenderá a ellas el usufructo.

5. El título constitutivo del usufructo de participaciones podrá establecer reglas distintas a las previstas en los apartados anteriores.

6. En la sociedad anónima, el usufructuario tendrá los mismos derechos en los casos de emisión de obligaciones convertibles en acciones de la sociedad.

¹¹ Ver NT sobre informes especiales artículos 64, 147, 149 y 225 TRLSA

TÍTULO V
La junta general

CAPÍTULO II
Competencia de la junta

Artículo 160. Competencia de la junta.

Es competencia de la junta general deliberar y acordar sobre los siguientes asuntos:

- a) La aprobación de las cuentas anuales, la aplicación del resultado y la aprobación de la gestión social.
- b) El nombramiento y separación de los administradores, de los liquidadores y, en su caso, de los auditores de cuentas, así como el ejercicio de la acción social de responsabilidad contra cualquiera de ellos.
- c) La modificación de los estatutos sociales.
- d) El aumento y la reducción del capital social.
- e) La supresión o limitación del derecho de suscripción preferente y de asunción preferente.¹²
- f) La transformación, la fusión, la escisión o la cesión global de activo y pasivo y el traslado de domicilio al extranjero.
- g) La disolución de la sociedad.
- h) La aprobación del balance final de liquidación.
- i) Cualesquiera otros asuntos que determinen la ley o los estatutos.

TÍTULO VII
Las cuentas anuales¹³

CAPÍTULO I
Disposiciones generales

Artículo 253. Formulación.

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.

2. Las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser firmados por todos los administradores. Si faltare la firma de alguno de ellos se señalará en cada uno de los documentos en que falte, con expresa indicación de la causa.

¹² Ver NT sobre informe especial exclusión derechos de suscripción.

¹³ Ver la parte tercera del PGC «cuentas anuales».

Artículo 254. Contenido de las cuentas anuales.

1. Las cuentas anuales comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria.

2. Estos documentos, que forman una unidad, deberán ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, de conformidad con esta ley y con lo previsto en el Código de Comercio.

3. La estructura y contenido de los documentos que integran las cuentas anuales se ajustará a los modelos aprobados reglamentariamente.

Artículo 255. Separación de partidas.

1. En los documentos que integran las cuentas anuales las partidas previstas en los modelos aprobados reglamentariamente deberán aparecer por separado, en el orden en ellos indicado.

2. Se podrá hacer una subdivisión más detallada de estas partidas, siempre que se respete la estructura de los esquemas establecidos.

Igualmente podrán añadirse nuevas partidas en la medida en que su contenido no esté comprendido en ninguna de las ya previstas en estos esquemas.

Artículo 256. Agrupación de partidas.

Se podrán agrupar determinadas partidas de los documentos que integran las cuentas anuales, cuando sólo representen un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, así como de los resultados de la sociedad o cuando se favorezca la claridad, siempre que las partidas agrupadas se presenten de forma diferenciada en la memoria.

Artículo 257. Balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados.¹⁴

1. Podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

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

¹⁴ Ver Consultas BOICAC 6/3 y BOICAC 7/1.

1.3.2. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL (TRLSC)

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

3. Cuando pueda formularse balance y estado de cambios en el patrimonio neto en modelo abreviado, el estado de flujos de efectivo no será obligatorio.

Artículo 258. Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

1. Podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas de activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a doscientos cincuenta.

Las sociedades perderán la facultad de formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

2. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.

CAPÍTULO II **La memoria**

Artículo 259. Objeto de la memoria.

La memoria completará, ampliará y comentará el contenido de los otros documentos que integran las cuentas anuales.

Artículo 260. Contenido de la memoria.

La memoria deberá contener, además de las indicaciones específicamente previstas por el Código de Comercio, por esta ley, y por los desarrollos reglamentarios de éstas, al menos, las siguientes:

Primera. Los criterios de valoración aplicados a las diversas partidas de las cuentas anuales y los métodos de cálculo de las correcciones de valor.

Para los elementos contenidos en las cuentas anuales que en la actualidad o en su origen hubieran sido expresados en moneda distinta del euro, se indicará el procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio a euros.

1.3.2. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL (TRLSC)

Segunda. La denominación, domicilio y forma jurídica de las sociedades en las que la sociedad sea socio colectivo o en las que posea, directa o indirectamente, un porcentaje no inferior al veinte por ciento de su capital, o en las que sin llegar a dicho porcentaje ejerza una influencia significativa.

Se indicará la participación en el capital y el porcentaje de derechos de voto, así como el importe del patrimonio neto del último ejercicio social de aquéllas.

Tercera. Cuando existan varias clases de acciones, el número y el valor nominal de las pertenecientes a cada una de ellas.

Cuarta. La existencia de bonos de disfrute, de obligaciones convertibles y de valores o derechos similares, con indicación de su número y de la extensión de los derechos que confieren.

Quinta. El importe de las deudas de la sociedad cuya duración residual sea superior a cinco años, así como el de todas las deudas que tengan garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas relativas a deudas.

Sexta.

- a) El importe global de las garantías comprometidas con terceros, sin perjuicio de su reconocimiento dentro del pasivo del balance cuando sea probable que de las mismas se derive el cumplimiento efectivo de una obligación.
- b) Deberán mencionarse con la debida claridad y separación los compromisos existentes en materia de pensiones, así como los referentes a empresas del grupo.
- c) La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la empresa que no figuren en el balance así como su impacto financiero, siempre que esta información sea significativa y necesaria para la determinación de la situación financiera de la empresa.
- d) Transacciones significativas entre la empresa y terceros vinculados con ella, indicando la naturaleza de la vinculación, el importe y cualquier otra información acerca de las transacciones, que sea necesaria para la determinación de la situación financiera de la empresa.

Séptima. La distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las actividades ordinarias de la sociedad, por categorías de actividades así como por mercados geográficos, en la medida en que, desde el punto de vista de la organización de la venta de productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, esas categorías y mercados difieran entre sí de una forma considerable. Podrán omitir tales menciones las sociedades que pueden formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

Octava. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, expresado por categorías, así como los gastos de personal que se refieran al ejercicio, desglosando los importes relativos a sueldos y salarios y los referidos a cargas sociales, con mención separada de los que cubren las pensiones, cuando no estén así consignadas en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La distribución por sexos al término del ejercicio del personal de la sociedad, desglosado en un número suficiente de categorías y niveles, entre los que figurarán el de altos directivos y el de consejeros.

1.3.2. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL (TRLSC)

Novena. El importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representan.

Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo.

Décima. El importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representan.

Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría.

Undécima. El importe desglosado por conceptos de los honorarios por auditoría de cuentas y otros servicios prestados por el auditor de cuentas, así como los correspondientes a las personas o entidades vinculadas al auditor de cuentas, de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Duodécima. El grupo al que, en su caso, pertenezca la sociedad y el Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales consolidadas o, si procediera, las circunstancias que eximan de la obligación de consolidar.

Decimotercera. Cuando la sociedad sea la de mayor activo del conjunto de sociedades domiciliadas en España, sometidas a una misma unidad de decisión, porque estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, no obligadas a consolidar, que actúen conjuntamente, o porque se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, deberá incluir una descripción de las citadas sociedades, señalando el motivo por el que se encuentran bajo una misma unidad de decisión, e informará sobre el importe agregado de los activos, pasivos, patrimonio neto, cifra de negocios y resultado del conjunto de las citadas sociedades.

Se entiende por sociedad de mayor activo aquella que en el momento de su incorporación a la unidad de decisión, presente una cifra mayor en el total activo del modelo de balance.

Las restantes sociedades sometidas a una unidad de decisión indicarán en la memoria de sus cuentas anuales la unidad de decisión a la que pertenecen y el Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales de la sociedad que contiene la información exigida en el párrafo primero de esta indicación.

Artículo 261. Memoria abreviada.

Las sociedades que pueden formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados podrán omitir en la memoria las indicaciones que reglamentariamente se determinen. En cualquier caso deberá suministrarse la información requerida en las indicaciones primera, segunda, tercera, novena y décima del artículo anterior. Adicio-

nalmente, la memoria deberá expresar de forma global los datos a que se refiere la indicación quinta de dicho artículo.

CAPÍTULO III **El informe de gestión**

Artículo 262. Contenido del informe de gestión.

1. El informe de gestión habrá de contener una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta.

La exposición consistirá en un análisis equilibrado y exhaustivo de la evolución y los resultados de los negocios y la situación de la sociedad, teniendo en cuenta la magnitud y la complejidad de la misma.

En la medida necesaria para la comprensión de la evolución, los resultados o la situación de la sociedad, este análisis incluirá tanto indicadores clave financieros como, cuando proceda, de carácter no financiero, que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial concreta, incluida información sobre cuestiones relativas al medio ambiente y al personal. Se exceptúa de la obligación de incluir información de carácter no financiero, a las sociedades que puedan presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

Al proporcionar este análisis, el informe de gestión incluirá, si procede, referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en las cuentas anuales.

2. Informará igualmente sobre los acontecimientos importantes para la sociedad ocurrida después del cierre del ejercicio, la evolución previsible de aquélla, las actividades en materia de investigación y desarrollo y, en los términos establecidos en esta ley, las adquisiciones de acciones propias.

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

4. Con respecto al uso de instrumentos financieros por la sociedad, y cuando resulte relevante para la valoración de sus activos, pasivos, situación financiera y resultados, el informe de gestión incluirá lo siguiente:

- a) Objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero de la sociedad, incluida la política aplicada para cubrir cada tipo significativo de transacción prevista para la que se utilice la contabilidad de cobertura.
- b) La exposición de la sociedad al riesgo de precio, riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de flujo de efectivo.

5. La información contenida en el informe de gestión, en ningún caso, justificará su ausencia en las cuentas anuales cuando esta información deba incluirse en éstas de conformidad con lo previsto en los artículos anteriores y las disposiciones que los desarrollan.

CAPÍTULO IV

La verificación de las cuentas anuales¹⁵

Artículo 263. Auditor de cuentas.¹⁶

1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.
2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que puedan presentar balance abreviado.¹⁷

Artículo 264. Nombramiento por la junta general.¹⁸

1. La persona que deba ejercer la auditoría de cuentas será nombrada por la junta general antes de que finalice el ejercicio a auditar,¹⁹ por un período de tiempo inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve, a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas respecto a la posibilidad de prórroga.
2. La junta podrá designar a una o varias personas físicas o jurídicas que actuarán conjuntamente. Cuando los designados sean personas físicas, la junta deberá nombrar tantos suplentes como auditores titulares.²⁰
3. La junta general no podrá revocar al auditor antes de que finalice el periodo inicial para el que fue nombrado, o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fue contratado una vez finalizado el periodo inicial, a no ser que medie justa causa.²¹

Artículo 265. Nombramiento por el registrador mercantil.²²

1. Cuando la junta general no hubiera nombrado al auditor antes de que finalice el ejercicio a auditar, debiendo hacerlo, o la persona nombrada no acepten el cargo o no pueda cumplir sus funciones, los administradores y cualquier socio podrán solicitar del registrador mercantil del domicilio social la designación de la persona o personas que deban realizar la auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil.²³

¹⁵ Ver TRLAC d.a. 1ª. y RLAC capítulo I.

¹⁶ Ver Consulta BOICAC 7/1.

¹⁷ Ver Consulta BOICAC 6/3.

¹⁸ Ver TRLSC arts. 160 y 264; NT sobre informe especial artículo 157 TRLSA y Consultas BOICAC 12/6 y BOICAC 13/2.

¹⁹ Ver Consultas BOICAC 4/4, BOICAC 4/8 y BOICAC 7/1.

²⁰ Ver Consulta BOICAC 81/1.

²¹ Ver Consulta BOICAC 48/2.

²² Ver TRLSC art. 265 y Consulta BOICAC 30/5.

²³ Ver Consulta BOICAC 4/4.

1.3.2. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL (TRLSC)

En las sociedades anónimas, la solicitud podrá ser realizada también por el comisario del sindicato de obligacionistas.

2. En las sociedades que no estén obligadas a someter las cuentas anuales a verificación por un auditor, los socios que representen, al menos, el cinco por ciento del capital social podrán solicitar del registrador mercantil del domicilio social que, con cargo a la sociedad, nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio siempre que no hubieran transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio.²⁴

Artículo 266. *Nombramiento judicial.*²⁵

Cuando concorra justa causa, los administradores de la sociedad y las personas legitimadas para solicitar el nombramiento de auditor podrán pedir al juez la revocación del designado por la junta general o por el registrador mercantil y el nombramiento de otro.

Artículo 267. *Remuneración del auditor.*²⁶

1. La remuneración de los auditores de cuentas se fijará de acuerdo con lo establecido en la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Por el ejercicio de dicha función no podrá percibir ninguna otra remuneración o ventaja de la sociedad auditada.

Artículo 268. *Objeto de la auditoría.*

El auditor de cuentas comprobará si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, así como, en su caso, la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio.

Artículo 269. *Informe del auditor.*

Los auditores de cuentas emitirán un informe detallado sobre el resultado de su actuación de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Artículo 270. *Plazo para la emisión del informe.*²⁷

1. El auditor de cuentas dispondrá como mínimo de un plazo de un mes, a partir del momento en que le fueren entregadas las cuentas firmadas por los administradores, para presentar su informe.

²⁴ Ver Consultas BOICAC 6/5 y BOICAC 7/1.

²⁵ Ver Consultas BOICAC 12/5 y BOICAC 48/2.

²⁶ Ver TRLAC art. 21 y RLAC art. 46.8.

²⁷ Ver Consulta BOICAC 4/3.

2. Si como consecuencia del informe, los administradores se vieran obligados a alterar las cuentas anuales, el auditor habrá de ampliar su informe e incorporar los cambios producidos.²⁸

Artículo 271. Acción social de responsabilidad. Legitimación.

La legitimación para exigir responsabilidades frente a la sociedad al auditor de cuentas se regirá por lo dispuesto para los administradores de la sociedad.

CAPÍTULO V

La aprobación de las cuentas

Artículo 272. Aprobación de las cuentas.

1. Las cuentas anuales se aprobarán por la junta general.

2. A partir de la convocatoria de la junta general, cualquier socio podrá obtener de la sociedad, de forma inmediata y gratuita, los documentos que han de ser sometidos a la aprobación de la misma, así como en su caso, el informe de gestión y el informe del auditor de cuentas.

En la convocatoria se hará mención de este derecho.

3. Salvo disposición contraria de los estatutos, durante ese mismo plazo, el socio o socios de la sociedad de responsabilidad limitada que representen al menos el cinco por ciento del capital podrán examinar en el domicilio social, por sí o en unión de experto contable, los documentos que sirvan de soporte y de antecedente de las cuentas anuales.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no impide ni limita el derecho de la minoría a que se nombre un auditor de cuentas con cargo a la sociedad.

CAPÍTULO VI

Depósito y publicidad de las cuentas anuales

Artículo 279. Depósito de las cuentas.²⁹

1. Dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales, los administradores de la sociedad presentarán, para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio social, certificación de los acuerdos de la junta de socios de aprobación de dichas cuentas, debidamente firmadas, y de aplicación del resultado, así como, en su caso, de las cuentas consolidadas, a la que se adjuntará un ejemplar de cada una de ellas. Los administradores presentarán también, si fuera obligatorio, el informe de gestión y el informe del auditor, cuando la sociedad esté obligada a auditoría o ésta se hubiera acordado a petición de la minoría.

²⁸ Ver Consulta BOICAC 4/5.

²⁹ Ver Consulta BOICAC 7/2.

1.3.2. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL (TRLSC)

2. Si alguno o varios de los documentos que integran las cuentas anuales se hubieran formulado en forma abreviada, se hará constar así en la certificación, con expresión de la causa.³⁰

Artículo 280. Calificación registral.

1. Dentro de los quince días siguientes al de la fecha del asiento de presentación, el Registrador calificará bajo su responsabilidad si los documentos presentados son los exigidos por la ley, si están debidamente aprobados por la junta general y si constan las preceptivas firmas. Si no apreciare defectos, tendrá por efectuado el depósito, practicando el correspondiente asiento en el libro de depósito de cuentas y en la hoja correspondiente a la sociedad depositante. En caso contrario, procederá conforme a lo establecido respecto de los títulos defectuosos.

2. El Registro Mercantil deberá conservar los documentos depositados durante el plazo de seis años.

Artículo 281. Publicidad del depósito.

Cualquier persona podrá obtener información del Registro Mercantil de todos los documentos depositados.

Artículo 282. Cierre registral.³¹

1. El incumplimiento por el órgano de administración de la obligación de depositar, dentro del plazo establecido, los documentos a que se refiere este capítulo dará lugar a que no se inscriba en el Registro Mercantil documento alguno referido a la sociedad mientras el incumplimiento persista.

2. Se exceptúan los títulos relativos al cese o dimisión de administradores, gerentes, directores generales o liquidadores, y a la revocación o renuncia de poderes, así como a la disolución de la sociedad y nombramiento de liquidadores y a los asientos ordenados por la autoridad judicial o administrativa.

Artículo 283. Régimen sancionador.

1. El incumplimiento por el órgano de administración de la obligación de depositar, dentro del plazo establecido, los documentos a que se refiere este capítulo, también dará lugar a la imposición a la sociedad de una multa por importe de 1.200 a 60.000 euros por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa instrucción de expediente conforme al procedimiento establecido reglamentariamente, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

³⁰ Ver RRM arts. 365 y 366.

³¹ Ver RRM art. 378.

1.3.2. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL (TRLSC)

Cuando la sociedad o, en su caso, el grupo de sociedades tenga un volumen de facturación anual superior a 6.000.000 euros el límite de la multa para cada año de retraso se elevará a 300.000 euros.

2. La sanción a imponer se determinará atendiendo a la dimensión de la sociedad, en función del importe total de las partidas del activo y de su cifra de ventas, referidos ambos datos al último ejercicio declarado a la Administración tributaria. Estos datos deberán ser facilitados al instructor por la sociedad; su incumplimiento se considerará a los efectos de la determinación de la sanción. En el supuesto de no disponer de dichos datos, la cuantía de la sanción se fijará de acuerdo con su cifra de capital social, que a tal efecto se solicitará del Registro Mercantil correspondiente.

3. En el supuesto de que los documentos a que se refiere este capítulo hubiesen sido depositados con anterioridad a la iniciación del procedimiento sancionador, la sanción se impondrá en su grado mínimo y reducida en un cincuenta por ciento.

4. Las infracciones a que se refiere este artículo prescribirán a los tres años.

Artículo 284. *Publicación.*³²

En el caso de publicación de los documentos depositados en el Registro Mercantil, deberá indicarse si es íntegra o abreviada. En el primer supuesto deberá reproducirse fielmente el texto de los depositados en el Registro Mercantil, incluyendo siempre íntegramente el informe de los auditores. En el segundo caso, se hará referencia a la oficina del Registro Mercantil en que hubieren sido depositados los documentos. El informe de auditoría podrá ser omitido en esta publicación, pero se indicará si ha sido emitido con reservas o no.

TÍTULO VIII

La modificación de los estatutos sociales

CAPÍTULO II

El aumento del capital social

Sección 1.^a Modalidades del aumento

Artículo 295. *Modalidades del aumento.*

1. El aumento del capital social podrá realizarse por creación de nuevas participaciones o emisión de nuevas acciones o por elevación del valor nominal de las ya existentes.

2. En ambos casos el aumento del capital podrá realizarse con cargo a nuevas aportaciones dinerarias o no dinerarias al patrimonio social, incluida la aportación de créditos contra la sociedad, o con cargo a beneficios o reservas que ya figurasen en el último balance aprobado.

³² Ver Consulta BOICAC 5/1.

Sección 2.ª El acuerdo de aumento

Artículo 296. *El acuerdo de aumento.*

1. El aumento del capital social habrá de acordarse por la junta general con los requisitos establecidos para la modificación de los estatutos sociales.

2. Cuando el aumento haya de realizarse elevando el valor nominal de las participaciones o de las acciones será preciso el consentimiento de todos los socios, salvo en el caso de que se haga íntegramente con cargo a beneficios o reservas que ya figurasen en el último balance aprobado.

3. En las sociedades anónimas, el valor de cada una de las acciones de la sociedad, una vez aumentado el capital, habrá de estar desembolsado en una cuarta parte como mínimo.

Artículo 297. *Delegación en los administradores.*

1. En las sociedades anónimas, la junta general, con los requisitos establecidos para la modificación de los estatutos sociales, podrá delegar en los administradores:

a) La facultad de señalar la fecha en que el acuerdo ya adoptado de aumentar el capital social deba llevarse a efecto en la cifra acordada y de fijar las condiciones del mismo en todo lo no previsto en el acuerdo de la junta. El plazo para el ejercicio de esta facultad delegada no podrá exceder de un año, excepto en el caso de conversión de obligaciones en acciones.

b) La facultad de acordar en una o varias veces el aumento del capital social hasta una cifra determinada en la oportunidad y en la cuantía que ellos decidan, sin previa consulta a la junta general. Estos aumentos no podrán ser superiores en ningún caso a la mitad del capital de la sociedad en el momento de la autorización y deberán realizarse mediante aportaciones dinerarias dentro del plazo máximo de cinco años a contar del acuerdo de la junta.

2. Por el hecho de la delegación los administradores quedan facultados para dar nueva redacción al artículo de los estatutos sociales relativo al capital social, una vez acordado y ejecutado el aumento.

Artículo 298. *Aumento con prima.*

1. En los aumentos del capital social será lícita la creación de participaciones sociales y la emisión de acciones con prima.

2. La prima deberá satisfacerse íntegramente en el momento de la asunción de las nuevas participaciones sociales o de la suscripción de las nuevas acciones.

Artículo 299. *Aumento con cargo a aportaciones dinerarias.*

1. En las sociedades anónimas, para todo aumento del capital cuyo contravalor consista en nuevas aportaciones dinerarias al patrimonio social, será requisito previo, salvo para las entidades aseguradoras, el total desembolso de las acciones anteriormente emitidas.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, podrá realizarse el aumento si existe una cantidad pendiente de desembolso que no exceda del tres por ciento del capital social.

Artículo 300. Aumento con cargo a aportaciones no dinerarias.

1. Cuando para el contravalor del aumento consista en aportaciones no dinerarias, será preciso que al tiempo de la convocatoria de la junta se ponga a disposición de los socios un informe de los administradores en el que se describirán con detalle las aportaciones proyectadas, su valoración, las personas que hayan de efectuarlas, el número y valor nominal de las participaciones sociales o de las acciones que hayan de crearse o emitirse, la cuantía del aumento del capital social y las garantías adoptadas para la efectividad del aumento según la naturaleza de los bienes en que la aportación consista.

2. En el anuncio de convocatoria de la junta general se hará constar el derecho que corresponde a todos los socios de examinar el informe en el domicilio social, así como pedir la entrega o el envío gratuito del documento.

Artículo 301. Aumento por compensación de créditos.

1. Cuando el aumento del capital de la sociedad de responsabilidad limitada se realice por compensación de créditos, éstos habrán de ser totalmente líquidos y exigibles. Cuando el aumento del capital de la anónima se realice por compensación de créditos, al menos, un veinticinco por ciento de los créditos a compensar deberán ser líquidos, estar vencidos y ser exigibles, y el vencimiento de los restantes no podrá ser superior a cinco años.

2. Al tiempo de la convocatoria de la junta general se pondrá a disposición de los socios en el domicilio social un informe del órgano de administración sobre la naturaleza y características de los créditos a compensar, la identidad de los aportantes, el número de participaciones sociales o de acciones que hayan de crearse o emitirse y la cuantía del aumento, en el que expresamente se hará constar la concordancia de los datos relativos a los créditos con la contabilidad social.

3. En la sociedad anónima, al tiempo de la convocatoria de la junta general se pondrá también a disposición de los accionistas en el domicilio social una certificación del auditor de cuentas de la sociedad³³ que, acredite que, una vez verificada la contabilidad social, resultan exactos los datos ofrecidos por los administradores sobre los créditos a compensar. Si la sociedad no tuviere auditor de cuentas, la certificación deberá ser expedida por un auditor nombrado por el Registro Mercantil a solicitud de los administradores.³⁴

4. En el anuncio de convocatoria de la junta general, deberá hacerse constar el derecho que corresponde a todos los socios de examinar en el domicilio social el informe de los administradores y, en el caso de sociedades anónimas, la certificación del auditor de cuentas, así como pedir la entrega o el envío gratuito de dichos documentos.

³³ Ver NT sobre informe especial artículo 156 TRLSA

³⁴ Ver RRM art. 168.

5. El informe de los administradores y, en el caso de las sociedades anónimas, la certificación del auditor se incorporará a la escritura pública que documento la ejecución del aumento.

Artículo 302. Aumento por conversión de obligaciones.

Cuando se aumente el capital por conversión de obligaciones en acciones, se aplicará lo establecido en el acuerdo de emisión de las obligaciones.

Artículo 303. Aumento con cargo a reservas.

1. Cuando el aumento del capital se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las reservas por prima de asunción de participaciones sociales o de emisión de acciones y la reserva legal en su totalidad, si la sociedad fuera de responsabilidad limitada, o en la parte que exceda del diez por ciento del capital ya aumentado, si la sociedad fuera anónima.

2. A la operación deberá servir de base un balance aprobado por la junta general referido a una fecha comprendida dentro de los seis meses inmediatamente anteriores al acuerdo de aumento del capital, verificado por el auditor de cuentas de la sociedad, o por un auditor nombrado por el Registro Mercantil a solicitud de los administradores,³⁵ si la sociedad no estuviera obligada a verificación contable.³⁶

Sección 3.^a La ejecución del acuerdo de aumento³⁷

Artículo 304. Derecho de preferencia.

1. En los aumentos de capital social con emisión de nuevas participaciones sociales o de nuevas acciones, ordinarias o privilegiadas, con cargo a aportaciones dinerarias, cada socio tendrá derecho a asumir un número de participaciones sociales o de suscribir un número de acciones proporcional al valor nominal de las que posea.

2. No habrá lugar al derecho de preferencia cuando el aumento del capital se deba a la absorción de otra sociedad o de todo o parte del patrimonio escindido de otra sociedad o a la conversión de obligaciones en acciones.

Artículo 305. Plazo para el ejercicio del derecho de preferencia.

1. En las sociedades de responsabilidad limitada, el derecho de preferencia se ejercitará en el plazo que se hubiera fijado al adoptar el acuerdo de aumento. En las sociedades anónimas, el derecho de preferencia se ejercitará en el plazo que determinan los administradores.

³⁵ Ver NT sobre informe especial artículo 157 TRLSA.

³⁶ Ver RRM art. 168.

³⁷ Ver NT sobre informe especial artículo 292 TRLSA y NT sobre informe especial exclusión derechos de suscripción.

1.3.2. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL (TRLSC)

2. El plazo para el ejercicio del derecho no podrá ser inferior a un mes desde la publicación del anuncio de la oferta de asunción de las nuevas participaciones o de suscripción de nuevas acciones en el Boletín Oficial del Registro Mercantil.

3. En las sociedades de responsabilidad limitada y en las sociedades anónimas cuando todas las acciones sean nominativas, el órgano de administración podrá sustituir la publicación del anuncio por una comunicación escrita a cada uno de los socios y, en su caso, a los usufructuarios inscritos en el Libro registro de socios o en Libro de acciones nominativas, computándose el plazo de asunción de las nuevas participaciones o de las nuevas acciones desde el envío de la comunicación.

Artículo 306. *Transmisión del derecho de preferencia.*

1. En todo caso, en las sociedades de responsabilidad limitada, la transmisión voluntaria por actos «inter vivos» del derecho de asunción preferente de las nuevas participaciones sociales podrá efectuarse a favor de las personas que, conforme a esta ley o a los estatutos de la sociedad puedan adquirir libremente las participaciones sociales. Los estatutos podrán reconocer, además, la posibilidad de la transmisión de este derecho a otras personas, sometiénola al mismo sistema y condiciones previstos para la transmisión «inter vivos» de las participaciones sociales, con modificación, en su caso, de los plazos establecidos en dicho sistema.

2. En las sociedades anónimas los derechos de suscripción preferente serán transmisibles en las mismas condiciones que las acciones de las que deriven.

En caso de aumento con cargo a reservas, la misma regla será de aplicación a los derechos de asignación gratuita de las nuevas acciones.

Artículo 307. *Derecho de preferencia de segundo grado.*

1. En las sociedades de responsabilidad limitada, salvo que los estatutos dispongan otra cosa, las participaciones no asumidas en el ejercicio del derecho de preferencia serán ofrecidas por el órgano de administración a los socios que lo hubieren ejercitado, para su asunción y desembolso durante un plazo no superior a quince días desde la conclusión del establecido para la asunción preferente. Si existieren varios socios interesados en asumir las participaciones ofrecidas, éstas se adjudicarán en proporción a las que cada uno de ellos ya tuviere en la sociedad.

2. Durante los quince días siguientes a la finalización del plazo anterior, el órgano de administración podrá adjudicar las participaciones no asumidas a personas extrañas a la sociedad.

Artículo 308. *Exclusión del derecho de preferencia.*³⁸

1. En los casos en que el interés de la sociedad así lo exija, la junta general, al decidir el aumento del capital, podrá acordar la supresión total o parcial del derecho de suscripción preferente.³⁹

³⁸ Ver NT sobre informe especial exclusión derechos de suscripción.

³⁹ Ver RRM art. 166.

2. Para que sea válido el acuerdo de exclusión del derecho de preferencia será necesario:

- a) Que los administradores elaboren un informe en el que especifiquen el valor de las participaciones o de las acciones de la sociedad y se justifiquen detalladamente la propuesta y la contraprestación a satisfacer por las nuevas participaciones o por las nuevas acciones, con la indicación de las personas a las que hayan de atribuirse, y, en las sociedades anónimas, que un auditor de cuentas distinto del auditor de las cuentas de la sociedad, nombrado a estos efectos por el Registro Mercantil, elabore otro informe, bajo su responsabilidad, sobre el valor razonable⁴⁰ de las acciones de la sociedad, sobre el valor teórico del derecho de preferencia cuyo ejercicio se propone suprimir o limitar y sobre la razonabilidad de los datos contenidos en el informe de los administradores.
- b) Que en la convocatoria de la junta se hayan hecho constar la propuesta de supresión del derecho de preferencia, el tipo de creación de las nuevas participaciones sociales o de emisión de las nuevas acciones y el derecho de los socios a examinar en el domicilio social el informe o los informes a que se refiere el número anterior así como pedir la entrega o el envío gratuito de estos documentos.
- c) Que el valor nominal de las nuevas participaciones o de las nuevas acciones, más, en su caso, el importe de la prima, se corresponda con el valor real atribuido a las participaciones en el informe de los administradores en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada o con el valor que resulte del informe del auditor en el caso de las sociedades anónimas.

CAPÍTULO III

La reducción del capital social

Sección 1.^a Modalidades de la reducción

Artículo 317. Modalidades de la reducción.

1. La reducción del capital puede tener por finalidad el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas, la constitución o el incremento de la reserva legal o de las reservas voluntarias o la devolución del valor de las aportaciones. En las sociedades anónimas, la reducción del capital puede tener también por finalidad la condonación de la obligación de realizar las aportaciones pendientes.⁴¹

2. La reducción podrá realizarse mediante la disminución del valor nominal de las participaciones sociales o de las acciones, su amortización o su agrupación.

⁴⁰ Ver NTA sobre el valor razonable.

⁴¹ Ver Consulta BOICAC 13/1.

Artículo 318. *El acuerdo de reducción del capital social.*

1. La reducción del capital social habrá de acordarse por la junta general con los requisitos de la modificación de estatutos.

2. El acuerdo de la junta expresará, como mínimo, la cifra de reducción del capital, la finalidad de la reducción, el procedimiento mediante el cual la sociedad ha de llevarlo a cabo, el plazo de ejecución y la suma que haya de abonarse, en su caso, a los socios.

Artículo 319. *Publicación del acuerdo de reducción.*

El acuerdo de reducción del capital de las sociedades anónimas deberá ser publicado en el Boletín Oficial del Registro Mercantil y en la página web de la sociedad o, en el caso de que no exista, en un periódico de gran circulación en la provincia en que la sociedad tenga su domicilio.

Sección 2.ª La reducción por pérdidas

Artículo 320. *Principio de paridad de trato.*

Cuando la reducción tenga por finalidad el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas, deberá afectar por igual a todas las participaciones sociales o a todas las acciones en proporción a su valor nominal, pero respetando los privilegios que a estos efectos hubieran podido otorgarse en la ley o en los estatutos para determinadas participaciones sociales o para determinadas clases de acciones.

Artículo 321. *Prohibiciones.*

La reducción del capital por pérdidas en ningún caso podrá dar lugar a reembolsos a los socios o, en las sociedades anónimas, a la condonación de la obligación de realizar las aportaciones pendientes.

Artículo 322. *Presupuesto de la reducción del capital social.*

1. En las sociedades de responsabilidad limitada no se podrá reducir el capital por pérdidas en tanto la sociedad cuente con cualquier clase de reservas.

2. En las sociedades anónimas no se podrá reducir el capital por pérdidas en tanto la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del diez por ciento del capital.

Artículo 323. *El balance.*

1. El balance que sirva de base a la operación de reducción del capital por pérdidas deberá referirse a una fecha comprendida dentro de los seis meses inmediatamente anteriores al acuerdo, previa verificación por el auditor de cuentas de la sociedad y estar apro-

bado por la junta general. Cuando la sociedad no estuviera obligada a someter a auditoría las cuentas anuales, el auditor será nombrado por los administradores de la sociedad.

2. El balance y el informe de auditoría se incorporarán a la escritura pública de reducción.⁴²

CAPÍTULO IV

Reducción y aumento del capital simultáneos

Artículo 343. *Reducción y aumento del capital simultáneos.*⁴³

1. El acuerdo de reducción del capital social a cero o por debajo de la cifra mínima legal solo podrá adoptarse cuando simultáneamente se acuerde la transformación de la sociedad o el aumento de su capital hasta una cantidad igual o superior a la mencionada cifra mínima.

2. En todo caso habrá de respetarse el derecho de asunción o de suscripción preferente de los socios.

Artículo 344. *Eficacia condicionada del acuerdo de reducción.*

En caso de acuerdo de reducción y de aumento del capital simultáneos, la eficacia del acuerdo de reducción quedará condicionada, en su caso, a la ejecución del acuerdo de aumento del capital.

Artículo 345. *La inscripción simultánea.*

La inscripción del acuerdo de reducción en el Registro Mercantil no podrá practicarse a no ser que simultáneamente se presente a inscripción el acuerdo de transformación o de aumento de capital, así como, en este último caso, su ejecución.

TÍTULO IX

Separación y exclusión de socios

CAPÍTULO I

La separación de socios

Artículo 346. *Causas legales de separación.*

1. Los socios que no hubieran votado a favor del correspondiente acuerdo, incluidos los socios sin voto, tendrán derecho a separarse de la sociedad de capital en los casos siguientes:

⁴² Ver RRM art. 171 y Consultas BOICAC 4/1 y BOICAC 13/1.

⁴³ Ver Consulta BOICAC 13/1.

1.3.2. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL (TRLSC)

- a) sustitución o modificación sustancial del objeto social.
- b) Prórroga de la sociedad.
- c) Reactivación de la sociedad.
- d) Creación modificación o extinción anticipada de la obligación de realizar prestaciones accesorias, salvo disposición contraria de los estatutos.

2. En las sociedades de responsabilidad limitada tendrán, además, derecho a separarse de la sociedad los socios que no hubieran votado a favor del acuerdo de modificación del régimen de transmisión de las participaciones sociales.⁴⁴

3. En los casos de transformación de la sociedad y de traslado de domicilio al extranjero los socios tendrán derecho de separación en los términos establecidos en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

CAPÍTULO III

Normas comunes a la separación y la exclusión de socios

Artículo 353. Valoración de las participaciones o de las acciones del socio.⁴⁵

1. A falta de acuerdo entre la sociedad y el socio sobre el valor razonable⁴⁶ de las participaciones sociales o de las acciones, o sobre la persona o personas que hayan de valorarlas y el procedimiento a seguir para su valoración, serán valoradas por un auditor de cuentas distinto al de la sociedad,⁴⁷ designado por el registrador mercantil del domicilio social a solicitud de la sociedad o de cualquiera de los socios titulares de las participaciones o de las acciones objeto de valoración.

2. Si las acciones cotizasen en un mercado secundario oficial, el valor de reembolso será el del precio medio de cotización del último trimestre.

Artículo 354. Informe de auditor.⁴⁸

1. Para el ejercicio de su función, el auditor podrá obtener de la sociedad todas las informaciones y documentos que considere útiles y proceder a todas las verificaciones que estime necesarias.

2. En el plazo máximo de dos meses a contar desde su nombramiento, el auditor emitirá su informe, que notificará inmediatamente por conducto notarial a la sociedad y a los socios afectados, acompañando copia, y depositará otra en el Registro Mercantil.⁴⁹

⁴⁴ Ver NT sobre informes especiales artículos 64, 147, 149 y 225 TRLSA.

⁴⁵ Ver Consulta BOICAC 42/4 y BOICAC 89/3.

⁴⁶ Ver NTA sobre el valor razonable.

⁴⁷ Ver NT sobre informes especiales artículos 64, 147, 149 y 225 TRLSA.

⁴⁸ Ver NT sobre informes especiales artículos 64, 147, 149 y 225 TRLSA.

⁴⁹ Ver RRM art. 208 y Consulta BOICAC 42/4.

Artículo 355. *Retribución del auditor.*⁵⁰

1. La retribución del auditor correrá a cargo de la sociedad.
2. No obstante, en los casos de exclusión, la sociedad podrá deducir de la cantidad a reembolsar al socio excluido lo que resulte de aplicar a los honorarios satisfechos el porcentaje que dicho socio tuviere en el capital social.

**TÍTULO X
Disolución y liquidación**

**CAPÍTULO I
La disolución**

Sección 1.^a Disolución de pleno derecho

Artículo 360. *Disolución de pleno derecho.*

1. Las sociedades de capital se disolverán de pleno derecho en los siguientes casos:

- a) Por el transcurso del término de duración fijado en los estatutos, a no ser que con anterioridad hubiera sido expresamente prorrogada e inscrita la prórroga en el Registro Mercantil.
- b) Por el transcurso de un año desde la adopción del acuerdo de reducción del capital social por debajo del mínimo legal como consecuencia del cumplimiento de una ley, si no se hubiere inscrito en el Registro Mercantil la transformación o la disolución de la sociedad, o el aumento del capital social hasta una cantidad igual o superior al mínimo legal.⁵¹

Transcurrido un año sin que se hubiere inscrito la transformación o la disolución de la sociedad o el aumento de su capital, los administradores responderán personal y solidariamente entre sí y con la sociedad de las deudas sociales.

2. El registrador, de oficio o a instancia de cualquier interesado, hará constar la disolución de pleno derecho en la hoja abierta a la sociedad.

Artículo 361. *Disolución y concurso.*

1. La declaración de concurso de la sociedad de capital no constituirá, por sí sola, causa de disolución.

2. La apertura de la fase de liquidación en el concurso de acreedores producirá la disolución de pleno derecho de la sociedad.

En tal caso, el juez del concurso hará constar la disolución en la resolución de apertura de la fase de liquidación del concurso.

⁵⁰ Ver NT sobre informes especiales artículos 64, 147, 149 y 225 TRLSA.

⁵¹ Ver Consulta BOICAC 8/1.

Sección 2.^a Disolución por constatación de la existencia de causa legal o estatutaria

Artículo 362. *Disolución por constatación de la existencia de causa legal o estatutaria.*

Las sociedades de capital se disolverán por la existencia de causa legal o estatutaria debidamente constatada por la junta general o por resolución judicial.

Artículo 363. *Causas de disolución.*

1. La sociedad de capital deberá disolverse:

- a) Por el cese en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social. En particular, se entenderá que se ha producido el cese tras un período de inactividad superior a un año.
- b) Por la conclusión de la empresa que constituya su objeto.
- c) Por la imposibilidad manifiesta de conseguir el fin social.
- d) Por la paralización de los órganos sociales de modo que resulte imposible su funcionamiento.
- e) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.⁵²
- f) Por reducción del capital social por debajo del mínimo legal, que no sea consecuencia del cumplimiento de una ley.
- g) Porque el valor nominal de las participaciones sociales sin voto o de las acciones sin voto excediera de la mitad del capital social desembolsado y no se restableciera la proporción en el plazo de dos años.
- h) Por cualquier otra causa establecida en los estatutos.

2. La sociedad comanditaria por acciones deberá disolverse también por fallecimiento, cese, incapacidad o apertura de la fase de liquidación en el concurso de acreedores de todos los socios colectivos, salvo que en el plazo de seis meses y mediante modificación de los estatutos se incorpore algún socio colectivo o se acuerde la transformación de la sociedad en otro tipo social.

Artículo 364. *Acuerdo de disolución.*

En los casos previstos en el artículo anterior, la disolución de la sociedad requerirá acuerdo de la junta general adoptado con la mayoría ordinaria establecida para las sociedades de responsabilidad limitada en el artículo 198, y con el quórum de constitución y las mayorías establecidas para las sociedades anónimas en los artículos 193 y 201.

⁵² Ver Consultas BOICAC 8/1 y BOICAC 13/1.

Artículo 365. *Deber de convocatoria.*

1. Los administradores deberán convocar la junta general en el plazo de dos meses para que adopte el acuerdo de disolución o, si la sociedad fuera insolvente, ésta inste el concurso.

Cualquier socio podrá solicitar de los administradores la convocatoria si, a su juicio, concurriera alguna causa de disolución o la sociedad fuera insolvente.

2. La junta general podrá adoptar el acuerdo de disolución o, si constare en el orden del día, aquél o aquéllos que sean necesarios para la remoción de la causa.

Artículo 366. *Disolución judicial.*

1. Si la junta no fuera convocada, no se celebrara, o no adoptara alguno de los acuerdos previstos en el artículo anterior, cualquier interesado podrá instar la disolución de la sociedad ante el juez de lo mercantil del domicilio social. La solicitud de disolución judicial deberá dirigirse contra la sociedad.

2. Los administradores están obligados a solicitar la disolución judicial de la sociedad cuando el acuerdo social fuese contrario a la disolución o no pudiera ser logrado.

La solicitud habrá de formularse en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución o no se hubiera adoptado.

Artículo 367. *Responsabilidad solidaria de los administradores.*

1. Responderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución.

2. En estos casos las obligaciones sociales reclamadas se presumirán de fecha posterior al acaecimiento de la causa legal de disolución de la sociedad, salvo que los administradores acrediten que son de fecha anterior.

Sección 3.ª Disolución por mero acuerdo de la junta general

Artículo 368. *Disolución por mero acuerdo de la junta general.*

La sociedad de capital podrá disolverse por mero acuerdo de la junta general adoptado con los requisitos establecidos para la modificación de los estatutos.

Sección 4.^a Disposiciones comunes

Artículo 369. Publicidad de la disolución.

La disolución de la sociedad se inscribirá en el Registro Mercantil. El registrador mercantil remitirá de oficio, de forma telemática y sin coste adicional alguno, la inscripción de la disolución al "Boletín Oficial del Registro Mercantil" para su publicación.

Artículo 370. Reactivación de la sociedad disuelta.

1. La junta general podrá acordar el retorno de la sociedad disuelta a la vida activa siempre que haya desaparecido la causa de disolución, el patrimonio contable no sea inferior al capital social y no haya comenzado el pago de la cuota de liquidación a los socios. No podrá acordarse la reactivación en los casos de disolución de pleno derecho.

2. El acuerdo de reactivación se adoptará con los requisitos establecidos para la modificación de los estatutos.

3. El socio que no vote a favor de la reactivación tiene derecho a separarse de la sociedad.

4. Los acreedores sociales podrán oponerse al acuerdo de reactivación, en las mismas condiciones y con los mismos efectos previstos en la ley para el caso de reducción del capital.

CAPÍTULO II
La liquidación

Sección 1.^a Disposiciones generales

Artículo 371. Sociedad en liquidación.

1. La disolución de la sociedad abre el período de liquidación.

2. La sociedad disuelta conservará su personalidad jurídica mientras la liquidación se realiza. Durante ese tiempo deberá añadir a su denominación la expresión «en liquidación».

3. Durante el período de liquidación se observarán las disposiciones de los estatutos en cuanto a la convocatoria y reunión de las juntas generales de socios, a las que darán cuenta los liquidadores de la marcha de la liquidación para que acuerden lo que convenga al interés común, y continuarán aplicándose a la sociedad las demás normas previstas en esta ley que no sean incompatibles con las establecidas en este capítulo.

Artículo 372. Especialidad de la liquidación concursal.

En caso de apertura de la fase de liquidación en el concurso de acreedores de la sociedad, la liquidación se realizará conforme a lo establecido en el capítulo II del título V de la Ley Concursal.

Artículo 373. *Intervención del Gobierno en las sociedades anónimas.*

1. Cuando el Gobierno, a instancia de accionistas que representen, al menos, la quinta parte del capital social, o del personal de la empresa, juzgase conveniente para la economía nacional o para el interés social la continuación de la sociedad anónima, podrá acordarlo así por real decreto, en que se concretará la forma en que ésta habrá de subsistir y las compensaciones que, al ser expropiados de su derecho, han de recibir los accionistas.

2. En todo caso, el real decreto reservará a los accionistas, reunidos en junta general, el derecho a prorrogar la vida de la sociedad y a continuar la explotación de la empresa, siempre que el acuerdo se adopte dentro del plazo de tres meses, a contar de la publicación del real decreto.

Sección 2.ª Los liquidadores

Artículo 374. *Cese de los administradores.*

1. Con la apertura del período de liquidación cesarán en su cargo los administradores, extinguiéndose el poder de representación.

2. Los antiguos administradores, si fuesen requeridos, deberán prestar su colaboración para la práctica de las operaciones de liquidación.

Artículo 375. *Los liquidadores.*

1. Con la apertura del período de liquidación los liquidadores asumirán las funciones establecidas en esta ley, debiendo velar por la integridad del patrimonio social en tanto no sea liquidado y repartido entre los socios.

2. Serán de aplicación a los liquidadores las normas establecidas para los administradores que no se opongan a lo dispuesto en este capítulo.

Artículo 376. *Nombramiento de liquidadores.*

1. Salvo disposición contraria de los estatutos o, en su defecto, en caso de nombramiento de los liquidadores por la junta general de socios que acuerde la disolución de la sociedad, quienes fueren administradores al tiempo de la disolución de la sociedad quedarán convertidos en liquidadores.

2. En los casos en los que la disolución hubiera sido consecuencia de la apertura de la fase de liquidación de la sociedad en concurso de acreedores, no procederá el nombramiento de los liquidadores.

Artículo 377. *Cobertura de vacantes.*

1. En caso de fallecimiento o de cese del liquidador único, de todos los liquidadores solidarios, de alguno de los liquidadores que actúen conjuntamente, o de la mayoría de los liquidadores que actúen colegiadamente, sin que existan suplentes, cualquier socio o persona con interés legítimo podrá solicitar del juez de lo mercantil del domici-

lio social la convocatoria de junta general para el nombramiento de los liquidadores. Además, cualquiera de los liquidadores que permanezcan en el ejercicio del cargo podrá convocar la junta general con ese único objeto.

2. Cuando la junta convocada de acuerdo con el apartado anterior no proceda al nombramiento de liquidadores, cualquier interesado podrá solicitar su designación al juez de lo mercantil del domicilio social.

Artículo 378. Duración del cargo.

Salvo disposición contraria de los estatutos, los liquidadores ejercerán su cargo por tiempo indefinido.

Artículo 379. Poder de representación.

1. Salvo disposición contraria de los estatutos, el poder de representación corresponderá a cada liquidador individualmente.

2. La representación de los liquidadores se extiende a todas aquellas operaciones que sean necesarias para la liquidación de la sociedad.

3. Los liquidadores podrán comparecer en juicio en representación de la sociedad y concertar transacciones y arbitrajes cuando así convenga al interés social.

Artículo 380. Separación de los liquidadores.

1. La separación de los liquidadores no designados judicialmente podrá ser acordada por la junta general aun cuando no conste en el orden del día. Si los liquidadores hubieran sido designados en los estatutos sociales, el acuerdo deberá ser adoptado con los requisitos de mayoría y, en el caso de sociedades anónimas, de quórum, establecidos para la modificación de los estatutos.

Los liquidadores de la sociedad anónima podrán también ser separados por decisión judicial, mediante justa causa, a petición de accionistas que representen la vigésima parte del capital social.

2. La separación de los liquidadores nombrados por el juez sólo podrá ser decidida por éste, a solicitud fundada de quien acredite interés legítimo.

Artículo 381. Interventores.

1. En caso de liquidación de sociedades anónimas, los accionistas que representen la vigésima parte del capital social podrán solicitar del juez de lo mercantil del domicilio social la designación de un interventor que fiscalice las operaciones de liquidación.

2. Si la sociedad hubiera emitido y tuviera en circulación obligaciones, también podrá nombrar un interventor el sindicato de obligacionistas.

Artículo 382. Intervención pública en la liquidación de la sociedad anónima.

En las sociedades anónimas, cuando el patrimonio que haya de ser objeto de liquidación y división sea cuantioso, estén repartidas entre gran número de tenedores las

acciones o las obligaciones, o la importancia de la liquidación por cualquier otra causa lo justifique, podrá el Gobierno designar persona que se encargue de intervenir y presidir la liquidación de la sociedad y de velar por el cumplimiento de las leyes y del estatuto social.

Sección 3.^a Las operaciones de liquidación

Artículo 383. *Deber inicial de los liquidadores.*

En el plazo de tres meses a contar desde la apertura de la liquidación, los liquidadores formularán un inventario y un balance de la sociedad con referencia al día en que se hubiera disuelto.

Artículo 384. *Operaciones sociales.*

A los liquidadores corresponde concluir las operaciones pendientes y realizar las nuevas que sean necesarias para la liquidación de la sociedad.

Artículo 385. *Cobro de los créditos y pago de las deudas sociales.*

1. A los liquidadores corresponde percibir los créditos sociales y pagar las deudas sociales.

2. En las sociedades anónimas y comanditarias por acciones, los liquidadores deberán percibir los desembolsos pendientes que estuviesen acordados al tiempo de iniciarse la liquidación. También podrán exigir otros desembolsos pendientes hasta completar el importe nominal de las acciones en la cuantía necesaria para satisfacer a los acreedores.

Artículo 386. *Deberes de llevanza de la contabilidad y de conservación.*

Los liquidadores deberán llevar la contabilidad de la sociedad, así como llevar y custodiar los libros, la documentación y correspondencia de ésta.

Artículo 387. *Deber de enajenación de bienes sociales.*

Los liquidadores deberán enajenar los bienes sociales.

Artículo 388. *Deber de información a los socios.*

1. Los liquidadores harán llegar periódicamente a conocimiento de los socios y de los acreedores el estado de la liquidación por los medios que en cada caso se reputen más eficaces.

2. Si la liquidación se prolongase por un plazo superior al previsto para la aprobación de las cuentas anuales, los liquidadores presentarán a la junta general, dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio, las cuentas anuales de la sociedad y un informe pormenorizado que permitan apreciar con exactitud el estado de la liquidación.

Artículo 389. *Sustitución judicial de los liquidadores por duración excesiva de la liquidación.*

1. Transcurridos tres años desde la apertura de la liquidación sin que se haya sometido a la aprobación de la junta general el balance final de liquidación, cualquier socio o persona con interés legítimo podrá solicitar del juez de lo mercantil del domicilio social la separación de los liquidadores.

2. El juez, previa audiencia de los liquidadores, acordará la separación si no existiere causa que justifique la dilación y nombrará liquidadores a la persona o personas que tenga por conveniente, fijando su régimen de actuación.

3. Contra la resolución por la que se acuerde la separación y el nombramiento de liquidadores, no cabrá recurso alguno.

Artículo 390. *Balance final de liquidación.*

1. Concluidas las operaciones de liquidación, los liquidadores someterán a la aprobación de la junta general un balance final, un informe completo sobre dichas operaciones y un proyecto de división entre los socios del activo resultante.

2. El acuerdo aprobatorio podrá ser impugnado por los socios que no hubieran votado a favor del mismo, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha de su adopción. Al admitir la demanda de impugnación, el juez acordará de oficio la anotación preventiva de la misma en el Registro Mercantil.

Sección 4.^a La división del patrimonio social

Artículo 391. *División del patrimonio social.*

1. La división del patrimonio resultante de la liquidación se practicará con arreglo a las normas que se hubiesen establecido en los estatutos o, en su defecto, a las fijadas por la junta general.

2. Los liquidadores no podrán satisfacer la cuota de liquidación a los socios sin la previa satisfacción a los acreedores del importe de sus créditos o sin consignarlo en una entidad de crédito del término municipal en que radique el domicilio social.

Artículo 392. *El derecho a la cuota de liquidación.*

1. Salvo disposición contraria de los estatutos sociales, la cuota de liquidación correspondiente a cada socio será proporcional a su participación en el capital social.

2. En las sociedades anónimas y comanditarias por acciones, si todas las acciones no se hubiesen liberado en la misma proporción, se restituirá en primer término a los accionistas que hubiesen desembolsado mayores cantidades el exceso sobre la aportación del que hubiese desembolsado menos y el resto se distribuirá entre los accionistas en proporción al importe nominal de sus acciones.

Artículo 393. Contenido del derecho a la cuota de liquidación.

1. Salvo acuerdo unánime de los socios, éstos tendrán derecho a percibir en dinero la cuota resultante de la liquidación.

2. Los estatutos podrán establecer en favor de alguno o varios socios el derecho a que la cuota resultante de la liquidación les sea satisfecha mediante la restitución de las aportaciones no dinerarias realizadas o mediante la entrega de otros bienes sociales, si subsistieren en el patrimonio social, que serán apreciadas en su valor real al tiempo de aprobarse el proyecto de división entre los socios del activo resultante.

En este caso, los liquidadores deberán enajenar primero los demás bienes sociales y si, una vez satisfechos los acreedores, el activo resultante fuere insuficiente para satisfacer a todos los socios su cuota de liquidación, los socios con derecho a percibirla en especie deberán pagar previamente en dinero a los demás socios la diferencia que corresponda.

Artículo 393. Contenido del derecho a la cuota de liquidación.

1. Salvo acuerdo unánime de los socios, éstos tendrán derecho a percibir en dinero la cuota resultante de la liquidación.

2. Los estatutos podrán establecer en favor de alguno o varios socios el derecho a que la cuota resultante de la liquidación les sea satisfecha mediante la restitución de las aportaciones no dinerarias realizadas o mediante la entrega de otros bienes sociales, si subsistieren en el patrimonio social, que serán apreciadas en su valor real al tiempo de aprobarse el proyecto de división entre los socios del activo resultante.

En este caso, los liquidadores deberán enajenar primero los demás bienes sociales y si, una vez satisfechos los acreedores, el activo resultante fuere insuficiente para satisfacer a todos los socios su cuota de liquidación, los socios con derecho a percibirla en especie deberán pagar previamente en dinero a los demás socios la diferencia que corresponda.

Artículo 393. Contenido del derecho a la cuota de liquidación.

1. Salvo acuerdo unánime de los socios, éstos tendrán derecho a percibir en dinero la cuota resultante de la liquidación.

2. Los estatutos podrán establecer en favor de alguno o varios socios el derecho a que la cuota resultante de la liquidación les sea satisfecha mediante la restitución de las aportaciones no dinerarias realizadas o mediante la entrega de otros bienes sociales, si subsistieren en el patrimonio social, que serán apreciadas en su valor real al tiempo de aprobarse el proyecto de división entre los socios del activo resultante.

En este caso, los liquidadores deberán enajenar primero los demás bienes sociales y si, una vez satisfechos los acreedores, el activo resultante fuere insuficiente para satisfacer a todos los socios su cuota de liquidación, los socios con derecho a percibirla en especie deberán pagar previamente en dinero a los demás socios la diferencia que corresponda.

Artículo 394. *El pago de la cuota de liquidación.*

1. Transcurrido el término para impugnar el balance final de liquidación sin que contra él se hayan formulado reclamaciones o firme la sentencia que las hubiese resuelto, se procederá al pago de la cuota de liquidación a los socios. Cuando existan créditos no vencidos se asegurará previamente el pago.

2. Las cuotas de liquidación no reclamadas en el término de los noventa días siguientes al acuerdo de pago se consignarán en la caja General de Depósitos, a disposición de sus legítimos dueños.

Sección 5.ª La extinción de la sociedad

Artículo 395. *Escritura pública de extinción de la sociedad.*

1. Los liquidadores otorgarán escritura pública de extinción de la sociedad que contendrá las siguientes manifestaciones:

- a) Que ha transcurrido el plazo para la impugnación del acuerdo de aprobación del balance final sin que se hayan formulado impugnaciones o que ha alcanzado firmeza la sentencia que las hubiera resuelto.
- b) Que se ha procedido al pago de los acreedores o a la consignación de sus créditos.
- c) Que se ha satisfecho a los socios la cuota de liquidación o consignado su importe.

2. A la escritura pública se incorporarán el balance final de liquidación y la relación de los socios, en la que conste su identidad y el valor de la cuota de liquidación que les hubiere correspondido a cada uno.

Artículo 396. *Cancelación de los asientos registrales.*

1. La escritura pública de extinción se inscribirá en el Registro Mercantil.

2. En la inscripción se transcribirá el balance final de liquidación y se hará constar la identidad de los socios y el valor de la cuota de liquidación que hubiere correspondido a cada uno de ellos, y se expresará que quedan cancelados todos los asientos relativos a la sociedad.

3. Los liquidadores depositarán en el Registro Mercantil los libros y documentos de la sociedad extinguida.

Artículo 397. *Exigencia de responsabilidad a los liquidadores tras la cancelación de la sociedad.*

Los liquidadores serán responsables ante los socios y los acreedores de cualquier perjuicio que les hubiesen causado con dolo o culpa en el desempeño de su cargo.

Sección 6.ª Activo y pasivo sobrevenidos

Artículo 398. Activo sobrevenido.

1. Cancelados los asientos relativos a la sociedad, si aparecieran bienes sociales los liquidadores deberán adjudicar a los antiguos socios la cuota adicional que les corresponda, previa conversión de los bienes en dinero cuando fuere necesario.

2. Transcurridos seis meses desde que los liquidadores fueren requeridos para dar cumplimiento a lo establecido en el apartado anterior, sin que hubieren adjudicado a los antiguos socios la cuota adicional, o en caso de defecto de liquidadores, cualquier interesado podrá solicitar del juez del último domicilio social el nombramiento de persona que los sustituya en el cumplimiento de sus funciones.

Artículo 399. Pasivo sobrevenido.

1. Los antiguos socios responderán solidariamente de las deudas sociales no satisfechas hasta el límite de lo que hubieran recibido como cuota de liquidación.

2. La responsabilidad de los socios se entiende sin perjuicio de la responsabilidad de los liquidadores.

Artículo 400. Formalización de actos jurídicos tras la cancelación de la sociedad.

1. Para el cumplimiento de requisitos de forma relativos a actos jurídicos anteriores a la cancelación de los asientos de la sociedad, o cuando fuere necesario, los antiguos liquidadores podrán formalizar actos jurídicos en nombre de la sociedad extinguida con posterioridad a la cancelación registral de ésta.

2. En defecto de liquidadores, cualquier interesado podrá solicitar la formalización por el juez del domicilio que hubiere tenido la sociedad.

TÍTULO XI

Las obligaciones

CAPÍTULO III

Obligaciones convertibles

Artículo 414. Requisitos de la emisión.

1. La sociedad podrá emitir obligaciones convertibles en acciones, siempre que la junta general determine las bases y las modalidades de la conversión y acuerde aumentar el capital en la cuantía necesaria.

2. Los administradores deberán redactar con anterioridad a la convocatoria de la junta un informe que explique las bases y modalidades de la conversión, que deberá ser acompañado por otro de un auditor de cuentas, distinto al auditor de la sociedad, designado a tal efecto por el Registro Mercantil.⁵³

⁵³ Ver NT sobre informe especial art. 292 del TRLSA.

Artículo 415. *Prohibiciones legales.*

1. Las obligaciones convertibles no pueden emitirse por una cifra inferior a su valor nominal.
2. Las obligaciones convertibles no pueden ser convertidas en acciones cuando el valor nominal de aquéllas sea inferior al de éstas.

Artículo 416. *Derecho de suscripción preferente.*⁵⁴

1. Los accionistas de la sociedad tendrán derecho de suscripción preferente de las obligaciones convertibles.
2. El derecho de suscripción preferente de las obligaciones convertibles en acciones se regirá por lo dispuesto en los artículos 304 a 306.

Artículo 417. *Supresión del derecho de suscripción preferente.*⁵⁵

1. Con los requisitos establecidos para la modificación de los estatutos sociales, la junta general, al decidir la emisión de obligaciones convertibles, podrá acordar la supresión total o parcial del derecho de preferencia de los socios en los casos en que el interés de la sociedad así lo exija.
2. Para que sea válido el acuerdo de exclusión del derecho de preferencia será necesario:
 - a) Que en el informe de los administradores se justifique detalladamente la propuesta.
 - b) Que en el informe del auditor de cuentas⁵⁶ se contenga un juicio técnico sobre la razonabilidad de los datos contenidos en el informe de los administradores y sobre la idoneidad de la relación de conversión, y, en su caso, de sus fórmulas de ajuste, para compensar una eventual dilución de la participación económica de los accionistas.
 - c) Que en la convocatoria de la junta se hayan hecho constar la propuesta de supresión del derecho de preferencia.

TÍTULO XIII
Sociedad anónima europea

CAPÍTULO II
Domicilio social y su traslado a otro estado miembro

Artículo 461. *Derecho de separación.*

En el caso de que una sociedad anónima europea con domicilio en España acuerde su traslado a otro Estado miembro de la Unión Europea, los accionistas que voten en

⁵⁴ Ver NT sobre informe especial exclusión derechos de suscripción.

⁵⁵ Ver NT sobre informe especial exclusión derechos de suscripción.

⁵⁶ Ver NT sobre informe especial art. 292 del TRLSA.

contra del acuerdo de cambio de domicilio podrán separarse de la sociedad conforme a lo dispuesto en esta ley para los casos de separación del socio.⁵⁷

CAPÍTULO III **Constitución**

Sección 4.ª Constitución por transformación

Artículo 474. Transformación de una sociedad anónima existente en sociedad anónima europea.

En el caso de constitución de una sociedad anónima europea mediante la transformación de una sociedad anónima española, sus administradores redactarán un proyecto de transformación de acuerdo con lo previsto en el Reglamento (CE) nº 2157/2001 y un informe en el que se explicarán y justificarán los aspectos jurídicos y económicos de la transformación y se indicarán las consecuencias que supondrá para los accionistas y para los trabajadores la adopción de la forma de sociedad anónima europea. El proyecto de transformación será depositado en el Registro Mercantil y se publicará conforme a lo establecido en el artículo 471.

Artículo 475. Certificación de los expertos.

Uno o más expertos independientes, designados por el registrador mercantil del domicilio de la sociedad que se transforma, certificarán, antes de que se convoque la junta general que ha de aprobar el proyecto de transformación y los estatutos de la sociedad anónima europea, que esa sociedad dispone de activos netos suficientes, al menos, para la cobertura del capital y de las reservas de la sociedad anónima europea.

TÍTULO XIV **Sociedades anónimas cotizadas**

CAPÍTULO III **Especialidades en materia de suscripción de acciones**

Artículo 503. Plazo mínimo para el ejercicio del derecho de suscripción.

En las sociedades cotizadas el ejercicio del derecho de suscripción preferente se realizará dentro del plazo concedido por los administradores de la sociedad, que no podrá ser inferior a quince días desde la publicación del anuncio de la oferta de suscripción de la nueva emisión en el Boletín Oficial del Registro Mercantil.

⁵⁷ NT informes especiales artículos 64, 147, 149 y 225 TRLSA.

Artículo 504. Régimen general de exclusión del derecho de suscripción preferente.

1. En las sociedades cotizadas la exclusión del derecho de suscripción preferente exigirá la observancia de lo establecido en el artículo 308.

2. El valor razonable se entenderá como valor de mercado. Salvo que se justifique lo contrario, se presumirá valor de mercado el que se establezca por referencia a la cotización bursátil.

Artículo 505. Régimen especial de exclusión del derecho de suscripción preferente.⁵⁸

1. No obstante lo establecido en el apartado segundo del artículo anterior, la junta general de accionistas de sociedad cotizada, una vez que disponga del informe de los administradores y del informe del auditor de cuentas requeridos en el artículo 308, podrá acordar la emisión de nuevas acciones a cualquier precio, siempre que sea superior al valor neto patrimonial de éstas que resulte del informe del auditor, pudiendo la junta limitarse a establecer el procedimiento para su determinación.⁵⁹

2. Para que la junta general pueda adoptar el acuerdo a que se refiere el apartado anterior, será necesario que el informe de los administradores y el informe del auditor de cuentas determinen el valor patrimonial neto de las acciones.

3. El auditor de cuentas determinará el valor patrimonial neto sobre la base de las últimas cuentas anuales auditadas de la sociedad o, bien, si son de fecha posterior a éstas, sobre la base de los últimos estados financieros auditados de la sociedad conformes con el artículo 254, formulados, en cualquiera de los casos, por los administradores de acuerdo con los principios de contabilidad recogidos en el Código de Comercio. La fecha de cierre de estas cuentas o de estos estados no podrá ser anterior en más de seis meses a la fecha en la que la junta general adopte el acuerdo de ampliación, siempre que no se realicen operaciones significativas. En la determinación del valor deberán tenerse en cuenta las eventuales salvedades que pudiera haber puesto de manifiesto en su informe el auditor de las cuentas anuales o de los estados financieros.

4. En el caso de sociedades cotizadas que sean dominantes de un grupo de empresas, el valor neto patrimonial se determinará conforme a los datos que para la sociedad se deriven de la contabilidad consolidada del grupo.

5. El registro contable de las operaciones se realizará de acuerdo con los principios y normas de contabilidad establecidas en el Código de Comercio.

Artículo 506. Delegación de la facultad de excluir el derecho de suscripción preferente en caso de emisión de nuevas acciones.⁶⁰

1. En el caso de sociedades cotizadas, cuando la junta general delegue en los administradores la facultad de aumentar el capital social, podrá atribuirles también la

⁵⁸ Ver NT sobre informe especial exclusión derechos de suscripción.

⁵⁹ Ver RRM art. 166 y NT sobre informe especial art. 292 del TRLSA.

⁶⁰ Ver NT sobre informe especial exclusión derechos de suscripción y NT sobre informe especial art. 292 del TRLSA.

facultad de excluir el derecho de suscripción preferente en relación a las emisiones de acciones que sean objeto de delegación si el interés de la sociedad así lo exigiera.

2. En el anuncio de convocatoria de la junta general en el que figure la propuesta de delegar en los administradores la facultad de aumentar el capital social también deberá constar expresamente la propuesta de exclusión del derecho de suscripción preferente. Desde la convocatoria de junta general se pondrá a disposición de los accionistas un informe de los administradores en el que se justifique la propuesta de delegación de esa facultad.

3. En el acuerdo de ampliación que se realice en base a la delegación de la junta el informe de los administradores y el informe del auditor de cuentas deberán estar referidos a cada ampliación concreta.

4. El valor nominal de las acciones a emitir, más, en su caso, el importe de la prima de emisión deberá corresponder al valor razonable⁶¹ que resulte del informe del auditor de cuentas. Estos informes serán puestos a disposición de los accionistas y comunicados a la primera junta general que se celebre tras el acuerdo de ampliación.

Artículo 507. *Suscripción incompleta de nuevas acciones.*

Cuando la Comisión Nacional del Mercado de Valores hubiera intervenido en la verificación inicial de una operación de aumento del capital de sociedad cotizada con emisión de nuevas acciones, el fracaso total o parcial del aumento del capital por suscripción incompleta habrá de comunicarse a la Comisión.

Artículo 508. *Derecho a la restitución de aportaciones.*

1. En el supuesto de que la emisión de las nuevas acciones por sociedad cotizada hubiera sido autorizada o verificada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores, transcurrido un año desde la conclusión del período de suscripción sin que se hubiera presentado a inscripción en el Registro Mercantil la escritura de ejecución del acuerdo, el registrador, de oficio, o a solicitud de cualquier interesado, procederá a la cancelación de la inscripción del acuerdo de aumento del capital social, remitiendo certificación a la propia sociedad y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

2. Cancelada la inscripción del aumento, los titulares de las nuevas acciones emitidas tendrán el derecho a exigir la restitución de las aportaciones realizadas. Si la causa de la cancelación fuera imputable a la sociedad, podrán exigir también el interés legal.

CAPÍTULO V Obligaciones

Artículo 510. *Emisión de obligaciones.*

El límite legal máximo para la emisión de obligaciones no será de aplicación a las sociedades anónimas cotizadas.

⁶¹ Ver NTA sobre el valor razonable.

Artículo 511. *Delegación de la facultad de excluir el derecho de suscripción preferente en caso de emisión de obligaciones convertibles.*

1. En el caso de sociedades cotizadas, cuando la junta general delegue en los administradores la facultad de emitir obligaciones convertibles, podrá atribuirles también la facultad de excluir el derecho de suscripción preferente en relación a las emisiones de obligaciones convertibles que sean objeto de delegación si el interés de la sociedad así lo exigiera.⁶²

2. En el anuncio de convocatoria de la junta general en el que figure la propuesta de delegar en los administradores la facultad de emitir obligaciones convertibles también deberá constar expresamente la propuesta de exclusión del derecho de suscripción preferente. Desde la convocatoria de junta general se pondrá a disposición de los accionistas un informe de los administradores en el que se justifique la propuesta de exclusión.

3. En el acuerdo de ampliación que se realice en base a la delegación de la junta el informe de los administradores y el informe del auditor de cuentas deberán estar referidos a cada emisión concreta.⁶³

Estos informes serán puestos a disposición de los accionistas y comunicados a la primera junta general que se celebre tras el acuerdo de ampliación.

CAPÍTULO VI
Especialidades de la junta general de accionistas

Sección 2.ª Funcionamiento de la junta general.

Subsección 1.ª Disposiciones generales.

Artículo 518. *Información general previa a la junta.*

Desde la publicación del anuncio de convocatoria y hasta la celebración de la junta general, la sociedad deberá publicar ininterrumpidamente en su página web, al menos, la siguiente información:

- a) El anuncio de la convocatoria.
- b) El número total de acciones y derechos de voto en la fecha de la convocatoria, desglosados por clases de acciones, si existieran.
- c) Los documentos que se presentarán a la junta general y, en particular, los informes de administradores, auditores de cuentas y expertos independientes.
- d) Los textos completos de las propuestas de acuerdo o, en el caso de no existir, un informe de los órganos competentes, comentando cada uno de los puntos del orden del día. A medida que se reciban, se incluirán también las propuestas de acuerdo presentadas por los accionistas.

⁶² Ver NT sobre informe especial exclusión derechos de suscripción.

⁶³ Ver NT sobre el informe especial art. 292 del TRLSA.

- e) Los formularios que deberán utilizarse para el voto por representación y a distancia, salvo cuando sean enviados directamente por la sociedad a cada accionista. En el caso de que no puedan publicarse en el sitio de Internet por causas técnicas, la sociedad deberá indicar en el sitio de Internet cómo obtener los formularios en papel, que deberá enviar a todo accionista que lo solicite.

Artículo 520. Ejercicio del derecho de información del accionista.

1. El ejercicio del derecho de información de los accionistas se rige por lo previsto en el artículo 197. Además, los accionistas podrán solicitar a los administradores, por escrito hasta el séptimo día anterior al previsto para la celebración de la junta, o verbalmente durante su celebración, las aclaraciones que estimen precisas acerca de la información accesible al público que la sociedad hubiera facilitado a la Comisión Nacional del Mercado de Valores desde la celebración de la última junta general y acerca del informe del auditor.

2. Los administradores no estarán obligados a responder a preguntas concretas de los accionistas cuando, con anterioridad a su formulación, la información solicitada esté clara y directamente disponible para todos los accionistas en la página web de la sociedad bajo el formato pregunta-respuesta.

Subsección 2.^a Participación en la junta por medio de representante

Artículo 522. La representación del accionista en la junta general.

1. Las cláusulas estatutarias que limiten el derecho del accionista a hacerse representar por cualquier persona en las juntas generales serán nulas. No obstante, los estatutos podrán prohibir la sustitución del representante por un tercero, sin perjuicio de la designación de una persona física cuando el representante sea una persona jurídica.

2. En caso de que se hayan emitido instrucciones por parte del accionista representado, el representante emitirá el voto con arreglo a las mismas y tendrá la obligación de conservar dichas instrucciones durante un año desde la celebración de la junta correspondiente.

3. El nombramiento del representante por el accionista y la notificación del nombramiento a la sociedad podrán realizarse por escrito o por medios electrónicos. La sociedad establecerá el sistema para la notificación electrónica del nombramiento, con los requisitos formales, necesarios y proporcionados para garantizar la identificación del accionista y del representante o representantes que designe. Lo dispuesto en este apartado será de aplicación a la revocación del nombramiento del representante.

4. El representante podrá tener la representación de más de un accionista sin limitación en cuanto al número de accionistas representados. Cuando un representante tenga representaciones de varios accionistas, podrá emitir votos de signo distinto en función de las instrucciones dadas por cada accionista.

5. En todo caso, el número de acciones representadas se computará para la válida constitución de la junta.

Artículo 523. Conflicto de intereses del representante.

1. Antes de su nombramiento, el representante deberá informar con detalle al accionista de si existe situación de conflicto de intereses. Si el conflicto fuera posterior al nombramiento y no se hubiese advertido al accionista representado de su posible existencia, deberá informarle de ello inmediatamente. En ambos casos, de no haber recibido nuevas instrucciones de voto precisas para cada uno de los asuntos sobre los que el representante tenga que votar en nombre del accionista, deberá abstenerse de emitir el voto.

2. Puede existir un conflicto de intereses a los efectos del presente artículo, en particular, cuando el representante se encuentre en alguna de estas situaciones:

- a) Que sea un accionista de control de la sociedad o una entidad controlada por él.
- b) Que sea un miembro del órgano de administración, de gestión o de supervisión de la sociedad o del accionista de control o de una entidad controlada por éste. En el caso de que se trate de un administrador, se aplicará lo dispuesto en el artículo 526.
- c) Que sea un empleado o un auditor de la sociedad, del accionista de control o de una entidad controlada por éste.
- d) Que sea una persona física vinculada con las anteriores. Se considerarán personas físicas vinculadas: el cónyuge o quién lo hubiera sido dentro de los dos años anteriores, o las personas que convivan con análoga relación de afectividad o hubieran convivido habitualmente dentro de los dos años anteriores, así como los ascendientes, descendientes y hermanos y sus cónyuges respectivos.

1.3.3. REAL DECRETO 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro MERCANTIL (RRM). (BOE 184 de 31 de julio de 1996)

Entrada en vigor el 1 de agosto de 1996.

Texto actualizado al 09.02.2008.

Modificaciones.

- Orden de 10 de junio de 1997, sobre la obligación de determinadas entidades de formalizar la inscripción y el depósito anual de sus cuentas (Ref. BOE-A-1997-13252).
- Real Decreto 1867/1998, de 4 de septiembre, modifica los arts. 12 y 81 y añade la sección 5 al capítulo IX del título II (Ref. BOE-A-1998-22517).
- Instrucción de 12 de febrero de 1999, que interpreta el art. 15 (Ref. BOE-A-1999-4966).
- Instrucción de 26 de mayo de 1999, sobre presentación de las cuentas anuales por soporte informático y sobre recuperación de archivos (Ref. BOE-A-1999-12908).
- Instrucción de 30 de diciembre de 1999, sobre presentación de las cuentas anuales por procedimientos telemáticos (Ref. BOE-A-2000-324).
- Instrucción de 31 de diciembre de 1999, sobre legalización de libros por procedimientos telemáticos (Ref. BOE-A-2000-325).
- Sentencia del TS de 24 de febrero de 2000, que declara la nulidad de lo indicado de los arts. 12, 81 y la sección 5 del capítulo IX del título II (Ref. BOE-A-2000-7605).
- Sentencia del TS de 24 de febrero de 2000, que declara la nulidad de lo indicado de los arts. 12, 81 y la sección 5 del capítulo IX del título II (Ref. BOE-A-2000-7605).
- Sentencia del TS de 24 de febrero de 2000, que declara la nulidad de lo indicado de los arts. 12, 81 y la sección 5 del capítulo IX del título II (Ref. BOE-A-2000-7605).
- Real Decreto 398/2000 de 24 de marzo, que se dicta de conformidad con el art. 14.1, sobre modificación de demarcación y capitalidad de determinados Registros (Ref. BOE-A-2000-8119).
- Real Decreto 398/2000 de 24 de marzo, que se dicta de conformidad con el art. 14.1, sobre modificación de demarcación y capitalidad de determinados Registros (Ref. BOE-A-2000-8119).
- Real Decreto 685/2005 de 10 de junio, modifica los arts. 2, 87.7, 94.1, 270.11 y el Capítulo XIII del Título II y añade el art. 61 bis (Ref. BOE-A-2005-9874).
- Real Decreto 171/2007 de 9 de febrero, modifica los arts. 114.2, 124.2.d), 175.2, 185.3, 186.5, 187.1 y 188 (Ref. BOE-A-2007-5587).
- Real Decreto 172/2007 de 9 de febrero, modifica el art. 16 y la demarcación de los registros (Ref. BOE-A-2007-5674).
- Real Decreto 659/2007 de 25 de mayo, modifica determinados preceptos y añade arts. 131 bis, 160 bis, 224 bis, 226 bis y 309 bis (Ref. BOE-A-2007-11320).
- Sentencia del TS de 28 de marzo de 2007, declarando la nulidad de los arts. 323.1, 2 y 3 y 324 en la redacción dada por el Real Decreto 685/2005, de 10 de junio (Ref. BOE-A-2007-11498).
- Real Decreto 899/2007 de 6 de julio, modifica la disposición adicional 4, con efectos de 1 de enero de 2007 (Ref. BOE-A-2007-13908).
- Real Decreto 158/2008 de 8 de febrero, modifica los arts. 323, 383, 386, 387, 388, 389, 412, 414, 421, 422 y sustituye el 384 (Ref. BOE-A-2008-2248).

En el texto que figura a continuación, en el que ya han sido tenidas en cuenta todas las modificaciones anteriores, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

TÍTULO PRELIMINAR

Del Registro Mercantil en general

Artículo 2. Objeto del Registro Mercantil.

El Registro Mercantil tiene por objeto:

- a) La inscripción de los empresarios y demás sujetos establecidos por la Ley, y de los actos y contratos relativos a los mismos que determinen la Ley y este Reglamento.
- b) La legalización de los libros de los empresarios, el nombramiento de expertos independientes y de auditores de cuentas y el depósito y publicidad de los documentos contables.
- c) La centralización y publicación de la información registral, que será llevada a cabo por el Registro Mercantil Central en los términos prevenidos por este Reglamento.
- d) La centralización y la publicación de la información de resoluciones concursales en la forma prevista en el Real Decreto 685/2005, de 10 de junio.

TÍTULO I

De la organización y funcionamiento del Registro Mercantil

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 17. Competencia registral.

1. La inscripción se practicará en el Registro correspondiente al domicilio del sujeto inscribible.

2. El mismo criterio se aplicará para la determinación del Registro que haya de encargarse de la legalización de los libros de los empresarios, del nombramiento de expertos independientes y auditores, del depósito de los documentos contables y de las demás operaciones que están encomendadas al Registro Mercantil.

CAPÍTULO II

De los libros del Registro

Artículo 23. Libros.

1. En los Registros Mercantiles se llevarán los siguientes libros:
 - a) Libro de inscripciones y su Diario de presentación.
 - b) Libro de legalizaciones y su Diario de presentación.
 - c) Libro de Depósito de cuentas y su Diario de presentación.

1.3.3. REGLAMENTO DEL REGISTRO MERCANTIL

- d) Libro de nombramiento de expertos independientes y de auditores y su Diario de presentación.
- e) Índices.
- f) Inventario.

2. Cuando las necesidades del servicio lo aconsejen, la Dirección General de los Registros y del Notariado podrá autorizar la apertura de más de un Libro Diario de cada una de las operaciones relacionadas en los epígrafes a), b), c) y d) del apartado anterior.

3. Los Registradores podrán llevar también los libros y cuadernos auxiliares que juzguen conveniente para la adecuada gestión del Registro.

4. Los libros a que se refieren las letras b), c), d), y e) del apartado 1, así como los libros y cuadernos auxiliares del apartado 3, serán de hojas móviles y podrán elaborarse por procedimientos informáticos o sustituirse por ficheros manuales o archivos informáticos, en cuyo caso deberán recogerse en los asientos todas las circunstancias exigidas por la Ley y este Reglamento.

Artículo 29. Libro de nombramiento de expertos independientes y de auditores.

1. Los folios útiles del Libro de nombramiento de expertos independientes y de auditores estarán numerados correlativamente en el ángulo superior derecho.

2. Cada folio contendrá diversos espacios en blanco, separados por líneas verticales, en los que se consignará el nombre y los datos registrales de la sociedad o entidad, la fecha de la resolución de nombramiento, el nombre del experto o auditor designado, los datos de presentación de la instancia en el Libro Diario y los datos del legajo en que se archive la instancia.

En la parte superior de cada folio se imprimirán los epígrafes correspondientes.

Artículo 32. Legajos.

1. Los Registradores formarán por períodos, cuya duración fijarán según el movimiento de la oficina, los siguientes legajos:

- a) Mandamientos judiciales, resoluciones administrativas y demás documentos en cuya virtud se haya practicado la inscripción, cuando no tengan matriz en protocolo notarial o en archivo público.
- b) Certificaciones de traslado de domicilio y demás documentos procedentes de otros Registros Mercantiles o de la Propiedad.
- c) Comunicaciones oficiales.
- d) Instancias de legalización de libros y de nombramiento de expertos independientes y auditores.
- e) Cualesquiera otros documentos o copias de los mismos cuyo archivo o depósito se establezca en disposiciones especiales o se juzgue conveniente por razones del servicio.

2. En los documentos que obren en los legajos correspondientes se estampará el sello de la Oficina y se hará referencia al asiento practicado.

3. Dentro de cada legajo se numerarán los documentos que contenga, por orden cronológico de despacho.

4. En el asiento practicado se expresará el legajo y el número que en él corresponde a cada uno de los documentos archivados.

5. Transcurridos seis años desde la fecha de su depósito o archivo, el Registrador podrá proceder al expurgo de los documentos contenidos en los legajos, salvo que por razón de su contenido estuviesen vigentes o se considerase oportuna su conservación.

TÍTULO II

De la inscripción de los empresarios y sus actos

CAPÍTULO III

De la inscripción de las Sociedades en general

Sección 1.ª Disposiciones generales

Artículo 94. Contenido de la hoja.

1. En la hoja abierta a cada sociedad se inscribirán obligatoriamente:
 - 1º. La constitución de la sociedad, que necesariamente será la inscripción primera.
 - 2º. La modificación del contrato y de los estatutos sociales, así como los aumentos y las reducciones del capital.
 - 3º. La prórroga del plazo de duración.
 - 4º. El nombramiento y cese de administradores, liquidadores y auditores. Asimismo habrá de inscribirse el nombramiento y cese de los secretarios y vicesecretarios de los órganos colegiados de administración, aunque no fueren miembros del mismo.

La inscripción comprenderá tanto los miembros titulares como, en su caso, los suplentes.
 - 5º. Los poderes generales y las delegaciones de facultades, así como su modificación, revocación y sustitución. No será obligatoria la inscripción de los poderes generales para pleitos o de los concedidos para la realización de actos concretos.
 - 6º. La apertura, cierre y demás actos y circunstancias relativos a las sucursales en los términos previstos en los artículos 295 y siguientes.
 - 7º. La transformación, fusión, escisión, rescisión parcial, disolución y liquidación de la sociedad.
 - 8º. La designación de la entidad encargada de la llevanza del registro contable en el caso de que los valores se hallen representados por medio de anotaciones en cuenta.
 - 9º. Las resoluciones judiciales inscribibles relativas al concurso, voluntario o necesario, principal o acumulado, de la sociedad y las medidas administrativas de intervención.

- 10º. Las resoluciones judiciales o administrativas, en los términos establecidos en las Leyes y en este Reglamento.
 - 11º. Los acuerdos de implicación de los trabajadores en una sociedad anónima europea, así como sus modificaciones posteriores, de acuerdo con lo previsto en el artículo 114.3 de este Reglamento.
 - 12º. El sometimiento a supervisión de una autoridad de vigilancia.
 - 13º. En general, los actos o contratos que modifiquen el contenido de los asientos practicados o cuya inscripción prevean las leyes o el presente Reglamento.
2. En dicha hoja se inscribirán también obligatoriamente la emisión de obligaciones u otros valores negociables, agrupados en emisiones, realizadas por sociedades anónimas o entidades autorizadas para ello, y los demás actos y circunstancias relativos a los mismos cuya inscripción esté legalmente establecida.
3. Será igualmente obligatoria la inscripción de la admisión y exclusión de cualquier clase de valores a negociación en un mercado secundario oficial.

CAPÍTULO IV

De la inscripción de las sociedades anónimas

Sección 1.ª De la inscripción de la escritura de constitución

Artículo 114. *Circunstancias de la primera inscripción.*

1. En la inscripción primera de las sociedades anónimas deberán constar necesariamente las circunstancias siguientes:

- 1.ª La identidad del socio o socios fundadores. En el primer caso, en el acta de inscripción se hará una referencia expresa al carácter unipersonal de la sociedad. En caso de fundación sucesiva, sólo se hará constar la identidad de los promotores y de las personas que otorguen la escritura fundacional.
- 2.ª La aportación de cada socio, en los términos previstos en los artículos 132 y siguientes, así como las acciones, debidamente identificadas, adjudicadas en pago.
- 3.ª La cuantía total, al menos aproximada, de los gastos de constitución.
- 4.ª Los estatutos de la sociedad.
- 5.ª La identidad de las personas que se encarguen inicialmente de la administración y representación de la sociedad.
- 6.ª La identidad de los auditores de cuentas, en su caso.

2. Además, se harán constar en la inscripción los pactos y condiciones inscribibles que los socios juzguen convenientes establecer en la escritura o en los estatutos, siempre que no se opongan a las leyes ni contradigan los principios configuradores de la sociedad anónima.

En particular, podrán constar en las inscripciones:

- a) Las cláusulas penales en garantía de obligaciones pactadas e inscritas, especialmente si están contenidas en protocolo familiar publicado en la forma establecida en los artículos 6 y 7 del Real Decreto por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares.

1.3.3. REGLAMENTO DEL REGISTRO MERCANTIL

- b) El establecimiento por pacto unánime entre los socios de los criterios y sistemas para la determinación previa del valor razonable¹ de las acciones previstos para el caso de transmisiones inter vivos o mortis causa.
- c) El pacto por el que los socios se comprometen a someter a arbitraje las controversias de naturaleza societaria de los socios entre sí y de éstos con la sociedad o sus órganos.
- d) El pacto que establezca la obligación de venta conjunta por los socios de las partes sociales de las sociedades que se encuentren vinculadas entre sí por poseer unidad de decisión y estar obligadas a consolidación contable.
- e) La existencia de comités consultivos en los términos establecidos en el artículo 124 de este Reglamento.

3. Para la inscripción de una sociedad anónima europea se deberá acreditar el cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en cada procedimiento constitutivo, según se trate de constitución mediante fusión, transformación de una sociedad anónima española, constitución de una sociedad anónima europea filial, o de una sociedad anónima europea holding.

En todo caso, en la inscripción se hará constar, además de las circunstancias mencionadas en los apartados precedentes, la existencia de un acuerdo de implicación de los trabajadores conforme a la legislación aplicable, a cuyo efecto se acompañará a la escritura certificación comprensiva de su contenido, expedida por la autoridad laboral competente encargada del Registro a que se refiere el artículo 90 del Estatuto de los Trabajadores. De no existir ese acuerdo, la escritura pública deberá contener la manifestación de los otorgantes, que se hará constar en la inscripción, de que la comisión negociadora ha decidido no iniciar las negociaciones para celebrarlo o dar por terminadas las que se hubiesen iniciado o, en su caso, de que ha transcurrido el plazo legalmente establecido para llegar a un acuerdo sin lograrlo.

De existir un acuerdo de implicación de los trabajadores que atribuya a éstos una participación en el nombramiento de los miembros del órgano de administración o control de la sociedad, la parte del acuerdo relativa a tal extremo será inscribible en el Registro Mercantil a solicitud de la sociedad o de los representantes de los trabajadores. En los mismos términos será inscribible la aplicación de las disposiciones de referencia supletorias a tales nombramientos.

Artículo 123. Restricciones a la libre transmisibilidad de acciones.

1. Cuando los estatutos sociales contengan restricciones a la libre transmisibilidad de las acciones, deberán expresar las acciones nominativas a que afectan y el contenido de la restricción.

2. Cuando la transmisibilidad de las acciones se condicione al previo consentimiento o autorización de la sociedad, se expresarán de forma precisa las causas que permitan denegarla. Los estatutos no podrán atribuir a un tercero la facultad de consentir o autorizar la transmisión.

¹ Ver NTA sobre el valor razonable.

1.3.3. REGLAMENTO DEL REGISTRO MERCANTIL

3. Cuando se reconozca un derecho de adquisición preferente en favor de todos los accionistas, de los pertenecientes a una clase, de la propia sociedad o de un tercero, se expresarán de forma precisa las transmisiones en las que existe la preferencia.

4. Podrán inscribirse en el Registro Mercantil las cláusulas estatutarias que prohíban la transmisión voluntaria de las acciones durante un período de tiempo no superior a dos años a contar desde la fecha de constitución de la sociedad.

5. No podrán inscribirse en el Registro Mercantil las restricciones estatutarias por las que el accionista o accionistas que las ofrecieren de modo conjunto queden obligados a transmitir un número de acciones distinto a aquél para el que solicitan la autorización.

6. No podrán inscribirse en el Registro Mercantil las restricciones estatutarias que impidan al accionista obtener el valor real de las acciones. Queda a salvo lo dispuesto en la legislación especial.

7. Los estatutos podrán establecer que el valor real sea fijado por el auditor de cuentas de la sociedad y, si ésta no lo tuviere, por el auditor que, a solicitud de cualquier interesado, nombre el Registrador Mercantil del domicilio social.²

8. Las adquisiciones de acciones que tengan lugar como consecuencia de las adjudicaciones efectuadas a los socios en la liquidación de la sociedad titular de aquéllas, se sujetará al régimen estatutario previsto para la transmisión «mortis causa» de dichas acciones.

Sección 7.^a Del nombramiento y cese de los auditores de cuentas³

Artículo 153. Nombramiento de auditores de cuentas.

1. En la inscripción del nombramiento de los auditores de cuentas de la sociedad, tanto titulares como suplentes, se hará constar su identidad, así como la fecha y el plazo para el que hubieran sido nombrados.

2. En el caso de que hubieran sido nombrados por el Juez o por el Registrador Mercantil, se hará constar así expresamente, indicando la persona que hubiera solicitado el nombramiento y las circunstancias en que se fundaba su legitimación.

3. Para la inscripción de la revocación del auditor efectuada por la Junta General antes de que finalice el período para el cual fue nombrado, será suficiente que se exprese que ha mediado justa causa.⁴

Artículo 154. Régimen supletorio del nombramiento e inscripción.

En lo no previsto en el artículo anterior y en la medida en que resulte compatible, será de aplicación a los auditores de cuentas lo dispuesto en los artículos 138 y siguientes de este Reglamento.

² Ver NTA sobre el valor razonable; TRLSC art. 308.2 a) y NT sobre informes especiales artículos 64, 147, 149 y 225 TRLSA.

³ Ver TRLSC arts. 264, 265 y 266.

⁴ Ver Consultas BOICAC 13/2 y BOICAC 89/2.

Sección 10.^a De la inscripción del aumento y la reducción del capital social

Artículo 165. *Inscripción de la modificación del capital.*⁵

1. El aumento o la reducción de capital se inscribirán en el Registro Mercantil en virtud de escritura pública en la que consten los correspondientes acuerdos y los actos relativos a su ejecución.

2. En ningún caso podrán inscribirse acuerdos de modificación del capital que no se encuentren debidamente ejecutados.

Artículo 166. *Escritura de aumento del capital social.*

1. Para su inscripción, en la escritura pública de aumento deberá expresarse, además de los requisitos de carácter general, la cuantía en que se ha acordado elevar la cifra del capital social, con indicación de si el aumento se realiza por emisión de nuevas acciones o por elevación del valor nominal de las ya existentes, así como el contenido del contravalor.

2. Si el aumento del capital social se realiza por emisión de nuevas acciones, la escritura deberá contener, además, las indicaciones siguientes:

1.^a La identificación de las acciones, de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 122.

2.^a Las condiciones acordadas para el ejercicio del derecho de suscripción preferente por parte de los accionistas y, en su caso, por los titulares de obligaciones convertibles, con expresión de la relación de cambio, el plazo de suscripción y la forma de ejercitar el derecho. Se consignarán además la cuantía y las condiciones de desembolso así como, si procediera, las circunstancias previstas por el artículo 134.

En el caso de que, entre las condiciones del aumento, se hubiera previsto la posibilidad de una suscripción incompleta, se indicará así expresamente.

Cuando no exista derecho de suscripción preferente, así como en los casos de renuncia individual al ejercicio de este derecho por parte de todos o de algunos accionistas o titulares de obligaciones convertibles, y en los de supresión total o parcial del mismo por acuerdo de la Junta General, se indicará expresamente.

Si la Junta General hubiera acordado la supresión total o parcial del derecho de suscripción preferente deberá hacerse constar manifestación de que ha sido oportunamente elaborada la memoria prevista por la Ley y emitido el preceptivo informe por el auditor de cuentas, con expresión del nombre del auditor y de la fecha de su informe.⁶

3.^a La prima de emisión, si se hubiera acordado, con expresión de su cuantía por cada nueva acción que se emite.

3. Si el aumento del capital social se realiza por aumento del valor nominal de las acciones, se expresará en la escritura pública que todos los accionistas han prestado

⁵ Ver NT sobre informe especial artículo 157 TRLSA.

⁶ Ver TRLSC arts. 308 y 505 y NT sobre informe especial exclusión derechos de suscripción.

su consentimiento a esta modalidad de aumento, salvo que se haga íntegramente con cargo a reservas o beneficios de la sociedad. Además, se consignarán la cuantía y las condiciones del desembolso, así como, si procediera, las circunstancias a que se refiere el artículo 134.

4. En la escritura se expresará además:

- 1.º Que el aumento acordado ha sido íntegramente suscrito, desembolsado en los términos previstos y adjudicadas las acciones a los suscriptores o, en su caso, que la suscripción ha sido incompleta, indicando la cuantía de la misma.
- 2.º Que el pago de la prima, si se hubiere acordado, ha sido íntegramente satisfecho en el momento de la suscripción.
- 3.º La manifestación de los administradores de que se ha cumplimentado lo dispuesto en el artículo 160 de la Ley de Sociedades Anónimas y, cuando sea preceptivo, todos los trámites previstos en el artículo 26 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
- 4.º La nueva redacción de los artículos de los estatutos sociales relativos a la cifra del capital social y a las acciones, con las indicaciones a que se refieren los artículos 121 y 122.

5. Para su inscripción, las menciones relativas al acuerdo de aumento y a su ejecución, contempladas respectivamente en los apartados 1 a 4 de este artículo, podrán consignarse en escrituras separadas.

Artículo 168. Clases de contravalor del aumento del capital social.

1. Cuando el contravalor consista en aportaciones dinerarias, la escritura pública deberá expresar que las acciones anteriormente emitidas se encuentran totalmente desembolsadas o, en su caso, que la cantidad pendiente de desembolso no excede del 3 por 100 del capital social.

Las sociedades de seguros indicarán si las acciones anteriormente emitidas se encuentran o no totalmente desembolsadas, y en este último caso expresarán la parte pendiente de desembolso.

2. Cuando el contravalor consista total o parcialmente en aportaciones no dinerarias, se observará lo dispuesto en los artículos 133 y 134 de este Reglamento.

3. Cuando el contravalor consista en la compensación de créditos contra la sociedad, la escritura pública deberá expresar el nombre del acreedor o acreedores y la fecha en que fue contraído el crédito o créditos así como, en su caso, el documento en el que conste que el crédito es líquido y exigible o que, al menos, un 25 por 100 de los créditos a compensar son líquidos, vencidos y exigibles y que el vencimiento de los restantes no es superior a cinco años.

La certificación del auditor se incorporará a la escritura pública, haciéndose constar en la inscripción el nombre del auditor, la fecha de la certificación y que en ésta se declara que resultan exactos los datos relativos a los créditos aportados.⁷

⁷ Ver TRLSC art. 301 y NT sobre informe especial artículo 156 TRLSA.

4. Cuando el contravalor consista en la transformación de reservas o de beneficios que ya figuraban en el patrimonio social, la escritura pública deberá expresar que el aumento se ha realizado en base a un balance verificado y aprobado, con indicación de la fecha del mismo así como del nombre del auditor y la fecha de la verificación.⁸

El balance, junto con el informe del auditor, se incorporará a la escritura, haciéndose constar en la inscripción el nombre del auditor y las fechas de verificación y aprobación del balance.

Artículo 171. *Modalidades especiales de reducción del capital.*

1. Si se hubiere acordado la reducción del capital social mediante amortización de las acciones por adquisición ofrecida a los accionistas, en la escritura se indicará el «Boletín Oficial del Registro Mercantil» en que se hubiera publicado el anuncio de la propuesta de compra y se presentarán en el Registro Mercantil los ejemplares de los periódicos en que se hubiera publicado o copia de los mismos.

2. Si se hubiera acordado la reducción del capital social para restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad, disminuido por consecuencia de pérdidas, o con la finalidad de constituir o incrementar la reserva legal o las reservas voluntarias, la escritura pública deberá expresar que la reducción se ha realizado con base en un balance verificado y aprobado, indicando el nombre del auditor y la fecha de la verificación.

El balance, junto con el informe del auditor, se incorporará a la escritura, haciéndose constar en la inscripción el nombre del auditor y las fechas de verificación y aprobación del balance.⁹

CAPÍTULO V

De la inscripción de sociedades de responsabilidad limitada

Sección 1.ª De la inscripción de la escritura de constitución

Artículo 175. *Circunstancias de la primera inscripción.*

1. En la inscripción primera de las sociedades de responsabilidad limitada deberán constar necesariamente las circunstancias siguientes:

- 1.ª La identidad del socio o socios fundadores. En el primer caso, en el acta de inscripción se hará una referencia expresa al carácter unipersonal de la sociedad.
- 2.ª Las aportaciones que cada socio realice en los términos previstos en los artículos 189 y 190 y la numeración de las participaciones asignadas en pago.
- 3.ª Los estatutos de la sociedad.
- 4.ª La determinación del modo concreto en que inicialmente se organice la administración, en caso de que los estatutos prevean diferentes alternativas.

⁸ Ver TRLSC art. 303 y NT sobre informe especial artículo 157 TRLSA.

⁹ Ver TRLSC art. 323.

1.3.3. REGLAMENTO DEL REGISTRO MERCANTIL

5.^a La identidad de la persona o personas que se encarguen inicialmente de la administración y representación de la sociedad.

6.^a La identidad de los auditores de cuentas, en su caso.

2. Además, se harán constar en la inscripción los pactos y condiciones inscribibles que los socios hayan juzgado conveniente establecer en la escritura o en los estatutos, siempre que no se opongan a las leyes ni contradigan los principios configuradores de la sociedad de responsabilidad limitada.

En particular, podrán constar en las inscripciones las siguientes cláusulas estatutarias:

- a) Las cláusulas penales en garantía de obligaciones pactadas e inscritas, especialmente si están contenidas en protocolo familiar publicado en la forma establecida en los artículos 6 y 7 del Real Decreto por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares.
- b) El establecimiento por pacto unánime de los socios de los criterios y sistemas para la determinación del valor razonable¹⁰ de las participaciones sociales previstas para el caso de transmisiones inter vivos o mortis causa o bien para la concurrencia de obligación de transmitir de conformidad con el artículo 188.3 de este Reglamento.
- c) El pacto por el que los socios se comprometen a someter a arbitraje las controversias de naturaleza societaria de los socios entre sí y de éstos con la sociedad o sus órganos.
- d) El pacto que establezca la obligación de venta conjunta por los socios de las partes sociales de las sociedades que se encuentren vinculadas entre sí por poseer unidad de decisión y estar obligadas a consolidación contable.
- e) La existencia de comités consultivos en los términos establecidos en el artículo 185.3 de este Reglamento.

Sección 3.^a Del nombramiento y cese de los administradores y de los auditores de cuentas

Artículo 192. *Circunstancias de la inscripción.*

1. En la inscripción del nombramiento de los administradores se hará constar la identidad de los nombrados y la fecha del nombramiento y, en su caso, el plazo para el que lo hubieran sido y el cargo para el que hubiese sido nombrado el miembro del Consejo de Administración.

2. Será de aplicación a la inscripción del nombramiento y cese de los administradores y de los auditores de cuentas de la sociedad de responsabilidad limitada lo dispuesto en los artículos 141 a 154 de este Reglamento, excepto lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 142 respecto al nombramiento de administradores por el Consejo de Administración.

¹⁰ Ver NTA sobre el valor razonable.

Sección 6.ª De la inscripción del aumento y reducción del capital social

Artículo 201. Escritura de reducción del capital social.

1. Para su inscripción, en la escritura pública de reducción del capital se consignarán, además de los requisitos de carácter general, la finalidad de la reducción y la cuantía de la misma.

Cuando la reducción no afecte por igual a todas las participaciones se expresará en la escritura que todos los socios han prestado su consentimiento a esta modalidad de reducción.

2. Cuando los estatutos reconozcan a los acreedores el derecho de oposición, en la escritura se expresará además:

1.º Que fue efectuada por los administradores una notificación personal a los acreedores. En su defecto se protocolizarán en la escritura los anuncios en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil» y en un diario de los de mayor circulación en la localidad en que radique el domicilio de la sociedad, que con esta finalidad se hubieran publicado.

2.º Que ningún acreedor ha ejercitado en plazo su derecho o, en otro caso, la identificación de quienes se hubieran opuesto, el importe de sus créditos y la indicación de haber sido prestada garantía o satisfecho los créditos.

3. Cuando la reducción de capital hubiera tenido por finalidad la restitución de aportaciones, en la escritura se consignarán además:

1.º La suma dineraria o la descripción de los bienes que hayan de entregarse a los socios, así como la declaración de los otorgantes de que han sido realizados los reembolsos correspondientes.

2.º La identidad de las personas a quienes se hubiere restituido la totalidad o parte de las aportaciones sociales o, en su caso, la declaración del órgano de administración de haber quedado constituida una reserva con cargo a beneficios o reservas libres por un importe igual al percibido por los socios en concepto de restitución, salvo en el caso previsto en el artículo 81 de la Ley.

4. Cuando la reducción de capital tuviere por finalidad restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio contable de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas, la escritura pública deberá expresar que la reducción se ha realizado con base a un balance aprobado por la Junta General, previa su verificación por los auditores de cuentas de la sociedad cuando ésta estuviere obligada a verificar sus cuentas anuales y, si no lo estuviere, la verificación se realizará por el auditor de cuentas que al efecto designen los administradores.¹¹ El balance, que deberá referirse a una fecha comprendida dentro de los seis meses inmediatamente anteriores al acuerdo y su verificación, se protocolizarán en la escritura de reducción.

5. En todo caso, la escritura expresará la nueva redacción de los artículos de los estatutos sociales relativos a la cifra del capital y las participaciones, con las indicaciones a que se refieren los artículos 183 y 184.

¹¹ Ver TRLSC art. 323.

6. Las menciones relativas al acuerdo y a su ejecución podrán consignarse en escrituras separadas.

Sección 8.^a De la separación y exclusión de socios de sociedades de responsabilidad limitada

Artículo 208. Inscripción de la separación o de la exclusión.

1. Para su inscripción en el Registro Mercantil, la escritura pública en la que se haga constar la separación o la exclusión del socio habrá de expresar necesariamente las circunstancias siguientes:

1.^a La causa de la separación o de la exclusión del socio y, en caso de exclusión, el acuerdo de la Junta General o testimonio de la resolución judicial firme, que se unirá a la escritura.

En el caso de que el socio excluido fuera titular de un porcentaje igual o superior al 25 por 100 del capital social, se consignará, además, esta circunstancia.

2.^a El valor real de las participaciones del socio separado o excluido, la persona o personas que las hayan valorado y el procedimiento seguido para esa valoración, así como la fecha del informe del auditor, en el caso de que se hubiera emitido, el cual se unirá a la escritura.¹²

3.^a La manifestación de los administradores o de los liquidadores de la sociedad de que se ha reembolsado el valor de las participaciones al socio separado o excluido o consignado su importe, a nombre del interesado, en entidad de crédito del término municipal en que radique el domicilio social, acompañando documento acreditativo de la consignación.

2. Para la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura pública que documente la separación o la exclusión de uno o varios socios, será necesario que en la misma escritura o en otra posterior se haga constar la reducción del capital social, expresando las participaciones amortizadas, la identidad del socio o socios afectados, la causa de la amortización, la fecha del reembolso o de la consignación, la cifra a que hubiera quedado reducido el capital, así como la nueva redacción de los estatutos que resultaren afectados.

3. Si los estatutos sociales reconocen derecho de oposición de los acreedores en caso de restitución de aportaciones, no podrá efectuarse el reembolso de las participaciones al socio separado o excluido hasta tanto no transcurra el plazo establecido para el ejercicio de este derecho. En este caso, en la escritura pública que documente la separación o la exclusión de uno o varios socios, se hará constar la manifestación de los administradores o liquidadores sobre la inexistencia de oposición por parte de los acreedores o la identidad de quienes se hubiesen opuesto, el importe de su crédito y las garantías que hubiere prestado la sociedad.

¹² Ver TRLSC arts. 353, 354 y 355.

CAPÍTULO VI

De la inscripción de las sociedades colectivas y comanditarias

Sección 2.^a De la fusión y escisión de sociedades

Artículo 227. Escritura pública de fusión.

1. Para su inscripción, la fusión se hará constar en escritura pública otorgada por todas las sociedades participantes.

2. La escritura recogerá separadamente respecto de cada una de las sociedades intervinientes, además de las circunstancias generales, las siguientes:

- 1.^a La manifestación de los otorgantes, bajo su responsabilidad, sobre el cumplimiento de lo establecido en el artículo 238 de la Ley de Sociedades Anónimas y de que han sido puestos a disposición de los socios y acreedores los documentos a que se refiere el artículo 242 de dicha Ley.
- 2.^a La declaración de los otorgantes respectivos sobre la inexistencia de oposición por parte de los acreedores y obligacionistas o, en su caso, la identidad de quienes se hubiesen opuesto, el importe de su crédito y las garantías que hubiere prestado la sociedad.
- 3.^a La fecha de publicación en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil» del depósito del proyecto de fusión.
- 4.^a Las fechas de publicación del acuerdo de fusión en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil».
- 5.^a El balance de fusión de las sociedades que se extinguen y, en su caso, el informe de los auditores.
- 6.^a El contenido íntegro del acuerdo de fusión, de conformidad con lo establecido en el artículo siguiente.

3. Si alguna de las sociedades que se fusionan se encontrara en quiebra, se hará constar en la escritura pública la resolución judicial que autorice a la sociedad a participar en la fusión.

Artículo 228. Contenido del acuerdo de fusión.

1. El acuerdo de fusión habrá de expresar necesariamente las circunstancias siguientes:

- 1.^a La identidad de las sociedades participantes.
- 2.^a Los estatutos que hayan de regir el funcionamiento de la nueva sociedad, así como la identidad de las personas que hayan de encargarse inicialmente de la administración y representación de la sociedad y, en su caso, de los auditores de cuentas. En caso de fusión por absorción, se expresarán las modificaciones estatutarias que procedan.
- 3.^a El tipo de canje de las acciones o participaciones y, en su caso, la compensación complementaria en dinero que se prevea.
- 4.^a El procedimiento por el que serán canjeadas las acciones o participaciones de las sociedades que se extinguen, así como la fecha a partir de la cual las

1.3.3. REGLAMENTO DEL REGISTRO MERCANTIL

nuevas acciones o participaciones darán derecho a participar en las ganancias sociales y cualesquiera peculiaridades relativas a este derecho.

- 5.^a La fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se extinguen se considerarán realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad a la que traspasan su patrimonio.
 - 6.^a Los derechos que hayan de otorgarse en la sociedad absorbente o en la nueva sociedad a los titulares de acciones de clases especiales, a los titulares de participaciones privilegiadas y a quienes tengan derechos especiales distintos de las acciones o de las participaciones en las sociedades que se extingan o, en su caso, las opciones que se les ofrezcan.
 - 7.^a Las ventajas de cualquier clase que hayan de atribuirse en la sociedad absorbente o en la nueva sociedad a los expertos independientes que hayan intervenido en el proyecto de fusión, así como a los administradores de las sociedades que, en su caso, hayan intervenido en el proyecto de fusión.
2. Las circunstancias anteriormente señaladas habrán de ajustarse, en su caso, al proyecto de fusión.

CAPÍTULO IX

De la inscripción de sociedades especiales

Sección 3.^a De la inscripción de las sociedades de inversión mobiliaria e inmobiliaria

Artículo 259. Contenido de la hoja.

En la hoja abierta a las sociedades de inversión mobiliaria o inmobiliaria se hará constar, además de las circunstancias enumeradas en el artículo 94, en la medida en que sean compatibles con su específica regulación, las siguientes:

- 1.^a La constitución, en su caso, de la Comisión de Control de Gestión y Auditoría, así como el nombramiento, revocación y cese de sus miembros, con expresa indicación de los que ejerzan las funciones de Presidente y Secretario.
- 2.^a El nombramiento, en su caso, de una entidad gestora o un depositario, así como su sustitución.
- 3.^a Si se tratase de una sociedad de capital variable, se expresará anualmente el importe del capital suscrito.

CAPÍTULO X

De la inscripción de otras entidades

Sección 1.^a De la inscripción de las cajas de ahorro

Artículo 270. Contenido de la hoja.

En la hoja abierta a cada caja de ahorros se inscribirán:

- 1.^o. La constitución de la misma, que necesariamente será la inscripción primera.

1.3.3. REGLAMENTO DEL REGISTRO MERCANTIL

- 2º. El aumento o disminución de la cifra del fondo de dotación y cualquier otra modificación de los estatutos o de los reglamentos.
- 3º. El nombramiento y el cese de los miembros del Consejo de Administración, de los miembros de la comisión de control y, en su caso, de los miembros de la comisión ejecutiva.
- 4º. La distribución de cargos dentro de los órganos colegiados de gobierno.
- 5º. El nombramiento y cese del Director general.
- 6º. El nombramiento y cese de liquidadores y auditores.
- 7º. El otorgamiento, sustitución, modificación y revocación de poderes generales.
- 8º. La apertura, cierre y demás actos y circunstancias relativos a las sucursales, en los términos prevenidos en los artículos 295 y siguientes.
- 9º. La emisión de cuotas participativas.
- 10º. La emisión de obligaciones u otros valores negociables agrupados en emisiones y demás actos y circunstancias relativos a las mismas, en los términos previstos en los artículos 310 y siguientes, en cuanto resulten aplicables.
- 11º. Las resoluciones judiciales inscribibles relativas al concurso, voluntario o necesario, principal o acumulado, de la caja de ahorros y las medidas administrativas de intervención de conformidad con lo previsto en los artículos 320 y siguientes.
- 12º. La fusión, escisión, disolución y liquidación de la entidad.
- 13º. En general, los actos o contratos que modifiquen el contenido de los asientos practicados o cuya inscripción esté prevista por las Leyes.

Artículo 273. Órganos de gobierno.

En la mención relativa a los órganos del gobierno habrán de indicarse las siguientes circunstancias:

- 1.^a El número de miembros que han de integrar el Consejo de Administración y la Comisión de Control y, en su caso, la Comisión Ejecutiva, o máximo y mínimo de los mismos.
- 2.^a El plazo de duración de los cargos, indicando si cabe o no reelección.
- 3.^a Las reglas que hayan de regir la renovación parcial.
- 4.^a Las competencias y facultades de cada uno de los órganos, con expresión concreta de a quién corresponde el nombramiento de auditores.
- 5.^a Los requisitos de convocatoria, con indicación de los correspondientes plazos y de las condiciones de publicidad.
- 6.^a El quórum de constitución del órgano, con distinción, en su caso, de primera y segunda convocatoria, así como las mayorías necesarias para la válida adopción de acuerdos.
- 7.^a El modo de cubrir las vacantes que se produzcan.

Sección 3.ª De la inscripción de los fondos de pensiones

Artículo 293. Documentos complementarios.

1. A la escritura pública que recoja la modificación de las normas de funcionamiento de un fondo se acompañará la autorización administrativa previa.

2. A la escritura pública que recoja el acuerdo de disolución o la liquidación se acompañarán los documentos que acrediten los requisitos de publicidad, auditoría y garantía que previene la legislación de los fondos de pensiones.

3. A la escritura que refleje la sustitución de la entidad gestora o depositaria se acompañará, en su caso, el acuerdo de la Comisión de Control y el documento que acredite la aceptación de la nueva entidad.

4. A la certificación que acredite la integración de un plan de pensiones en un fondo se acompañarán una copia del plan y el correspondiente dictamen actuarial, que quedarán depositados en el Registro.

5. A la certificación que acredite la renuncia efectuada por la entidad gestora o depositaria se acompañará la notificación fehaciente a la Comisión de Control del fondo.

CAPÍTULO XII

De la inscripción de la emisión de obligaciones

Artículo 318. Título inscribible.

1. Salvo disposición específica en contrario, los actos a que se refieren los artículos anteriores deberán constar, para su inscripción, en escritura pública.

2. En la escritura de emisión se hará constar la declaración de los administradores de que en la emisión se han cumplido todos los trámites previstos en el artículo 26 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en los casos en que ello sea preceptivo.

Si la emisión fuera de obligaciones convertibles, a la escritura se acompañará el informe de los administradores explicativo de las bases y modalidades de conversión, así como el de los auditores de cuentas.

Artículo 319. Delegación de la facultad de acordar la emisión de obligaciones.

1. Para su inscripción, la escritura pública otorgada por los administradores en uso de la facultad de emitir obligaciones delegada por la Junta general expresará, además de las circunstancias generales y de las previstas en el apartado primero del artículo 310, el contenido íntegro del acuerdo de delegación, la cuantía dispuesta respecto del límite de la delegación y la que quede por disponer.

2. Los administradores deberán hacer uso de la facultad delegada dentro del plazo de cinco años.

TÍTULO III
De otras funciones del Registro Mercantil

CAPÍTULO II
**Del nombramiento de expertos independientes
y de auditores de cuentas**

Sección 1.^a Del nombramiento de expertos independientes

Artículo 338. *Solicitud del nombramiento de expertos independientes.*

1. La solicitud de nombramiento de uno o varios expertos independientes para la elaboración de un informe sobre las aportaciones no dinerarias a sociedades anónimas o comanditarias por acciones se hará mediante instancia por triplicado, dirigida al Registrador Mercantil del domicilio social, expresando las circunstancias siguientes:

- 1.^a Denominación y datos de identificación registral de la sociedad o, en su caso, el nombre y apellidos de las personas que promuevan la constitución de la sociedad, así como su domicilio.
- 2.^a Descripción de los bienes, con indicación del lugar en que se encuentren, así como del número y valor nominal y, en su caso, prima de emisión de las acciones a emitir como contrapartida.
- 3.^a Declaración de no haberse obtenido en los últimos tres meses otra valoración de los mismos bienes, realizada por experto independiente nombrado por el Registrador Mercantil.
- 4.^a Fecha de la solicitud.

2. La instancia deberá ir suscrita, al menos, por una de las personas que promuevan la constitución de la sociedad o, si ya estuviera constituida, por la propia sociedad.

Artículo 339. *Tramitación de la solicitud.*

1. Presentada la instancia, se practicará en el Libro Diario el correspondiente asiento de presentación, en el que se identificará al solicitante y al presentante, y se indicarán sucintamente los bienes a valorar.

2. Practicado el asiento de presentación, se procederá a la apertura de un expediente numerado, cuya existencia se hará constar por nota al margen de aquel asiento. En el expediente se recogerán todas las incidencias a que se refieren los artículos siguientes.

Artículo 340. *Nombramiento de expertos independientes.*

1. Dentro de los quince días siguientes al de la fecha del asiento de presentación, el Registrador designará, conforme a las normas que se dicten y, en ausencia de éstas, a su prudente arbitrio, un experto independiente entre las personas físicas o jurídicas que pertenezcan a profesión directamente relacionada con los bienes objeto de valoración o que se hallen específicamente dedicadas a valoraciones o peritaciones.

2. Cuando los bienes a valorar sean de naturaleza heterogénea o, aun no siéndolo, se encuentren en circunscripción perteneciente a distintos Registros mercantiles, el Registrador podrá nombrar varios expertos, expresando en el nombramiento los bienes a valorar por cada uno de ellos.

3. En la resolución por la que se nombre al experto o expertos independientes, determinará el Registrador la retribución a percibir por cada uno de los nombrados o los criterios para su cálculo.

La retribución de los expertos habrá de ajustarse, en su caso, a las reglas establecidas por los respectivos Colegios Profesionales y a las normas que a tal efecto se dicten por parte del Ministerio de Justicia.

4. El nombramiento se hará constar por diligencia en los ejemplares de la instancia presentada, uno de los cuales se entregará o remitirá al solicitante, otro será archivado en el Registro y el tercero se remitirá al experto. En caso de pluralidad de expertos, se enviarán fotocopias diligenciadas a cada uno de los nombrados.

Artículo 341. *Incompatibilidades del experto.*

1. Son causas de incompatibilidad para ser nombrado experto las establecidas para los peritos por la legislación procesal civil.

2. Cuando el experto nombrado fuese incompatible, deberá excusarse inmediatamente ante el Registrador, quien, previa notificación a los interesados, procederá a la designación de otro nuevo.

Artículo 342. *Recusación del experto.*

1. En cualquier momento, antes de la elaboración del informe, los interesados podrán recusar al experto por concurrir causa legítima, comunicándolo al Registrador, quien a su vez lo notificará al experto, por cualquier medio que permita dejar constancia de la fecha en que se recibe la notificación.

Transcurridos cinco días desde la notificación sin que el experto se haya opuesto compareciendo ante el Registrador, se anulará el nombramiento procediéndose a otro nuevo.

2. Si el experto se opusiese a la recusación, el Registrador, dentro de los dos días siguientes, resolverá según proceda.

Contra la resolución del Registrador podrán los interesados interponer recurso ante la Dirección General de los Registros y del Notariado en el plazo de quince días, a contar de la fecha de notificación de la resolución.

Artículo 343. *Nombramiento en favor de un mismo experto.*

El nombramiento de un experto que ya hubiera sido designado por el mismo Registrador dentro del último año deberá ser puesto en conocimiento de la Dirección General de los Registros y del Notariado.

Artículo 344. *Notificación y aceptación del nombramiento.*

1. El nombramiento se notificará al experto designado por cualquier medio que permita dejar constancia de la fecha en que se recibe la notificación.

2. En el plazo de cinco días a contar desde la fecha de la notificación deberá el nombrado comparecer ante el Registrador para aceptar el cargo, lo cual se hará constar por diligencia en la instancia archivada en el Registro.

Aceptado el cargo, se extenderá el correspondiente asiento en el Libro de nombramientos de expertos y auditores, indicándose el número de expediente.

3. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin haber comparecido el designado, cualquiera que fuese la causa que lo haya impedido, caducará su nombramiento, procediendo el Registrador a efectuar un nuevo nombramiento.

Artículo 345. *Plazo de la emisión del informe.*

1. Los expertos elaborarán su informe por escrito razonado en el plazo de un mes a contar desde la fecha de la aceptación del nombramiento.

Cuando concurren circunstancias excepcionales, el Registrador, a petición del propio experto, podrá conceder un plazo mayor.

2. Si el informe no es emitido en el plazo concedido, caducará el encargo, procediéndose por el Registrador a un nuevo nombramiento, sin perjuicio de la responsabilidad en que pueda haber incurrido el experto por el incumplimiento de su mandato.

Artículo 346. *Emisión del informe.*

Emitido el informe, el experto entregará el original a la persona que hubiera solicitado su nombramiento y comunicará tal entrega al Registrador Mercantil que lo hubiera nombrado, quien lo hará constar en el expediente, que cerrará en ese momento mediante la correspondiente diligencia. Esta circunstancia se consignará asimismo al margen del asiento de nombramiento.

Artículo 347. *Caducidad del informe.*

El informe emitido por el experto caducará a los tres meses de su fecha, salvo que con anterioridad hubiera sido ratificado por el propio experto, en cuyo caso prorrogará su validez tres meses más, a contar desde la fecha de ratificación.

Artículo 348. *Percepción de la retribución.*

1. Los expertos percibirán la retribución directamente de la sociedad en cuyo nombre se hubiera solicitado el informe y, si ésta no se hubiera constituido, de quien hubiera firmado la solicitud.

2. Los expertos podrán solicitar provisión de fondos a cuenta de sus honorarios antes de iniciar el ejercicio de sus funciones.

Artículo 349. *Solicitud de nombramiento de expertos en caso de fusión y de escisión.*

1. En caso de fusión o de escisión de sociedades, la solicitud de nombramiento de uno o varios expertos independientes para la emisión del preceptivo informe se hará individualmente por cada una de las sociedades que participan en la fusión o de las sociedades beneficiarias de la escisión.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, el informe podrá ser común a todas las sociedades que participen en la fusión cuando éstas lo soliciten, debiendo suscribir la instancia, al menos, una persona con poder de representación por cada una de las sociedades interesadas.

En este caso la solicitud se presentará al Registrador Mercantil del domicilio social de la absorbente o del que figure en el proyecto de fusión como domicilio de la nueva sociedad a constituir, adjuntando certificación del proyecto de fusión emitida por cada uno de los órganos de administración de las sociedades solicitantes.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado primero, el informe podrá ser común a todas las sociedades beneficiarias de la escisión cuando éstas lo soliciten, debiendo suscribir la instancia, al menos, una persona con poder de representación por cada una de las sociedades afectadas.

La solicitud se presentará en este caso al Registrador mercantil del domicilio de cualquiera de ellas, adjuntando certificación del proyecto de escisión emitido por cada uno de los órganos de administración de las sociedades solicitantes.

Sección 2.^a Del nombramiento de auditores

Artículo 350. *Nombramiento de auditores de sociedades obligadas a verificación.*¹³

Los administradores, el Comisario del Sindicato de obligacionistas o cualquier socio de sociedad anónima, de responsabilidad limitada o comanditaria por acciones obligadas a la verificación de las cuentas anuales y del informe de gestión, podrán solicitar del Registrador Mercantil del domicilio social el nombramiento de uno o varios auditores de cuentas en los siguientes casos:

- a) Cuando la Junta general no hubiera nombrado a los auditores antes de que finalice el ejercicio a auditar. Si la Junta general sólo hubiera nombrado auditores titulares personas físicas, los legitimados anteriormente indicados podrán solicitar del Registrador Mercantil la designación de los suplentes.

Una vez finalizado el ejercicio a auditar, la competencia para el nombramiento de auditores para la verificación de las cuentas anuales y del informe de gestión de sociedades obligadas a ello, corresponderá exclusivamente al Registra-

¹³ Ver TRLSC art. 264 y Consulta BOICAC 4/4.

dor Mercantil del domicilio social o, previa revocación del designado por el Registrador, al Juez de Primera Instancia del domicilio social.

- b) Cuando las personas nombradas no acepten el cargo dentro del plazo establecido en este Reglamento o, por cualquier causa justificada, no puedan cumplir sus funciones.

Artículo 351. *Solicitud de nombramiento de auditores de cuentas.*¹⁴

1. La solicitud de nombramiento de auditor de cuentas se hará mediante instancia por triplicado, dirigida al Registrador Mercantil del domicilio social, expresando las circunstancias siguientes:

- 1.^a Nombre y apellidos del solicitante, con indicación del cargo que ostenta en la sociedad o de su condición de socio, así como su domicilio.
- 2.^a Denominación y datos de identificación registral de la sociedad a auditar, así como su domicilio.
- 3.^a Causa de la solicitud.
- 4.^a Fecha de la solicitud.

2. La instancia, debidamente suscrita, habrá de acompañarse, en su caso, de los documentos acreditativos de la legitimación del solicitante.

Artículo 352. *Legitimación para solicitar el nombramiento de auditor.*

1. Para solicitar el nombramiento de auditores de cuentas, los administradores y el Comisario del Sindicato de obligacionistas deberán figurar inscritos como tales en el Registro Mercantil.

2. Si la solicitud de nombramiento la efectuara un socio de sociedad obligada a la verificación de las cuentas anuales, deberá legitimarse éste según la naturaleza y, en su caso, el modo en que conste representada o documentada su participación social.

Artículo 353. *Tramitación de la solicitud.*

1. Presentada la instancia, se practicará el correspondiente asiento de presentación en el Diario, en el que se identificará al solicitante y al presentante y se expresarán la denominación y datos registrales de la sociedad a auditar y la causa de la solicitud.

2. Practicado el asiento de presentación, se procederá a la apertura de un expediente numerado, cuya existencia se hará constar por nota al margen de aquel asiento. En el expediente se recogerán todas las incidencias a que se refieren los artículos siguientes.

Artículo 354. *Oposición de la sociedad al nombramiento solicitado.*

1. Dentro de los cinco días siguientes al del asiento de presentación, el Registrador trasladará a la sociedad afectada copia de la instancia y de los documentos adjun-

¹⁴ Ver TRLSC art. 265.

tos a ella, por cualquier medio que permita dejar constancia de la fecha en que se reciba la notificación.

2. La sociedad sólo podrá oponerse al nombramiento solicitado si en el plazo de cinco días, a contar desde la fecha de la notificación, aporta prueba documental de que no procede el nombramiento o si niega la legitimación del solicitante. El escrito de oposición se archivará en el expediente.

3. Dentro de los cinco días siguientes al de la presentación del escrito de oposición, el Registrador resolverá según proceda. Contra la resolución del Registrador podrán los interesados interponer recurso ante la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el plazo de quince días a contar de la fecha de notificación de la resolución. El recurso se presentará, dentro del plazo indicado, en el Registro correspondiente, elevándose el expediente por el Registrador Mercantil a la Dirección General dentro de los cinco días siguientes.

4. Transcurrido el plazo de oposición sin haberse planteado ésta o, en otro caso, firme la resolución del Registrador, procederá éste al nombramiento solicitado.

Artículo 355. Sistema de nombramiento.¹⁵

1. En el mes de enero de cada año, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas remitirá al Registrador Mercantil Central una lista de los auditores inscritos en el Registro Oficial al 31 de diciembre del año anterior, por cada circunscripción territorial de los Registros Mercantiles existentes. En cada una de las listas figurarán, por orden alfabético y numerados, el nombre y apellidos o la razón social o denominación de los auditores de cuentas, así como su domicilio, que necesariamente deberá radicar en la circunscripción registral a que se refiera dicha lista.

Los auditores que tengan oficina o despacho abierto en distintas circunscripciones territoriales podrán figurar en las listas correspondientes a cada una de ellas.

2. Recibida la lista, el Registrador Mercantil Central remitirá a cada Registrador Mercantil la lista correspondiente a su circunscripción y publicará en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil» el día y la hora del sorteo público para determinar en cada circunscripción el orden de nombramientos.

3. Efectuado el sorteo, se publicará en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil» la letra del alfabeto que determine el orden de los nombramientos. Dicho orden comenzará a regir para los que se efectúen a partir del primer día hábil del mes siguiente en que hubiese tenido lugar la publicación y se mantendrá hasta que entre en vigor el correspondiente al año siguiente.

4. Los Registradores Mercantiles tendrán a disposición del público la lista de auditores correspondiente a su circunscripción.

Artículo 356. Excepciones al sistema de nombramiento.

1. Por excepción a lo dispuesto en el artículo anterior, cuando concurren circunstancias especiales o la última cuenta de pérdidas y ganancias depositada en el Registro

¹⁵ Ver RLAC art. 31.4 y Ley Concursal art.28.3.

de la sociedad a auditar no se hubiera formulado de forma abreviada, o la sociedad a auditar estuviera legalmente obligada a formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados, el Registrador Mercantil, a falta de normas conforme a las cuales proceder en estos casos, podrá solicitar de la Dirección General de los Registros y del Notariado la designación de auditor para proceder a su nombramiento.

2. A estos efectos, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas facilitará a la Dirección General de los Registros y del Notariado, dentro del mes de febrero de cada año, una relación de auditores que superen la capacidad que determine dicha Dirección General, medida en función del número de profesionales a su servicio y del volumen de horas de auditoría facturadas en el ejercicio anterior.

Artículo 357. *Incompatibilidades.*¹⁶

Son causas de incompatibilidad para ser designado auditor de cuentas las establecidas en la legislación de auditoría de cuentas.

Artículo 358. *Formalización del nombramiento.*

1. El nombramiento se hará constar por diligencia en los ejemplares de la instancia presentada, uno de los cuales se entregará o remitirá al solicitante, otro será archivado en el Registro y el tercero se remitirá al auditor nombrado. En caso de pluralidad de auditores o de nombramiento de suplentes, se enviarán fotocopias diligenciadas a cada uno de los nombrados.

2. Aceptado el cargo, el nombramiento de auditor se inscribirá en el Libro de nombramiento de expertos y auditores, indicándose el número de expediente y, además, en la hoja abierta a la sociedad extendiéndose las oportunas notas de referencia.

Artículo 359. *Nombramiento de auditores de sociedades no obligadas a verificación.*

1. Los socios de sociedad anónima, de responsabilidad limitada o de sociedad comanditaria por acciones no obligadas a la verificación de las cuentas anuales y del informe de gestión podrán solicitar del Registrador Mercantil del domicilio social el nombramiento de uno o varios auditores de cuentas, con cargo a la sociedad, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- 1.^a Que el solicitante o los solicitantes representen, al menos, el 5 por 100 del capital social.
- 2.^a Que no hayan transcurrido tres meses desde la fecha de cierre del ejercicio a auditar.

2. Al nombramiento de auditores contemplado en este artículo será de aplicación lo dispuesto en los artículos 354, 355, 356 y 358.

¹⁶ Ver TRLAC arts. 12 a 20 y RLAC arts. 43 a 51.

Artículo 360. *Período de nombramiento.*

La auditoría a realizar por el auditor de cuentas nombrado por el Registrador Mercantil se limitará a las cuentas anuales y al informe de gestión correspondientes al último ejercicio.

Artículo 361. *Emisión del informe.*

Emitido el informe, el auditor entregará el original a la sociedad auditada. Si el auditor no pudiese realizar la auditoría por causas no imputables al propio auditor, emitirá informe con opinión denegada por limitación absoluta en el alcance de sus trabajos y entregará el original al solicitante remitiendo copia a la sociedad. En ambos casos comunicará tal entrega al Registrador Mercantil que lo hubiere nombrado, quien lo hará constar en el expediente, que cerrará en ese momento mediante la correspondiente diligencia. Esta circunstancia se consignará asimismo al margen del asiento de nombramiento.

Artículo 362. *Retribución.*¹⁷

1. Al efectuar el nombramiento, el Registrador fijará la retribución a percibir por los auditores para todo el período que deban desempeñar el cargo o, al menos, los criterios para su cálculo.

2. La retribución del auditor habrá de ajustarse a las reglas y principios que se establezcan en las Normas Técnicas de Auditoría y, en su caso, a las normas que a tal efecto se dicten por parte del Ministerio de Justicia.

Artículo 363. *Nombramiento de auditores para determinar el valor real de las acciones y participaciones sociales.*¹⁸

1. El nombramiento de auditor por el Registrador Mercantil del domicilio social para la determinación del valor real de las acciones o participaciones en los casos establecidos por la Ley se efectuará a solicitud del interesado, de conformidad con lo previsto en los artículos 351 y siguientes.

2. Aceptado el cargo, el nombramiento se inscribirá exclusivamente en el Libro de nombramiento de expertos y auditores, indicándose el número de expediente.

3. El plazo para emitir el informe será de un mes a contar desde la aceptación y podrá ser prorrogado por el Registrador a petición fundada del auditor.

4. Las mismas reglas serán de aplicación al nombramiento de auditor por el Registrador Mercantil del domicilio social para la determinación del importe a abonar por el nudo propietario al usufructuario de acciones o de participaciones sociales en concepto de incremento de valor y al nombramiento del auditor a petición de los adminis-

¹⁷ Ver TRLSC art. 267; TRLAC art. 21 y NTA de carácter general puntos 1.3.8, 1.7 Y 2.2.

¹⁸ Ver TRLSC arts. 353, 354 y 355.

tradores, en defecto del nombrado por la Junta general, para la verificación prevista en los artículos 156 y 157 de la Ley de Sociedades Anónimas.

5. Los honorarios del auditor serán de cargo de la sociedad, salvo en el supuesto de la liquidación del usufructo de acciones o participaciones.

Artículo 364. Régimen supletorio.

En lo no previsto en los artículos anteriores, y en la medida en que resulte compatible, será de aplicación al nombramiento de auditores de cuentas lo dispuesto para los expertos independientes.

CAPÍTULO III
Del depósito y publicidad de las cuentas anuales

Sección 1.^a De la presentación y depósito de las cuentas anuales

Artículo 365. Obligaciones de presentación de las cuentas anuales.¹⁹

1. Los administradores de sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, comanditarias por acciones y de garantía recíproca, fondos de pensiones y, en general, cualesquiera otros empresarios que en virtud de disposiciones vigentes vengan obligados a dar publicidad a sus cuentas anuales presentarán éstas para su depósito en el Registro Mercantil de su domicilio, dentro del mes siguiente a su aprobación.

2. Igual obligación incumbe a los liquidadores respecto del estado anual de cuentas de la liquidación.

3. Los demás empresarios inscritos podrán solicitar, con arreglo a las disposiciones del presente Reglamento, el depósito de sus cuentas debidamente formuladas.

Artículo 366. Documentos a depositar.²⁰

1. A los efectos del depósito prevenido en el artículo anterior, deberán presentarse los siguientes documentos:

1.º Solicitud firmada por el presentante.

2.º Certificación del acuerdo del órgano social competente con firmas legitimadas notarialmente que contenga el acuerdo de aprobación de las cuentas y de la aplicación del resultado.

La certificación contendrá todas las circunstancias exigidas por el artículo 112 de este Reglamento y expresará si las cuentas han sido formuladas de forma abreviada, expresando, en tal caso, la causa. La certificación expresará igualmente, bajo fe del certificador, que las cuentas y el informe de gestión están firmados por todos los ad-

¹⁹ Ver TRLSC art. 279.

²⁰ Ver Consulta BOICAC 5/2.

ministradores, o si faltare la firma de alguno de ellos se señalará esta circunstancia en la certificación, con expresa indicación de la causa.

El informe de los auditores de cuentas deberá estar firmado por éstos.

- 3.º Un ejemplar de las cuentas anuales, debidamente identificado en la certificación a que se refiere el número anterior.²¹
- 4.º Un ejemplar del informe de gestión.
- 5.º Un ejemplar del informe de los auditores de cuentas cuando la sociedad está obligada a verificación contable o cuando se hubiere nombrado auditor a solicitud de la minoría.
- 6.º Un ejemplar del documento relativo a los negocios sobre acciones propias cuando la sociedad esté obligada a formularlo.
- 7.º Certificación acreditativa de que las cuentas depositadas se corresponden con las auditadas. Esta certificación podrá incluirse en la contemplada por el párrafo 2.º de este apartado.

2. Previa autorización de la Dirección General de los Registros y del Notariado, los documentos contables a que se refiere este artículo podrán depositarse en soporte magnético.

Artículo 367. Asiento de presentación.

De la presentación de las cuentas se practicará asiento en el Libro Diario en el que se identificará al solicitante y al presentante y se relacionarán los documentos presentados. Este asiento tendrá una vigencia de cinco meses, aplicándose en lo demás lo establecido en este Reglamento respecto a dicho asiento.

Artículo 368. Calificación e inscripción del depósito.

1. Dentro del plazo establecido en este Reglamento, el Registrador calificará exclusivamente, bajo su responsabilidad, si los documentos presentados son los exigidos por la Ley, si están debidamente aprobados por la Junta general o por los socios, así como si constan las preceptivas firmas de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2.º del apartado 1 del artículo 366.

2. Verificado el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el artículo anterior, el Registrador tendrá por efectuado el depósito, practicando el correspondiente asiento en el Libro de depósito de cuentas y en la hoja abierta a la sociedad. El Registrador hará constar también esta circunstancia al pie de la solicitud, que quedará a disposición de los interesados.

3. En caso de que no procediere el depósito, se estará a lo establecido para los títulos defectuosos.

²¹ Actualmente, las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

Artículo 369. *Publicidad de las cuentas depositadas.*

La publicidad de las cuentas anuales y documentos complementarios depositados en el Registro Mercantil se hará efectiva por medio de certificación expedida por el Registrador o por medio de copia de los documentos depositados, a solicitud de cualquier persona. La copia podrá expedirse en soporte informático.

Artículo 370. *Publicación del depósito.*

1. Dentro de los tres primeros días hábiles de cada mes, los Registradores Mercantiles remitirán al Registrador Mercantil Central una relación alfabética de las sociedades que hubieran cumplido en debida forma, durante el mes anterior, la obligación de depósito de las cuentas anuales. Si esa obligación hubiera sido cumplida fuera del plazo legal, se indicará expresamente en cada caso.

2. La lista será única por cada Registro Mercantil, cualquiera que sea el número de Registradores encargados del mismo.

3. El «Boletín Oficial del Registro Mercantil» publicará el anuncio de las sociedades que hubieran cumplido con la obligación de depósito.

Artículo 371. *Remisión al Ministerio de Economía y Hacienda de la relación de sociedades incumplidoras.*

1. Dentro del primer mes de cada año, los Registradores Mercantiles remitirán a la Dirección General de los Registros y del Notariado una relación alfabética de las sociedades que no hubieran cumplido en debida forma, durante el año anterior, la obligación de depósito de las cuentas anuales.

2. La Dirección General de los Registros y del Notariado, dentro del segundo mes de cada año, trasladará al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas las listas a que se refiere el apartado anterior, para la incoación del correspondiente expediente sancionador.

Sección 2.ª De la presentación y depósito de las cuentas consolidadas

Artículo 372. *Obligación de presentación de las cuentas consolidadas.*

Dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas consolidadas por la Junta general de socios de la sociedad dominante, los administradores presentarán para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio de dicha sociedad la certificación del acuerdo de la Junta general de que las cuentas consolidadas han sido aprobadas, al que adjuntarán un ejemplar de cada una de dichas cuentas, así como del informe de gestión consolidado y del informe de los auditores de cuentas del grupo.

Artículo 373. *Notificación a los Registros de las filiales.*

El Registrador que haya depositado las cuentas consolidadas comunicará de oficio a los Registradores en donde se hallen inscritas las sociedades filiales el hecho del depósito, al objeto de que en éstos se tome razón de esta circunstancia en el Libro de depósito de cuentas.

Artículo 374. Régimen aplicable.

Será de aplicación al depósito de las cuentas consolidadas lo dispuesto en la sección anterior.

Sección 3.ª De la presentación y depósito de las cuentas en el registro de las sucursales de entidades extranjeras

Artículo 375. Depósito de cuentas en el Registro de la sucursal.

1. Las sociedades extranjeras que tengan abiertas sucursales en España habrán de depositar necesariamente en el Registro de la sucursal en que consten los datos relativos a la sociedad sus cuentas anuales y, en su caso, las cuentas consolidadas que hubieran sido elaboradas conforme a su legislación.

2. Dicho depósito se regirá por lo previsto en la sección 1.ª de este capítulo.

Si las cuentas ya estuvieran depositadas en el Registro de la sociedad extranjera, la calificación del Registrador se limitará a la comprobación de este extremo. Queda a salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Artículo 376. Control de equivalencia.

En el caso de que la legislación de la sociedad extranjera no preceptuase la elaboración de las cuentas a que se refiere el artículo anterior o la preceptuase en forma no equivalente a la legislación española, la sociedad habrá de elaborar dichas cuentas en relación con la actividad de la sucursal y depositarlas en el Registro Mercantil.

Artículo 377. Obligación y lugar de conservación de las cuentas anuales.

1. Los Registradores conservarán las cuentas anuales y documentos complementarios depositados en el Registro Mercantil durante seis años a contar desde la publicación del anuncio del depósito en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil».

2. Si en el local del Registro no hubiere espacio suficiente para la debida conservación de las cuentas y documentos complementarios, los Registradores, previa autorización de la Dirección General de los Registros y del Notariado, podrán depositarlos en otro adecuado o sustituir la conservación material por el almacenamiento mediante procedimientos informáticos de lectura óptica dotados de garantías suficientes.

Sección 5.ª Del cierre del registro²²

Artículo 378. Cierre del Registro por falta de depósito de cuentas.

1. Transcurrido un año desde la fecha del cierre del ejercicio social sin que se haya practicado en el Registro el depósito de las cuentas anuales debidamente apro-

²² Ver TRLSC arts. 282 y 283.

badas, el Registrador Mercantil no inscribirá ningún documento presentado con posterioridad a aquella fecha, hasta que, con carácter previo, se practique el depósito. Se exceptúan los títulos relativos al cese o dimisión de Administradores, Gerentes, Directores generales o Liquidadores, y a la revocación o renuncia de poderes, así como a la disolución de la sociedad y al nombramiento de liquidadores y a los asientos ordenados por la Autoridad judicial o administrativa.

2. Si tan sólo se hubiese efectuado el asiento de presentación de las cuentas anuales, el cierre registral provisional únicamente se practicará cuando caduque dicho asiento.

3. Interpuesto recurso gubernativo contra la suspensión o la denegación del depósito de cuentas, quedará en suspenso la vigencia del asiento de presentación, con los efectos previstos en el apartado anterior, hasta el día en que recayere la resolución definitiva.

4. Interpuesto recurso gubernativo contra la resolución del Registrador sobre nombramiento de auditor a solicitud de la minoría, aunque haya transcurrido el plazo previsto en el apartado primero, no se producirá el cierre registral, por falta del depósito de las cuentas del ejercicio para el que se hubiere solicitado dicho nombramiento, hasta que transcurran tres meses a contar desde la fecha de la resolución definitiva.

5. Si las cuentas anuales no se hubieran depositado por no estar aprobadas por la Junta general, no procederá el cierre registral cuando se acredite esta circunstancia mediante certificación del órgano de administración con firmas legitimadas, en la que se expresará la causa de la falta de aprobación o mediante copia autorizada del acta notarial de Junta general en la que conste la no aprobación de las cuentas anuales. Para impedir el cierre, la certificación o la copia del acta deberá presentarse en el Registro Mercantil antes de que finalice el plazo previsto en el apartado primero de este artículo, debiendo justificarse la permanencia de esta situación cada seis meses por alguno de dichos medios. Estas certificaciones y actas y las posteriores que, en su caso, se presenten reiterando la subsistencia de la falta de aprobación serán objeto de inscripción y de publicación en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil».

6. En los casos a que se refieren los anteriores apartados 3, 4 y 5 subsistirá la obligación de depósito de las cuentas correspondientes a los ejercicios posteriores.

7. El cierre del Registro persistirá hasta que se practique el depósito de las cuentas pendientes o se acredite, en cualquier momento, la falta de aprobación de éstas en la forma prevista en el apartado 5.

TÍTULO IV

Del Registro Mercantil Central

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 387. *Datos relativos a la primera inscripción de sociedades y demás entidades.*

1. Los datos esenciales relativos a la primera inscripción de las sociedades o entidades que se comunicarán al Registrador Mercantil Central por los Registros Mercantiles, serán los siguientes:

1.3.3. REGLAMENTO DEL REGISTRO MERCANTIL

- 1.º La denominación. Se hará constar, asimismo, el número de identificación fiscal.
 - 2.º La calle y número o lugar de situación, la localidad y el municipio del domicilio social.
 - 3.º La cifra de capital, indicando en su caso la parte no desembolsada. Cuando se trate de cajas de ahorro, fondos de inversión o mutuas de seguros, se indicará, en lugar de la cifra de capital, la del fondo de dotación, patrimonio del fondo y fondo mutual respectivamente.
 - 4.º La fecha de comienzo de sus operaciones. Si estuviere pendiente de algún condicionamiento administrativo se indicará así expresamente.
 - 5.º El plazo de duración, si no fuere indefinido.
 - 6.º El objeto social o, en su caso, la actividad descrita por el Registrador en forma extractada.
 - 7.º La estructura del órgano de administración.
 - 8.º Los apellidos y nombre o la denominación de quienes integren los órganos legal o estatutariamente previstos para la administración y representación, indicando el cargo. Se hará constar, asimismo, el documento nacional de identidad o el número de identificación fiscal. Tratándose de extranjeros, se expresará el número de identidad de extranjero o, en su defecto, el de su pasaporte o documento de viaje.
 - 9.º Los apellidos y nombre o la denominación de los auditores, en su caso.
2. En caso de sociedad unipersonal, se comunicará, además, el carácter de sociedad unipersonal y la identidad del socio único.

Artículo 388. *Datos relativos a actos posteriores de sociedades y entidades inscritas.*

1. Los datos esenciales relativos a los actos posteriores a la primera inscripción de sociedades o entidades inscritas que se comunicarán al Registrador Mercantil Central por los Registros Mercantiles, serán los siguientes:

- 1º. En los cambios de denominación social, la nueva denominación.
- 2º. En los cambios de domicilio, la calle y número o lugar de situación, localidad y municipio del nuevo domicilio.
- 3º. En los aumentos de capital, el importe de la ampliación, con expresión de la parte desembolsada y el capital total resultante.
- 4º. En los desembolsos de dividendos pasivos, el importe que se desembolsa.
- 5º. En las reducciones de capital, el importe de la reducción y la cifra final del capital.
- 6º. En las sustituciones y modificaciones del objeto social, el nuevo o, en su caso, las variaciones introducidas en los términos previstos en el número 6 del artículo anterior.
- 7º. En la modificación de la estructura del órgano de administración, la nueva estructura y la identidad de las personas designadas para ocupar los cargos.

1.3.3. REGLAMENTO DEL REGISTRO MERCANTIL

- 8º. En las demás modificaciones de los estatutos o del título constitutivo, una breve indicación de la materia a que se refiere (establecimiento o modificación de restricciones a la transmisión de participaciones; creación o supresión de acciones sin voto; modificaciones de quórum y mayorías legales; etc.).
- 9º. En los nombramientos de miembros del órgano de administración, incluidos los delegados, o de los apoderados generales, la identidad de los nombrados y, en su caso, el cargo.
- 10º. En la caducidad del cargo de administrador o en la revocación o cese de las personas contempladas en el apartado anterior, su identidad, con indicación del cargo que ostentaban.
- 11º. En la modificación de facultades representativas, la identidad de las personas afectadas.
- 12º. En el nombramiento, revocación o cese de auditores, la identidad de los afectados.
- 13º. En la emisión de obligaciones, la fecha e importe de la emisión, así como la identidad del Comisario.
- 14º. En la transformación, la nueva forma adoptada, así como los datos previstos en el artículo anterior en cuanto hayan sido objeto de modificación.
- 15º. En la fusión, la extinción de las sociedades o entidades afectadas. Si la fusión da lugar a la creación de una nueva entidad, los datos a que se refiere el artículo anterior respecto de la misma.
Si la fusión fuese por absorción, las modificaciones que se hayan producido, de conformidad con lo establecido en este artículo.
- 16º. En la escisión, la extinción o, en su caso, la escisión parcial de la sociedad o entidad afectada.
Si la escisión da lugar a la creación de una o varias nuevas sociedades o entidades, los datos a que se refiere el artículo anterior respecto de cada una de ellas. Si el patrimonio escindido es objeto de absorción por otra sociedad, las modificaciones de esta última, de conformidad con lo establecido en este artículo.
- 17º. En el establecimiento de concursales y en los demás actos relativos a las mismas mencionados en el artículo 389, los datos previstos en el mismo.
- 18º. En la disolución, su causa, la identidad de los liquidadores y, en su caso, del interventor, así como la reactivación si se produjere.
- 19º. En caso de prórroga, el nuevo plazo de duración.
- 20º. En el cierre provisional o definitivo de la hoja registral, la fecha y su causa y, sin perjuicio de ello, la constancia en dicha hoja de la existencia de activos sobrevenidos.
- 21º. En la anotación preventiva de la demanda de impugnación de los acuerdos sociales, la identidad del demandante o demandantes, el Juzgado ante el que se tramita la impugnación y su número de Autos, así como el acuerdo impugnado debidamente identificado.
- 22º. En la anotación preventiva de la suspensión de los acuerdos impugnados, se hará constar el Juzgado que acordó la suspensión, fecha de la resolución, así como el acuerdo o acuerdos suspendidos.

1.3.3. REGLAMENTO DEL REGISTRO MERCANTIL

- 23º. Referencia a la inscripción de la certificación de no haberse aprobado las cuentas que hubieren debido depositarse.
 - 24º. Referencia al hecho del depósito en el Registro Mercantil correspondiente de los pactos parasociales y de otros pactos que afecten a una sociedad cotizada conforme a lo previsto por el artículo 112 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
 - 25º. Referencia al hecho de la inscripción en el Registro Mercantil correspondiente de los reglamentos de la junta general de accionistas y del consejo de administración de las sociedades cotizadas conforme a lo previsto en los artículos 113 y 115 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
2. En caso de sociedad unipersonal se comunicará, además, la adquisición o la pérdida de tal situación, el cambio de socio único así como, en su caso, la identidad de éste.
 3. En los supuestos a los que se refieren los números 7, 9 10 y 11 del apartado 1 del presente artículo, se hará constar, asimismo, el documento nacional de identidad o el número de identificación fiscal. Tratándose de extranjeros, se expresará el número de identidad de extranjero o, en su defecto, el de su pasaporte o documento de viaje.

1.3.4. LEY 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

Modificaciones.

- Apartados 3 y 4 de la disposición adicional 1 y añade un título IV a la LEY 31/2006, de 18 de octubre (Ref. BOE-A-2006-18204).
- Artículo 10 de la LEY 13/1989, de 26 de mayo (Ref. BOE-A-1989-12296).
- REAL DECRETO-LEY 9/2012, de 16 de marzo. Modifica determinados preceptos y añade el artículo 78 bis (Ref. BOE-A-2012-3812).
- LEY 25/2011, de 1 de agosto. Modifica el artículo 34.4 y 5 (Ref. BOE-A-2011-13240).
- LEY 27/2009, de 30 de diciembre. Añade la disposición adicional 3 (Ref. BOE-A-2009-21160).
- Ley 1/2012, de 22 de junio, de simplificación de las obligaciones de información y documentación de fusiones y escisiones de sociedades de capital (BOE de 23 de junio de 2012) (BOE-A-2012-8406).

Texto actualizado al 23.06.2012.

En el texto que figura a continuación, en el que ya han sido tenidas en cuenta todas las modificaciones anteriores, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

TÍTULO I De la transformación

CAPÍTULO II Acuerdo de transformación

Artículo 9. Información a los socios.

1. Al convocar la junta en que haya de deliberarse sobre el acuerdo de transformación, los administradores deberán poner en el domicilio social, a disposición de los socios, que podrán pedir su entrega o envío gratuito, incluso por medios electrónicos, los siguientes documentos:

- 1º. El informe de los administradores que explique y justifique los aspectos jurídicos y económicos de la transformación, e indique asimismo las consecuencias que tendrá para los socios, así como su eventual impacto de género en los órganos de administración e incidencia, en su caso, en la responsabilidad social de la empresa.
- 2º. El balance de la sociedad a transformar, que deberá estar cerrado dentro de los seis meses anteriores a la fecha prevista para la reunión, junto con un informe sobre las modificaciones patrimoniales significativas que hayan podido tener lugar con posterioridad al mismo.

1.3.4. LEY SOBRE MODIFICACIONES ESTRUCTURALES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES

- 3º. El informe del auditor de cuentas sobre el balance presentado, cuando la sociedad que se transforme esté obligada a someter sus cuentas a auditoría.¹
- 4º. El proyecto de escritura social o estatutos de la sociedad que resulte de la transformación, así como, en su caso, otros pactos sociales que vayan a constar en documento público.

2. Los administradores de la sociedad están obligados a informar a la junta de socios a la que se someta la aprobación de la transformación, sobre cualquier modificación importante del activo o del pasivo acaecida entre la fecha del informe justificativo de la transformación y del balance puestos a disposición de los socios y la fecha de la reunión de la junta.

3. No será precisa la puesta a disposición o envío de la información a que se refiere el apartado primero cuando el acuerdo de transformación se adopte en junta universal y por unanimidad.

Artículo 15. *Derecho de separación de los socios.*

1. Los socios que no hubieran votado a favor del acuerdo podrán separarse de la sociedad que se transforma, conforme a lo dispuesto para las sociedades de responsabilidad limitada.

2. Los socios que por efecto de la transformación hubieran de asumir una responsabilidad personal por las deudas sociales y no hubieran votado a favor del acuerdo de transformación quedarán automáticamente separados de la sociedad, si no se adhieren fehacientemente a él dentro del plazo de un mes a contar desde la fecha de su adopción cuando hubieran asistido a la junta de socios, o desde la comunicación de ese acuerdo cuando no hubieran asistido. La valoración de las partes sociales correspondientes a los socios que se separen se hará conforme a lo dispuesto para las sociedades de responsabilidad limitada.²

CAPÍTULO III

De la inscripción de la transformación

Artículo 18. *Escritura pública de transformación.*

1. La escritura pública de transformación habrá de ser otorgada por la sociedad y por todos los socios que pasen a responder personalmente de las deudas sociales.

2. Además de las menciones exigidas para la constitución de la sociedad cuyo tipo se adopte, la escritura pública de transformación habrá de contener la relación de socios que hubieran hecho uso del derecho de separación y el capital que representen, así como la cuota, las acciones o las participaciones que se atribuyan a cada socio en la sociedad transformada.

¹ Ver TRLAC art. 2 y d.a. 1ª y RLAC d.a. 1ª.

² Ver TRLSC arts. 353, 354 y 355.

3. Si las normas sobre la constitución de la sociedad cuyo tipo se adopte así lo exigieran, se incorporará a la escritura el informe de los expertos independientes sobre el patrimonio social.

TÍTULO II **De la fusión**

CAPÍTULO I **De la fusión en general**

Sección 3.ª Del balance de fusión

Artículo 36. Balance de fusión.

1. El último balance de ejercicio aprobado podrá considerarse balance de fusión, siempre que hubiere sido cerrado dentro de los seis meses anteriores a la fecha del proyecto de fusión.

Si el balance anual no cumpliera con ese requisito, será preciso elaborar un balance cerrado con posterioridad al primer día del tercer mes precedente a la fecha del proyecto de fusión, siguiendo los mismos métodos y criterios de presentación del último balance anual.

2. En ambos casos podrán modificarse las valoraciones contenidas en el último balance en atención a las modificaciones importantes del valor razonable que no aparezcan en los asientos contables.

3. Si en la fusión participan una o varias sociedades anónimas cotizadas cuyos valores estén ya admitidos a negociación en un mercado secundario oficial o en un mercado regulado domiciliado en la Unión Europea, el balance de fusión podrá ser sustituido por el informe financiero semestral de cada una de ellas exigido por la legislación sobre mercado de valores, siempre que dicho informe hubiere sido cerrado y hecho público dentro de los seis meses anteriores a la fecha del proyecto de fusión. El informe se pondrá a disposición de los accionistas en la misma forma que la establecida para el balance de fusión.

Artículo 37. Verificación y aprobación del balance.

El balance de fusión y las modificaciones de las valoraciones contenidas en el mismo deberán ser verificados por el auditor de cuentas de la sociedad, cuando exista obligación de auditar, y habrán de ser sometidos a la aprobación de la junta de socios que resuelva sobre la fusión a cuyos efectos deberá mencionarse expresamente en el orden del día de la junta.³

³ Ver TRLAC art. 2 y d.a. 1ª y RLAC d.a. 1ª.

Artículo 38. *Impugnación del balance de fusión.*

La impugnación del balance de fusión no podrá suspender por sí sola la ejecución de la fusión.

A solicitud del socio que se considere perjudicado por la relación de canje establecida, podrá someterse al Registrador mercantil del domicilio social la designación de experto independiente que fije la cuantía de la indemnización compensatoria, siempre que así se hubiera previsto en los estatutos o decidido expresamente por las juntas que acuerden la fusión o escisión de sociedades. La solicitud al Registrador mercantil se efectuará en el plazo de un mes a contar desde la fecha de la publicación del acuerdo de fusión o escisión en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil» y se sustanciará por las reglas establecidas en el Reglamento del Registro Mercantil.

Sección 4.ª Del acuerdo de fusión

Artículo 39. *Información sobre la fusión.*

1. Antes de la publicación del anuncio de convocatoria de las juntas de socios que hayan de resolver sobre la fusión o de la comunicación individual de ese anuncio a los socios, los administradores deberán insertar en la página web de la sociedad, con posibilidad de descargarlos e imprimirlos o, si no tuviera página web, poner a disposición de los socios, obligacionistas, titulares de derechos especiales y de los representantes de los trabajadores, en el domicilio social, los siguientes documentos:

- 1.º El proyecto común de fusión.
- 2.º En su caso, los informes de los administradores de cada una de las sociedades sobre el proyecto de fusión.
- 3.º En su caso, los informes de los expertos independientes.
- 4.º Las cuentas anuales y los informes de gestión de los tres últimos ejercicios, así como los correspondientes informes de los auditores de cuentas de las sociedades en las que fueran legalmente exigibles.
- 5.º El balance de fusión de cada una de las sociedades, cuando sea distinto del último balance anual aprobado, acompañado, si fuera exigible, del informe de auditoría o, en el caso de fusión de sociedades cotizadas, el informe financiero semestral por el que el balance se hubiera sustituido.
- 6.º Los estatutos sociales vigentes incorporados a escritura pública y, en su caso, los pactos relevantes que vayan a constar en documento público.
- 7.º El proyecto de escritura de constitución de la nueva sociedad o, si se trata de una absorción, el texto íntegro de los estatutos de la sociedad absorbente o, a falta de estos, de la escritura por la que se rija, incluyendo destacadamente las modificaciones que hayan de introducirse.
- 8.º La identidad de los administradores de las sociedades que participan en la fusión, la fecha desde la que desempeñan sus cargos y, en su caso, las mismas indicaciones de quienes vayan a ser propuestos como administradores como consecuencia de la fusión.

1.3.4. LEY SOBRE MODIFICACIONES ESTRUCTURALES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES

2. Si la sociedad no tuviera página web, los socios, los obligacionistas, los titulares de derechos especiales y los representantes de los trabajadores que así lo soliciten por cualquier medio admitido en Derecho tendrán derecho al examen en el domicilio social de copia íntegra de los documentos a que se refiere el apartado anterior, así como a la entrega o al envío gratuitos de un ejemplar de cada uno de ellos.

3. Las modificaciones importantes del activo o del pasivo acaecidas en cualquiera de las sociedades que se fusionan, entre la fecha de redacción del proyecto de fusión y la de la reunión de la junta de socios que haya de aprobarla, habrán de comunicarse a la junta de todas las sociedades que se fusionan. A tal efecto, los administradores de la sociedad en que se hubieran producido las modificaciones deberán ponerlas en conocimiento de los administradores de las restantes sociedades para que puedan informar a sus respectivas juntas. Esta información no será exigible cuando, en todas y cada una de las sociedades que participen en la fusión, lo acuerden todos los socios con derecho de voto y, en su caso, quienes de acuerdo con la ley o los estatutos pudieran ejercer legítimamente ese derecho.

Sección 8.ª De las fusiones especiales

Artículo 50. Absorción de sociedad participada al noventa por ciento.

1. Cuando la sociedad absorbente fuera titular directa del noventa por ciento o más, pero no de la totalidad del capital de la sociedad o de las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada que vayan a ser objeto de absorción, no serán necesarios los informes de administradores y de expertos sobre el proyecto de fusión, siempre que en éste se ofrezca por la sociedad absorbente a los socios de las sociedades absorbidas la adquisición de sus acciones o participaciones sociales, estimadas en su valor razonable,⁴ dentro de un plazo determinado que no podrá ser superior a un mes a contar desde la fecha de la inscripción de la absorción en el Registro Mercantil. No obstante, el informe de los administradores será necesario cuando se trate de una fusión transfronteriza comunitaria.

2. En el proyecto de fusión deberá constar el valor establecido para la adquisición de las acciones o participaciones sociales. Los socios que manifiesten la voluntad de transmitir las acciones o participaciones sociales a la sociedad absorbente, pero que no estuvieran de acuerdo con el valor que para las mismas se hubiera hecho constar en el proyecto, podrán, a su elección y dentro del plazo de seis meses desde que notificaron su voluntad de enajenar sus acciones o participaciones, optar entre solicitar del Registro Mercantil correspondiente al domicilio de la sociedad absorbente la designación de un auditor de cuentas, distinto del de la sociedad, para que determine el valor razonable de sus acciones o participaciones, o bien ejercitar las acciones judiciales correspon-

⁴ Ver NTA sobre el valor razonable.

dientes para exigir que ésta las adquiera por el valor razonable que se fije en el procedimiento.⁵

3. Las acciones o participaciones de los socios de la sociedad absorbida que no fueran adquiridas deberán ser canjeadas por acciones o participaciones propias que la absorbente tuviera en cartera. En otro caso, y siempre que no tenga que celebrarse la junta a solicitud de la minoría, los administradores están autorizados, si así lo prevé el proyecto de fusión, a elevar el capital en la medida estrictamente necesaria para el canje.

⁵ Ver NTA sobre el valor razonable.

1.3.5. LEY 22/2003, de 9 de julio, concursal (BOE 164 de 10.07.2003), modificada por la ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la ley 22/2003, de 9 de julio, concursal.
(BOE 245 de 11 de octubre de 2011)

Entrada en vigor inicial el 1 de septiembre de 2004.

Entrada en vigor reformada el 1 de enero de 2012

Corrección de errores en BOE núm. 282 de 23 de noviembre de 2011

Texto actualizado al 11.10.2011

Modificaciones.

- Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica. BOE 12-11-2003.
- Ley 6/2005, de 22 de abril, sobre saneamiento y liquidación de las entidades de crédito. BOE 23-04-2005.
- Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital-riesgo y sus sociedades gestoras. BOE 25-11-2005.
- Ley 30/2007, de 30 octubre, de Contratos del Sector Público. BOE 31-10-2007.
- Ley 27/2009, de 30 de diciembre. Añade la disposición adicional 3ª. (Ref. BOE-A-2009-21160).
- Ley 25/2011, de 1 de agosto. Modifica el artículo 34.4 y 5 (Ref. BOE-A-2011-13240).
- Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados. BOE 05-11-2004.
- Real Decreto Legislativo 7/2004, de 29 octubre, por el que se aprueba el texto refundido del Estatuto Legal del Consorcio de Compensación de Seguros. BOE 05-11-2004.
- Real Decreto-Ley 5/2005, de 11 de marzo, de reformas urgentes para el impulso a la productividad y la mejora de la contratación pública. BOE 14-03-2005.
- Real Decreto-Ley 9/2012, de 16 de marzo. Modifica determinados preceptos y añade el artículo 78 bis (Ref. BOE-A-2012-3812).

En el texto que figura a continuación, en el que ya han sido tenidas en cuenta todas las modificaciones anteriores, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

TÍTULO I

De la declaración de concurso

CAPÍTULO I

De los presupuestos del concurso

Artículo 6. *Solicitud del deudor.*

1. En el escrito de solicitud de declaración de concurso, el deudor expresará si su estado de insolvencia es actual o si lo prevé como inminente.

1.3.5. LEY CONCURSAL

2. A la solicitud se acompañarán los documentos siguientes:

- 1.º Poder especial para solicitar el concurso. Este documento podrá ser sustituido mediante la realización de apoderamiento apud acta.
- 2.º La memoria expresiva de la historia económica y jurídica del deudor, de la actividad o actividades a que se haya dedicado durante los tres últimos años y de los establecimientos, oficinas y explotaciones de que sea titular, de las causas del estado en que se encuentre y de las valoraciones y propuestas sobre la viabilidad patrimonial.

Si el deudor fuera persona casada, indicará en la memoria la identidad del cónyuge, con expresión del régimen económico del matrimonio.

Si el deudor fuera persona jurídica, indicará en la memoria la identidad de los socios o asociados de que tenga constancia, de los administradores o de los liquidadores y, en su caso, del auditor de cuentas, así como si forma parte de un grupo de empresas, enumerando las entidades integradas en éste, y si tiene admitidos valores a cotización en mercado secundario oficial.

Si se tratase de una herencia, se indicarán en la memoria los datos del causante.

- 3.º Un inventario de bienes y derechos, con expresión de su naturaleza, lugar en que se encuentren, datos de identificación registral en su caso, valor de adquisición, correcciones valorativas que procedan y estimación del valor real actual. Se indicarán también los gravámenes, trabas y cargas que afecten a estos bienes y derechos, con expresión de su naturaleza y los datos de identificación.
- 4.º Relación de acreedores, por orden alfabético, con expresión de la identidad, domicilio y dirección electrónica de cada uno de ellos, así como de la cuantía y el vencimiento de los respectivos créditos y las garantías personales o reales constituidas. Si algún acreedor hubiera reclamado judicialmente el pago, se identificará el procedimiento correspondiente y se indicará el estado de las actuaciones.
- 5.º La plantilla de trabajadores en su caso y la identidad del órgano de representación de los mismos si lo hubiere.

3. Si el deudor estuviera legalmente obligado a llevar contabilidad, acompañará además:

- 1.º Cuentas anuales¹ y, en su caso, informes de gestión o informes de auditoría correspondientes a los tres últimos ejercicios.
- 2.º Memoria de los cambios significativos operados en el patrimonio con posterioridad a las últimas cuentas anuales formuladas y depositadas y de las operaciones que por su naturaleza, objeto o cuantía excedan del giro o tráfico ordinario del deudor.
- 3.º Estados financieros intermedios elaborados con posterioridad a las últimas cuentas anuales presentadas, en el caso de que el deudor estuviese obligado a comunicarlos o remitirlos a autoridades supervisoras.

¹ Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

- 4.º En el caso de que el deudor forme parte de un grupo de empresas, como sociedad dominante o como sociedad dominada, acompañará también las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados correspondientes a los tres últimos ejercicios sociales y el informe de auditoría emitido en relación con dichas cuentas, así como una memoria expresiva de las operaciones realizadas con otras sociedades del grupo durante ese mismo período.
4. (Derogado)
5. Cuando no se acompañe alguno de los documentos mencionados en este artículo o faltara en ellos alguno de los requisitos o datos exigidos, el deudor deberá expresar en su solicitud la causa que lo motivara.

CAPÍTULO II

Del procedimiento de declaración

Sección 1.ª Jurisdicción y competencia

Artículo 8. Juez del concurso.

Son competentes para conocer del concurso los jueces de lo mercantil. La jurisdicción del juez del concurso es exclusiva y excluyente en las siguientes materias:

- 1º. Las acciones civiles con trascendencia patrimonial que se dirijan contra el patrimonio del concursado con excepción de las que se ejerciten en los procesos sobre capacidad, filiación, matrimonio y menores a las que se refiere el título I del libro IV de la Ley de Enjuiciamiento Civil. También conocerá de la acción a que se refiere el artículo 17.1 de esta Ley.
- 2º. Las acciones sociales que tengan por objeto la extinción, modificación o suspensión colectivas de los contratos de trabajo en los que sea empleador el concursado, así como la suspensión o extinción de contratos de alta dirección, sin perjuicio de que cuando estas medidas supongan modificar las condiciones establecidas en convenio colectivo aplicable a estos contratos se requerirá el acuerdo de los representantes de los trabajadores. En el enjuiciamiento de estas materias, y sin perjuicio de la aplicación de las normas específicas de esta ley, deberán tenerse en cuenta los principios inspiradores de la ordenación normativa estatutaria y del proceso laboral.
Por suspensión colectiva se entienden las previstas en el artículo 47 del Estatuto de los Trabajadores, incluida la reducción temporal de la jornada ordinaria diaria de trabajo.
- 3º. Toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiera ordenado.
- 4º. Toda medida cautelar que afecte al patrimonio del concursado excepto las que se adopten en los procesos que quedan excluidos de su jurisdicción en el párrafo 1.º de este precepto y, en su caso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 52, las adoptadas por los árbitros en las actuaciones arbitrales, sin

perjuicio de la competencia del juez para acordar la suspensión de las mismas, o solicitar su levantamiento, cuando considere que puedan suponer un perjuicio para la tramitación del concurso.

- 5º. Las que en el procedimiento concursal debe adoptar en relación con la asistencia jurídica gratuita y, en concreto, las que le atribuye la Ley 1/1996, de 10 de enero, de Asistencia Jurídica Gratuita.
- 6º. Las acciones de reclamación de deudas sociales interpuestas contra los socios subsidiariamente responsables de los créditos de la sociedad deudora, cualquiera que sea la fecha en que se hubiera contraído y las acciones para exigir a los socios de la sociedad deudora el desembolso de las aportaciones sociales diferidas o el cumplimiento de las prestaciones accesorias.
- 7º. Las acciones de responsabilidad contra los administradores o liquidadores, de derecho o de hecho, y contra los auditores por los daños y perjuicios causados, antes o después de la declaración judicial de concurso, a la persona jurídica concursada.

TÍTULO II

De la administración concursal

CAPÍTULO I

Del nombramiento de los administradores concursales

Artículo 27. *Condiciones subjetivas para el nombramiento de administradores concursales.*²

1. La administración concursal estará integrada por un único miembro, que deberá reunir alguna de las siguientes condiciones:

- 1º. Ser abogado en ejercicio con cinco años de experiencia profesional efectiva en el ejercicio de la abogacía, que hubiera acreditado formación especializada en Derecho Concursal.
- 2º. Ser economista, titulado mercantil o auditor de cuentas con cinco años de experiencia profesional, con especialización demostrable en el ámbito concursal.

También podrá designarse a una persona jurídica en la que se integre, al menos, un abogado en ejercicio y un economista, titulado mercantil o auditor de cuentas, y que garantice la debida independencia y dedicación en el desarrollo de las funciones de administración concursal.

2. Como excepción a lo dispuesto en el apartado 1:

- 1º. En caso de concurso de una entidad emisora de valores o instrumentos derivados que se negocien en un mercado secundario oficial, de una entidad encargada de regir la negociación, compensación o liquidación de esos valores o instrumentos, o de una empresa de servicios de inversión, será nombrado

² Ver Consulta BOICAC 12/1.

1.3.5. LEY CONCURSAL

administrador concursal un miembro del personal técnico de la Comisión Nacional del Mercado de Valores u otra persona propuesta por ésta con la cualificación del número 2.º del apartado anterior, a cuyo efecto la Comisión Nacional del Mercado de Valores comunicará al juez la identidad de aquélla.

- 2º. En caso de concurso de una entidad de crédito o de una entidad aseguradora, el juez nombrará al administrador concursal de entre los propuestos respectivamente por el Fondo de Garantía de Depósitos y el Consorcio de Compensación de Seguros.
- 3º. En caso de concursos ordinarios de especial trascendencia el juez nombrará, además del administrador concursal previsto en el apartado 1 de este artículo, a un administrador concursal acreedor titular de créditos ordinarios o con privilegio general no garantizado de entre los que figuren en el primer tercio de mayor importe.

A estos efectos, cuando el conjunto de las deudas con los trabajadores por los créditos señalados en el párrafo anterior estuviera incluida en el primer tercio de mayor importe, el juez podrá nombrar como administrador acreedor a la representación legal de los trabajadores, si la hubiere, que deberá designar un profesional que reúna la condición de economista, titulado mercantil, auditor de cuentas o abogado, quedando sometido al mismo régimen de incapacidades, incompatibilidades, prohibiciones, remuneración y responsabilidad que los demás miembros de la administración concursal.

El primer administrador concursal designado será el que ostente la representación de la administración concursal frente a terceros en los términos previstos en esta ley para los supuestos de administración concursal única.

Cuando el acreedor designado sea una Administración pública o una entidad de Derecho Público vinculada o dependiente de ella, la designación del profesional podrá recaer en cualquier empleado público con titulación universitaria, de graduado o licenciado en ámbitos pertenecientes a las ciencias jurídicas o económicas, y su régimen de responsabilidad será el específico de la legislación administrativa.

3. En los decanatos de los juzgados competentes existirá una lista integrada por los profesionales y las personas jurídicas que hayan puesto de manifiesto su disponibilidad para el desempeño de tal función, su formación en materia concursal y, en todo caso, su compromiso de continuidad en la formación en esta materia.

A tal efecto, el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y los correspondientes colegios profesionales presentarán, en el mes de diciembre de cada año, para su utilización desde el primer día del año siguiente, los respectivos listados de personas disponibles, incluidas las personas jurídicas. Los profesionales cuya colegiación no resulte obligatoria podrán solicitar, de forma gratuita, su inclusión en la lista en ese mismo período justificando documentalmente la formación recibida y la disponibilidad para ser designados. Igualmente las personas jurídicas recogidas en el inciso final del apartado 1 de este artículo podrán solicitar su inclusión, reseñando los profesionales que las integran y, salvo que ya figuraran en las listas, su formación y disponibilidad.³

³ Ver RLAC art. 31.5 y del RRM art. 355.

Las personas implicadas podrán solicitar la inclusión en la lista de su experiencia como administradores concursales o auxiliares delegados en otros concursos, así como de otros conocimientos o formación especiales que puedan ser relevantes a los efectos de su función.

4. Los administradores concursales profesionales se nombrarán por el juez procurando una distribución equitativa de designaciones entre los incluidos en las listas que existan.

No obstante, el juez:

1.º Podrá, apreciándolo razonadamente, designar a unos concretos administradores concursales cuando el previsible desarrollo del proceso exija una experiencia o unos conocimientos o formación especiales, como los vinculados a asegurar la continuidad de la actividad empresarial o que se puedan deducir de la complejidad del concurso.

2.º Para concursos ordinarios deberá designar a quienes acrediten su participación como administradores o auxiliares delegados en otros concursos ordinarios o, al menos, tres concursos abreviados, salvo que el juez considere, de manera motivada, idónea la formación y experiencia de los que designe en atención a las características concretas del concurso.

5. En supuestos de concursos conexos, el juez competente para la tramitación de éstos podrá nombrar, en la medida en que ello resulte posible, una administración concursal única designando auxiliares delegados.

En caso de acumulación de concursos ya declarados, el nombramiento podrá recaer en una de las administraciones concursales ya existentes.

6. Cualquier interesado podrá plantear al Decanato las quejas sobre el funcionamiento o requisitos de la lista oficial u otras cuestiones o irregularidades de las personas inscritas con carácter previo a su nombramiento, de acuerdo con lo previsto en el artículo 168 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

Artículo 28. Incapacidades, incompatibilidades y prohibiciones.

1. No podrán ser nombrados administradores concursales quienes no puedan ser administradores de sociedades anónimas o de responsabilidad limitada, ni quienes hayan prestado cualquier clase de servicios profesionales al deudor o a personas especialmente relacionadas con éste en los últimos tres años, incluidos aquellos que durante ese plazo hubieran compartido con aquél el ejercicio de actividades profesionales de la misma o diferente naturaleza. Tampoco podrán ser nombrados administradores concursales los que, reuniendo las condiciones subjetivas previstas en el apartado 1 del artículo 27, se encuentren, cualquiera que sea su condición o profesión, en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 51 de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, en relación con el propio deudor, sus directivos o administradores, o con un acreedor que represente más del 10 por ciento de la masa pasiva del concurso.

2. En el caso de que existan suficientes personas disponibles en el listado correspondiente, no podrán ser nombrados administradores concursales los abogados, audi-

tores, economistas o titulados mercantiles que hubieran sido designados para dicho cargo por el mismo juzgado en tres concursos dentro de los dos años anteriores. A estos efectos, los nombramientos efectuados en concursos de sociedades pertenecientes al mismo grupo de empresas se computarán como uno solo. Esta limitación no se aplicará en el caso de las personas jurídicas recogidas en el inciso final del artículo 27.1.

Tampoco podrán ser nombrados administradores concursales, ni designado por la persona jurídica cuando se haya nombrado a ésta como administrador concursal, quienes hubieran sido separados de este cargo dentro de los dos años anteriores, ni quienes se encuentren inhabilitados, conforme al artículo 181, por sentencia firme de desaprobarción de cuentas en concurso anterior.

3. Se aplicarán a los representantes de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de los fondos de garantía de depósitos y del Consorcio de Compensación de Seguros, las normas contenidas en este artículo, con excepción de las prohibiciones por razón de cargo y de las establecidas en el artículo 93.2.2.º

4. Salvo para las personas jurídicas recogidas en el inciso final del artículo 27.1, no podrán ser nombrados administradores concursales en un mismo concurso quienes estén entre sí vinculados personal o profesionalmente. Para apreciar la vinculación personal se aplicarán las reglas establecidas en el artículo 93.

Se entenderá que están vinculadas profesionalmente las personas entre las que existan, o hayan existido en los dos años anteriores a la solicitud del concurso, de hecho o de derecho, relaciones de prestación de servicios, de colaboración o de dependencia, cualquiera que sea el título jurídico que pueda atribuirse a dichas relaciones.

5. Se aplicarán a los representantes de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de los fondos de garantía de depósitos, del Consorcio de Compensación de Seguros y de cualesquiera Administraciones públicas acreedoras, las normas contenidas en este artículo, con excepción de las prohibiciones por razón de cargo o función pública, de las contenidas en el párrafo segundo del apartado 4 de este artículo y de las establecidas en el apartado 2.2.º del artículo 93.

6. No podrá ser nombrado administrador concursal quien, como experto independiente, hubiera emitido el informe al que se refiere el número 2.º del artículo 71.6 de esta ley en relación con un acuerdo de refinanciación que hubiera alcanzado el deudor antes de su declaración de concurso.

TÍTULO III

De los efectos de la declaración de concurso

CAPÍTULO I

De los efectos sobre el deudor

Artículo 46. Cuentas anuales del deudor.

1. En caso de intervención, subsistirá la obligación legal de los administradores de formular y de someter a auditoría las cuentas anuales, bajo la supervisión de los administradores concursales.

La administración concursal podrá autorizar a los administradores del deudor concursado que el cumplimiento de la obligación legal de formular las cuentas anuales correspondientes al ejercicio anterior a la declaración judicial de concurso se retrase al mes siguiente a la presentación del inventario y de la lista de acreedores. La aprobación de las cuentas deberá realizarse en los tres meses siguientes al vencimiento de dicha prórroga. De ello se dará cuenta al juez del concurso y, si la persona jurídica estuviera obligada a depositar las cuentas anuales, al Registro Mercantil en que figurase inscrita. Efectuada esta comunicación, el retraso del depósito de las cuentas no producirá el cierre de la hoja registral, si se cumplen los plazos para el depósito desde el vencimiento del citado plazo prorrogado de aprobación de las cuentas. En cada uno de los documentos que integran las cuentas anuales se hará mención de la causa legítima del retraso.

2. A petición fundada de la administración concursal, el juez del concurso podrá acordar la revocación del nombramiento del auditor de cuentas de la persona jurídica deudora y el nombramiento de otro para la verificación de las cuentas anuales.

3. En caso de suspensión, subsistirá la obligación legal de formular y de someter a auditoría las cuentas anuales, correspondiendo tales facultades a los administradores concursales.

Artículo 48 quáter. *Efectos de la declaración de concurso sobre las acciones contra los administradores de la sociedad deudora.*

Declarado el concurso, corresponderá exclusivamente a la administración concursal el ejercicio de las acciones de responsabilidad de la persona jurídica concursada contra sus administradores, auditores o liquidadores.

CAPÍTULO II

De los efectos sobre los acreedores

Sección 2.^a De los efectos sobre las acciones individuales

Artículo 51. *Continuación y acumulación de juicios declarativos pendientes.*

1. Los juicios declarativos en que el deudor sea parte y que se encuentren en tramitación al momento de la declaración de concurso continuarán sustanciándose ante el mismo tribunal que estuviere conociendo de ellos hasta la firmeza de la sentencia.

Por excepción se acumularán de oficio al concurso, siempre que se encuentren en primera instancia y no haya finalizado el acto de juicio o la vista, todos los juicios por reclamación de daños y perjuicios a la persona jurídica concursada contra sus administradores o liquidadores, de hecho o de derecho, y contra los auditores.

Los juicios acumulados continuarán su tramitación ante el juez del concurso, por los trámites del procedimiento por el que viniera sustanciándose la reclamación, incluidos los recursos que procedan contra la sentencia.

2. En caso de suspensión de las facultades de administración y disposición del deudor, la administración concursal, en el ámbito de sus competencias, sustituirá a éste en los procedimientos judiciales en trámite, a cuyo efecto el Secretario judicial le concederá, una vez personada, un plazo de cinco días para que se instruya en las actuaciones, pero necesitará la autorización del Juez del concurso para desistir, allanarse, total o parcialmente, y transigir litigios. De la solicitud presentada por la administración concursal dará el Secretario judicial traslado al deudor en todo caso y a aquellas partes personadas en el concurso que el Juez estime deban ser oídas respecto de su objeto. Las costas impuestas a consecuencia del allanamiento o del desistimiento autorizados tendrán la consideración de crédito concursal; en caso de transacción, se estará a lo pactado en materia de costas.

No obstante, la sustitución no impedirá que el deudor mantenga su representación y defensa separada por medio de sus propios procurador y abogado, siempre que garantice, de forma suficiente ante el juez del concurso, que los gastos de su actuación procesal y, en su caso, la efectividad de la condena en costas no recaerán sobre la masa del concurso, sin que en ningún caso pueda realizar las actuaciones procesales que, conforme al párrafo anterior, corresponden a la administración concursal con autorización del juez.

3. En caso de intervención, el deudor conservará la capacidad para actuar en juicio, pero necesitará la autorización de la administración concursal, para desistir, allanarse, total o parcialmente, y transigir litigios cuando la materia litigiosa pueda afectar a su patrimonio. En cuanto a las costas, se estará a lo dispuesto en el párrafo primero del apartado anterior.

Sección 3.ª De los efectos sobre los créditos en particular

Artículo 60. Interrupción de la prescripción.

1. Desde la declaración hasta la conclusión del concurso quedará interrumpida la prescripción de las acciones contra el deudor por los créditos anteriores a la declaración.

2. La interrupción de la prescripción no perjudicará a los deudores solidarios, así como tampoco a los fiadores y avalistas.

3. Desde la declaración hasta la conclusión del concurso quedará interrumpida la prescripción de las acciones contra socios y contra administradores, liquidadores y auditores de la persona jurídica deudora.

También quedará interrumpida la prescripción de las acciones cuyo ejercicio quede suspendido en virtud de lo dispuesto en esta ley.

4. En el supuesto previsto en los apartados anteriores, el cómputo del plazo para la prescripción se iniciará nuevamente, en su caso, en el momento de la conclusión del concurso.

TÍTULO VI
De la calificación del concurso

CAPÍTULO I
Disposiciones generales

Artículo 163. Calificación del concurso.

1. El concurso se calificará como fortuito o como culpable.
2. La calificación no vinculará a los jueces y tribunales del orden jurisdiccional penal que, en su caso, entiendan de actuaciones del deudor que pudieran ser constitutivas de delito.

Artículo 165. Presunciones de dolo o culpa grave.

Se presume la existencia de dolo o culpa grave, salvo prueba en contrario, cuando el deudor o, en su caso, sus representantes legales, administradores o liquidadores:

- 1º. Hubieran incumplido el deber de solicitar la declaración del concurso.
- 2º. Hubieran incumplido el deber de colaboración con el juez del concurso y la administración concursal, no les hubieran facilitado la información necesaria o conveniente para el interés del concurso o no hubiesen asistido, por sí o por medio de apoderado, a la junta de acreedores.
- 3º. Si el deudor obligado legalmente a la llevanza de contabilidad, no hubiera formulado las cuentas anuales, no las hubiera sometido a auditoría, debiendo hacerlo, o, una vez aprobadas, no las hubiera depositado en el Registro Mercantil en alguno de los tres últimos ejercicios anteriores a la declaración de concurso.

1.4. Normas del Mercado de Valores e Inversiones en Títulos	497
1.4.1. LEY 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores (BOE nº 181 de 29 de julio de 1988).....	499
1.4.2. LEY 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva. (BOE nº 265 de 5 de noviembre de 2003)	543

Dada la multiplicidad de normas de todo tipo que hacen referencia a la auditoría de cuentas y a los auditores, en este apartado sólo referenciaremos disposiciones legales de rango superior: Leyes y Decretos de ámbito nacional. Además, dentro de las normas seleccionadas, sólo se reproducirán los artículos más directamente relacionados con la auditoría de cuentas.

1.4.1. LEY 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores. (BOE 181 de 29 de julio de 1988)

Entrada en vigor el 29 de enero de 1989.
Texto actualizado al 24 de marzo de 2012.

Modificaciones:

Desde su entrada en vigor, esta Ley ha sido modificada en numerosas ocasiones, siendo la más reciente la producida por el Real Decreto-Ley 10/2012, de 23 de marzo (Ref. BOE-A-2012-4091). En el texto que figura a continuación han sido incorporadas todas las modificaciones producidas hasta la fecha del antes citado Decreto-Ley.

TÍTULO II **Comisión Nacional del Mercado de Valores**

CAPÍTULO I **Creación y funciones**

Artículo 14

1. La Comisión Nacional del Mercado de Valores es un ente de derecho público, con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada, que se regirá por lo establecido en la presente Ley y en las disposiciones que la completan o desarrollan.

2. En el ejercicio de sus funciones públicas, y en defecto de lo dispuesto en esta Ley y en las normas que la completen o desarrollen, la Comisión Nacional del Mercado de Valores actuará con arreglo a lo establecido en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y en la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

3. Los contratos que celebre la Comisión Nacional del Mercado de Valores se ajustarán a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por Real Decreto legislativo 2/2000, de 16 de junio.

4. La Comisión se regirá asimismo por aquellas disposiciones que le sean de aplicación del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto legislativo 1091/ 1998, de 23 de septiembre.

5. Las adquisiciones patrimoniales de la Comisión estarán sujetas, sin excepción alguna, al derecho privado.

6. El Gobierno y el Ministerio de Economía ejercerán respecto de la Comisión Nacional del Mercado de Valores las facultades que les atribuye esta Ley, con estricto respeto a su ámbito de autonomía.

7. El personal que preste servicio en la Comisión Nacional del Mercado de Valores estará vinculado a la misma por una relación sujeta a las normas del derecho laboral.

La selección de este personal, con excepción de aquel que tenga carácter directivo, se realizará mediante convocatoria pública y de acuerdo con sistemas basados en los principios de igualdad, mérito y capacidad.

El personal de la Comisión Nacional del Mercado de Valores estará sujeto a la Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de Incompatibilidades del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas. Asimismo, estará obligado a notificar, conforme a lo que se establezca en el Reglamento de régimen interior de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, las operaciones que realice en los mercados de valores, bien fuera directamente o mediante persona interpuesta. Esta misma disposición determinará las limitaciones a las que quedará sujeto este personal respecto a la adquisición, venta o disponibilidad de tales valores.

8. La Comisión Nacional del Mercado de Valores elaborará anualmente un anteproyecto de presupuesto, con la estructura que señale el Ministerio de Hacienda, y lo remitirá a éste para su elevación al Acuerdo del Gobierno y posterior remisión a las Cortes Generales, integrado en los Presupuestos Generales del Estado. Las variaciones en el presupuesto de la Comisión Nacional del Mercado de Valores serán autorizadas por el Ministro de Hacienda, cuando su importe no exceda de un 5 por 100 del mismo, y por el Gobierno, en los demás casos.

9. El control económico y financiero de la Comisión Nacional del Mercado de Valores se llevará a cabo exclusivamente mediante comprobaciones periódicas o procedimientos de auditoría, a cargo de la Intervención General de la Administración del Estado, sin perjuicio de las funciones que correspondan al Tribunal de Cuentas.

10. El Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores aprobará el Reglamento de régimen interior en el que se establecerá la estructura orgánica de la Comisión; la distribución de competencias entre los distintos órganos; los procedimientos internos de funcionamiento; el régimen específico aplicable al personal cuando deja de prestar servicios en ella, sin perjuicio, en este caso de lo dispuesto en el apartado 7, párrafo segundo, del presente artículo y en el artículo 21 de esta Ley en cuanto a los regímenes de incompatibilidades, los procedimientos de ingreso del personal, con arreglo a los principios señalados en el apartado 7 del presente artículo, así como cuantas cuestiones relativas al funcionamiento y régimen de actuación de la Comisión Nacional del Mercado de Valores resulten necesarias conforme a las previsiones de esta Ley.

TÍTULO IV

Mercados secundarios oficiales de valores

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 35. Obligaciones de información periódica de los emisores.

1. Cuando España sea Estado miembro de origen, los emisores cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial o en otro mercado

1.4.1. LEY DEL MERCADO DE VALORES

regulado domiciliado en la Unión Europea, harán público y difundirán su informe financiero anual en el plazo máximo de cuatro meses desde la finalización de cada ejercicio, debiendo asegurarse de que se mantiene a disposición del público durante al menos cinco años. Asimismo, someterán sus cuentas anuales a auditoría de cuentas.¹ El informe de auditoría² se hará público junto con el informe financiero anual.

El informe financiero anual comprenderá las cuentas anuales³ y el informe de gestión revisados por el auditor con el alcance definido en el artículo 208 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, así como las declaraciones de responsabilidad de su contenido.

En la memoria de los emisores cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado domiciliado en la Unión Europea, se deberá informar sobre las operaciones de los administradores y de los miembros del consejo de control de una sociedad anónima europea domiciliada en España que haya optado por el sistema dual, o de persona que actúe por cuenta de éstos, realizadas con el citado emisor o con un emisor del mismo grupo durante el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, cuando las operaciones sean ajenas al tráfico ordinario de la sociedad o que no se realicen en condiciones normales de mercado.

2. Cuando España sea Estado miembro de origen, los emisores cuyas acciones o valores de deuda estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado domiciliado en la Unión Europea, harán público y difundirán un informe financiero semestral relativo a los seis primeros meses del ejercicio, en el plazo máximo de dos meses desde la finalización del período correspondiente. Los emisores deberán asegurarse de que el informe se mantiene a disposición del público durante al menos cinco años.

Cuando España sea Estado miembro de origen, los emisores cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado domiciliado en la Unión Europea, estarán obligados además a hacer público y difundir un segundo informe financiero semestral referido a los doce meses del ejercicio en el plazo máximo de dos meses desde la finalización del período correspondiente. Esta obligación no será de aplicación cuando el informe financiero anual se haya hecho público en los dos meses siguientes a la finalización del ejercicio a que se refiere.

El informe financiero semestral comprenderá: las cuentas anuales resumidas, un informe de gestión intermedio y las declaraciones de responsabilidad sobre su contenido.

A los efectos de lo dispuesto en este artículo y en el siguiente, se entenderá por valores de deuda las obligaciones y aquellos otros valores negociables que reconozcan o creen una deuda, salvo los valores que sean equivalentes a las acciones o que, por su conversión o por el ejercicio de los derechos que confieren, den derecho a adquirir acciones o valores equivalentes a las acciones.

¹ Ver TRLAC d.a. 1ª

² Ver TRLAC art. 3

³ Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 82 de la presente Ley, cuando España sea Estado miembro de origen, los emisores cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado domiciliado en la Unión Europea harán público y difundirán con carácter trimestral durante el primero y segundo semestre del ejercicio una declaración intermedia de gestión que contenga, al menos:

- a) Una explicación de los hechos y operaciones significativos que hayan tenido lugar durante el período correspondiente y su incidencia en la situación financiera del emisor y de sus empresas controladas, y
- b) Una descripción general de la situación financiera y de los resultados del emisor y sus empresas controladas durante el período correspondiente.

No se exigirá la declaración intermedia de gestión a los emisores que publiquen informes financieros trimestrales.

4. La información periódica a la que se refieren los apartados anteriores deberá remitirse a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, cuando España sea Estado miembro de origen en los términos que se establezcan reglamentariamente, para su incorporación al registro oficial regulado en el artículo 92 de esta Ley.

La Comisión Nacional del Mercado de Valores comprobará que la información periódica se ha elaborado de conformidad con la normativa aplicable, o procederá, en caso contrario, a requerir su cumplimiento.

5. No estarán sujetos al cumplimiento de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo:

- a) Los Estados miembros de la Unión Europea, las Comunidades Autónomas, los entes locales y las demás entidades análogas de los Estados miembros de la Unión Europea, los organismos públicos internacionales de los que sea miembro al menos un Estado miembro de la Unión Europea, el Banco Central Europeo, y los Bancos Centrales nacionales de los Estados miembros de la Unión Europea, emitan o no acciones u otros valores; y
- b) Los emisores que tengan únicamente emisiones vivas de valores de deuda admitidas a negociación en un mercado secundario oficial u otro mercado regulado domiciliado en la Unión Europea cuyo valor nominal unitario sea al menos 50.000 €.

6. Cuando España sea Estado miembro de origen, no estarán sujetos al cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 2, los emisores constituidos antes del 31 de diciembre de 2003 que tengan exclusivamente valores de deuda admitidos a negociación en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado domiciliado en la Unión Europea cuando dichos valores cuenten con la garantía incondicional e irrevocable del Estado, sus Comunidades Autónomas o entes locales.

7. Reglamentariamente se establecerán:

- a) Los plazos y demás requisitos para la remisión a la CNMV de la información financiera.
- b) Los requisitos para la publicación y difusión de la información periódica.
- c) Los plazos para la publicación de la información trimestral.

- d) El contenido de la declaración de responsabilidad, así como los órganos o personas del emisor que deberán realizarla.
- e) El contenido de la información financiera semestral y trimestral, y en su caso, las adaptaciones y excepciones que correspondan para determinadas categorías de valores, mercados o emisores.
- f) Los principios contables aceptables para emisores de Estados no miembros de la Unión Europea.
- g) Cualquier otro aspecto que sea necesario para la aplicación de este artículo y en particular el contenido de la información que se precise para la publicación de estadísticas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

8. Lo dispuesto en este artículo y en el artículo siguiente no será de aplicación a los fondos de inversión y sociedades de inversión colectiva de capital variable a que se refiere la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

Artículo 44 bis.

1. Se constituirá una sociedad anónima que, con la denominación de «Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro, Compensación y Liquidación de Valores» (en adelante, la Sociedad de Sistemas), tendrá por funciones:

- a) Llevar, en los términos previstos en el Capítulo II del Título I de la presente Ley, el registro contable correspondiente a valores representados por medio de anotaciones en cuenta, admitidos a negociación en las Bolsas de Valores o en el Mercado de Deuda Pública en Anotaciones, así como a los valores admitidos a negociación en otros mercados secundarios oficiales u otros mercados regulados y en sistemas multilaterales de negociación, cuando sus órganos rectores así lo soliciten.
- b) Gestionar la liquidación y, en su caso, la compensación de valores y efectivo derivada de las operaciones realizadas sobre valores.
- c) Prestar servicios técnicos y operativos directamente relacionados con los de registro, compensación y liquidación de valores, y cualesquiera otros requeridos para que la Sociedad de Sistemas colabore y coordine sus actuaciones con otros ámbitos y sistemas de registro, compensación y liquidación de valores y pueda participar en estos últimos. En particular, podrán desarrollar funciones registrales relativas a los valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales u otros mercados regulados y en sistemas multilaterales de negociación, cuando sea necesario para facilitar la liquidación de operaciones sobre los mismos.
- d) Las demás que le encomiende el Gobierno, previo informe de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y, en su caso, del Banco de España.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entiende sin perjuicio de que, respecto de los valores admitidos a negociación en una única Bolsa de Valores, las Comunidades Autónomas con competencia en la materia dispongan la creación por la sociedad rectora de aquélla de un servicio propio de llevanza del registro contable de valores representados por medio de anotaciones en cuenta y de compensación y liquidación, el cual

tendrá, respecto a dichos valores, las facultades que esta Ley atribuye a la Sociedad de Sistemas. No serán aplicables, a este único efecto, las restricciones de objeto social y de actividad contenidas en el párrafo primero del artículo 46 y en el párrafo primero del artículo 48. Será de aplicación a estos servicios lo dispuesto en el artículo 7 y en el presente artículo, salvo las referencias a órganos o entidades estatales, que se entenderán efectuadas a los correspondientes órganos autonómicos.

3. La participación, directa o indirecta, en el capital de la Sociedad de Sistemas quedará sujeta al régimen de participaciones significativas previsto en el artículo 69 de esta Ley para las empresas de servicios de inversión, en los términos que reglamentariamente se determinen, entendiéndose que tendrá, en todo caso, tal carácter cualquier participación que alcance, de forma directa o indirecta, al menos el 1 por ciento del capital o de los derechos de voto de la Sociedad de Sistemas o la que, sin llegar a ese porcentaje, permita ejercer una influencia notable en la Sociedad, en los términos que se determinen reglamentariamente.

Sin perjuicio de las facultades de la Comisión Nacional del Mercado de Valores de oponerse a una participación significativa en los términos previstos en el apartado 6 de dicho artículo 69, el Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, podrá oponerse a la adquisición o a la transmisión de una participación significativa en el capital de la Sociedad de Sistemas cuando estime que es necesario para asegurar el buen funcionamiento de los mercados o de los sistemas de registro, compensación y liquidación de valores o para evitar distorsiones en los mismos, así como por no darse un trato equivalente a las entidades españolas en el país de origen del adquirente.

Los estatutos sociales de la Sociedad de Sistemas y sus modificaciones, con las excepciones que reglamentariamente se establezcan, requerirán la previa aprobación de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. El nombramiento de los miembros del Consejo de Administración, Directores Generales y asimilados de la Sociedad de Sistemas estará sujeto a la previa aprobación de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

La Sociedad de Sistemas deberá contar al menos con un comité de auditoría,⁴ un comité de riesgos y un comité de nombramientos y remuneraciones. Además deberá disponer de mecanismos para que los usuarios y otros interesados puedan expresar sus opiniones sobre la realización de sus funciones y de normas que tengan por objeto evitar los posibles conflictos de interés a los que pudiera verse expuesta como consecuencia de sus relaciones con accionistas, administradores y directivos, entidades participantes y clientes. El Gobierno, previo informe de la CNMV y del Banco de España, podrá desarrollar reglamentariamente lo previsto en este párrafo.

Asimismo se determinarán reglamentariamente las funciones concretas de vigilancia y control que deberá ejercer sobre sus entidades participantes, requisitos de solvencia exigibles, medios técnicos, obligaciones específicas de información a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y cuantos otros aspectos se consideren nece-

⁴ Ver d.a. Decimoctava.

sarios para su adecuado funcionamiento, en todo caso atendiendo a criterios de proporcionalidad en función de su nivel de actividad.

4. La Sociedad de Sistemas se registrará por la presente Ley y su normativa de desarrollo, así como por un Reglamento cuya aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda previo informe de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, del Banco de España y de las Comunidades Autónomas cuyos Estatutos de Autonomía les reconozcan competencias en materia de regulación de centros de contratación de valores. Dicho Reglamento regulará el régimen de funcionamiento de la Sociedad de Sistemas, los servicios prestados por la misma, así como su régimen económico, los procedimientos de fijación y comunicación de tarifas y las condiciones y principios bajo los cuales la Sociedad de Sistemas prestará los referidos servicios, y el régimen jurídico de las entidades participantes en los sistemas gestionados por la Sociedad de Sistemas. En particular, establecerá el régimen jurídico de aquellas entidades participantes que lleven cuentas individualizadas correspondientes a los valores de quienes no ostenten dicha condición. Asimismo, el Reglamento regulará los procedimientos para gestionar la entrega de valores y su pago, así como las garantías de todo tipo que puedan tener que constituir las entidades participantes en función de las actividades que desarrollen en los sistemas gestionados por la Sociedad de Sistemas.

5. Si una entidad participante dejara de atender, en todo o en parte, la obligación de pago en efectivo derivada de la liquidación, la Sociedad de Sistemas podrá disponer de los valores no pagados, adoptando las medidas necesarias para enajenarlos a través de un miembro del mercado.

6. Sin perjuicio de las obligaciones de información a que se refiere el número 4 del artículo 55 de la presente Ley, la Sociedad de Sistemas facilitará al Ministro de Economía y a los distintos organismos supervisores en el ámbito de sus respectivas competencias, la información sobre las actividades de registro, compensación y liquidación en los sistemas gestionados por ella que aquéllos le soliciten, siempre que dicha información esté a su disposición de acuerdo con la normativa que le es de aplicación y con sujeción a lo previsto en ésta y otras leyes.

7. La Sociedad de Sistemas podrá establecer convenios con entidades residentes y no residentes, públicas o privadas, que desempeñen todas o algunas funciones análogas, entidades de contrapartida central u otras, con sujeción a lo dispuesto en esta Ley, en su normativa de desarrollo y en el Reglamento a que se refiere el apartado 4 anterior, para la apertura y llevanza de cuentas, para la prestación técnica de servicios de compensación y liquidación de valores y efectivo o para otras actividades de la Sociedad de Sistemas.

Estos convenios no alterarán el régimen de responsabilidad respecto del cumplimiento de sus obligaciones, ni podrán implicar la pérdida del control de la actividad por parte de la Sociedad de Sistemas.

La adopción y modificación de estos acuerdos requerirá la previa aprobación por la Comisión Nacional del Mercado de Valores, previo informe del Banco de España o la Comunidad Autónoma con competencia en la materia, en el caso de mercados de ámbito autonómico.

8. Declarado el concurso de una entidad participante en los sistemas gestionados por la sociedad de sistemas, esta última gozará de derecho absoluto de separación respecto de los bienes o derechos en que se materialicen las garantías constituidas por dichas entidades participantes en los sistemas gestionados por aquélla. Sin perjuicio de lo anterior, el sobrante que reste después de la liquidación de las operaciones garantizadas se incorporará a la masa activa del concurso del participante.

9. Declarado el concurso de una entidad participante en los sistemas a que se refiere este artículo, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sin perjuicio de las competencias del Banco de España, podrá disponer, de forma inmediata y sin coste para el inversor, el traslado de sus registros contables de valores a otra entidad habilitada para desarrollar esta actividad. De igual forma, los titulares de tales valores podrán solicitar el traslado de los mismos a otra entidad. Si ninguna entidad estuviese en condiciones de hacerse cargo de los registros señalados, esta actividad será asumida por la sociedad de sistemas de modo provisional, hasta que los titulares soliciten el traslado del registro de sus valores. A estos efectos, tanto el juez del concurso como la administración concursal facilitarán el acceso de la entidad a la que vayan a traspasarle los valores a la documentación y registros contables e informáticos necesarios para hacer efectivo el traspaso. La existencia del procedimiento concursal no impedirá que se haga llegar a los titulares de los valores el efectivo procedente del ejercicio de sus derechos económicos o de su venta.

10. La Sociedad de Sistemas tendrá la consideración de ente gestor y agente de liquidación de los sistemas de pagos y de compensación y liquidación de valores a que se refiere el artículo 8 de la Ley 41/1999, de 12 de noviembre, sobre sistemas de pagos y de liquidación de valores, en sus párrafos c), g) y, en su caso, i), así como, con sujeción a la legislación estatal o de la Comunidad Autónoma con competencias en la materia que sea de aplicación, de los sistemas a que se refieren los párrafos d), e), f) y h) a todos los efectos previstos en dicha Ley y, en particular, a los efectos previstos en los artículos 11, 13 y 14 de la misma.

11. El Gobierno, previo informe de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y del Banco de España, podrá autorizar a otras entidades financieras la realización de todas o algunas de las funciones a que se refiere el apartado 1 del presente artículo. Dichas entidades se someterán a lo dispuesto en los apartados 8 y 9 de este artículo, y deberán cumplir en todo caso con los requisitos mínimos que se establezcan reglamentariamente, los cuales incluirán necesariamente el régimen de acceso a la condición de participantes en los sistemas, recursos propios mínimos, honorabilidad y profesionalidad de los directivos responsables de la entidad, estructura organizativa y operativa, procedimientos operativos y contables, establecimiento de medidas de limitación y control de riesgos y conexión a los sistemas de pagos. Asimismo, les será de aplicación el mismo régimen de supervisión y disciplina que a la Sociedad de Sistemas, con las especificaciones que reglamentariamente se establezcan.

12. El Gobierno o, con su habilitación expresa el Ministro de Economía y Hacienda, podrá establecer las normas a que habrán de ajustarse los sistemas de compensación y liquidación relacionados con la negociación de valores y la actuación de las entidades financieras que intervengan en aquéllos.

Artículo 44 ter.

1. El Ministro de Economía y Hacienda, previo informe de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y del Banco de España, autorizará a las entidades de contrapartida central para realizar funciones de interposición por cuenta propia, respecto de los procesos de compensación y liquidación de las obligaciones derivadas de la participación de las entidades miembros en los sistemas de compensación y liquidación de valores o instrumentos financieros reconocidos de conformidad con la Ley 41/1999, de 12 de noviembre, sobre sistemas de pagos y de liquidación de valores, así como respecto de operaciones no realizadas en mercados oficiales. La entidad o entidades así autorizadas desarrollarán sus actividades con sujeción a lo que al respecto establezca el correspondiente Reglamento interno, que deberá ser aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda previo informe de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, del Banco de España y de las Comunidades Autónomas cuyos Estatutos de Autonomía les reconozcan competencias en materia de regulación de centros de contratación de valores.

2. Los regímenes gestionados por las entidades de contrapartida central y sus miembros serán reconocidos como sistemas a los efectos de la Ley 41/1999, de 12 de noviembre, sobre sistemas de pagos y de liquidación de valores, realizando la función de recepción y aceptación de las órdenes de transferencia de valores y de dinero, haciendo la compensación de las mismas, dando firmeza a dichas operaciones y comunicando los resultados a un sistema de liquidación, para que culmine las operaciones de ejecución correspondientes.

Las entidades que formen parte de cada uno de esos sistemas serán responsables de las funciones que realicen en tal condición.

Para facilitar el ejercicio de sus funciones, las entidades de contrapartida central podrán acceder a la condición de participante de la Sociedad de Sistemas.

3. Las entidades de contrapartida central revestirán la forma de sociedad anónima separada jurídicamente de la Sociedad de Sistemas. Sus estatutos sociales y sus modificaciones, con las excepciones que reglamentariamente se establezcan, requerirán la previa autorización por parte del titular del Ministerio de Economía y Hacienda previo informe de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Asimismo deberán contar con el capital mínimo y recursos propios adecuados a su actividad que reglamentariamente se determinen y que garantizarán una suficiente solvencia de la entidad y del sistema que pueda gestionar y una capacidad sólida de gestión de las situaciones de incumplimiento de sus miembros.

La participación, directa o indirecta, en el capital de una entidad de contrapartida central quedará sujeta al régimen de participaciones significativas previsto en el artículo 44 bis.3 de esta Ley.

Solo podrán acceder a la condición de entidades participantes las entidades a las que se refieren las letras a) a d) y f) del artículo 37.2 de la presente Ley, el Banco de España y otras entidades residentes o no residentes que realicen actividades análogas en los términos y con las limitaciones que se prevean reglamentariamente y en el propio reglamento interno de la entidad. El acceso de estas últimas a la condición de

miembro estará sujeto a lo dispuesto en esta Ley, en su normativa de desarrollo y en el Reglamento interno a que se refiere el apartado 4 de este artículo y a la aprobación de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Reglamentariamente se regularán los requisitos de constitución y funcionamiento exigibles a estas entidades y a sus miembros, normas de gobierno de la entidad, requisitos de solvencia, medios técnicos exigibles, normas de conducta, garantías exigibles tanto a la entidad como a sus miembros, especiales obligaciones de información a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, y cuantos otros aspectos se consideren necesarios para su adecuado funcionamiento, en todo caso atendiendo a criterios de proporcionalidad en función de su nivel de actividad.

Las entidades de contrapartida central deberán contar al menos con un comité de auditoría, un comité de riesgos y un comité de nombramientos y remuneraciones. Además deberán disponer de mecanismos para que los usuarios y otros interesados puedan expresar sus opiniones sobre la realización de sus funciones y de normas que tengan por objeto evitar los posibles conflictos de interés a los que pudiera verse expuesta como consecuencia de sus relaciones con accionistas, administradores y directivos, entidades participantes y clientes. El Gobierno, podrá desarrollar reglamentariamente los elementos de gobierno corporativo incluidos en este párrafo.

4. Las entidades de contrapartida central, además de regirse por las normas previstas en esta Ley y su normativa de desarrollo se regirán por un Reglamento interno, que tendrá el carácter de norma de ordenación y disciplina del Mercado de Valores. Dicho Reglamento regulará el régimen de funcionamiento de la entidad, los servicios prestados por la misma, los requisitos de acceso a la condición de miembro, las clases de miembros, con especificación de los requisitos técnicos y de solvencia exigibles, las garantías exigidas a los miembros y a los clientes en relación a los riesgos asociados y la información que deberán facilitar éstos en relación con las operaciones que comuniquen a aquélla, así como el régimen económico de la entidad de contrapartida central y cualesquiera otros aspectos que se precisen reglamentariamente.

La entidad de contrapartida central podrá ejecutar, en nombre y por cuenta de las entidades contratantes, las obligaciones derivadas de contratos marco de operaciones realizadas sobre valores negociables o instrumentos financieros derivados, con sujeción a lo dispuesto en ésta o en otras leyes aplicables, así como en la normativa de desarrollo.

5. La entidad de contrapartida central estará sujeta a la supervisión de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y del Banco de España, en sus respectivos ámbitos de competencia, y en los términos establecidos en el artículo 88 de esta Ley.

6. Será de aplicación a la entidad de contrapartida central lo dispuesto en la Ley 41/1999, de 12 de noviembre, sobre Sistemas de Pagos y de Liquidación de Valores, para los sistemas regulados en la misma.

Las garantías que los miembros y los clientes constituyan de conformidad con el régimen contenido en el Reglamento de la entidad de contrapartida central y en relación con cualesquiera operaciones realizadas en el ámbito de su actividad sólo responderán frente a las entidades a cuyo favor se constituyeron y únicamente por las obligaciones derivadas tanto de tales operaciones para con la entidad de contrapartida

central o con los miembros de ésta, como por la condición de miembro de la entidad de contrapartida central.

Si un miembro o un cliente de un miembro dejara de atender, en todo o en parte, las obligaciones contraídas frente a la entidad de contrapartida central o frente al miembro, éstos podrán disponer de los bienes aportados en garantía por el incumplidor, pudiendo a tal fin adoptar las medidas necesarias para su satisfacción en los términos que se establezcan en el Reglamento de la entidad.

En caso de que algún miembro de una entidad de contrapartida central o alguno de los clientes de aquéllos se vieran sometidos a un procedimiento concursal, la entidad de contrapartida central gozará de un derecho absoluto de separación respecto a los instrumentos financieros y el efectivo en que estuvieran materializadas las garantías que tales miembros o clientes hubieran constituido o aceptado de conformidad con el régimen establecido en el Reglamento de la entidad de contrapartida. Sin perjuicio de lo anterior, el sobrante que reste después de la liquidación de las operaciones garantizadas se incorporará a la masa patrimonial concursal del cliente o del miembro.

En caso de que los clientes de los miembros de una entidad de contrapartida central se vieran sometidos a un procedimiento concursal, los miembros gozarán de un derecho absoluto de separación respecto a los instrumentos financieros y el efectivo en que estuvieran materializadas las garantías que sus clientes hubieran constituido a su favor de conformidad con el régimen contenido en el Reglamento de la entidad de contrapartida central. Sin perjuicio de lo anterior, el sobrante que reste después de la liquidación de las operaciones, se incorporará a la masa patrimonial concursal del cliente en cuestión.

Declarado el concurso de un miembro, la entidad de contrapartida central, dando previamente cuenta a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, gestionará el traslado de los contratos y posiciones que tuviera registrados por cuenta de los clientes, junto con los instrumentos financieros y el efectivo en que estuvieran materializadas las correspondientes garantías. En el caso de que tal traslado no pudiera llevarse a cabo, la entidad podrá acordar la liquidación de los contratos y posiciones que el miembro tuviera abiertos, incluyendo los que fueran por cuenta de sus clientes. En tal caso, concluidas las actuaciones que deban llevarse a cabo en relación con las posiciones registradas y garantías constituidas por los clientes ante el miembro en cuestión, esos clientes tendrán un derecho de separación respecto del eventual sobrante.

A estos efectos, tanto el juez competente como los órganos del procedimiento concursal, facilitarán a la entidad a la que vayan a traspasarse los registros contables y las garantías la documentación y registros informáticos necesarios para hacer efectivo el traspaso.

7. Con sujeción a lo dispuesto en ésta y otras leyes, así como a lo establecido en las disposiciones de desarrollo de la presente Ley, la entidad de contrapartida central podrá establecer acuerdos con otras entidades residentes y no residentes, cuyas funciones sean análogas o que gestionen sistemas de compensación y liquidación de valores, participar en el accionariado de dichas entidades o admitir a las mismas como accionistas. Dichos acuerdos, así como los que pueda celebrar con mercados o sistemas multilaterales de negociación requerirán la aprobación de la Comisión Nacional del

Mercado de Valores, previo informe del Banco de España, y deberán cumplir con los requisitos que se determinen reglamentariamente y en el reglamento de la propia entidad.

8. La autorización concedida a una entidad de contrapartida central podrá revocarse por las mismas causas que se prevén en relación con los mercados secundarios oficiales.

CAPÍTULO VI

Del informe anual de gobierno corporativo

Artículo 61 bis. *Del informe anual de gobierno corporativo.*

1. Las sociedades anónimas cotizadas deberán hacer público con carácter anual un informe de gobierno corporativo.

2. El informe anual de gobierno corporativo será objeto de comunicación a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, acompañando copia del documento en que conste. La Comisión Nacional del Mercado de Valores remitirá copia del informe comunicado a las respectivas autoridades de supervisión cuando se trate de sociedades cotizadas que estén dentro de su ámbito de competencias.

3. El informe será objeto de publicación como hecho relevante.

4. El contenido y estructura del informe de gobierno corporativo será determinado por el Ministro de Economía y Hacienda o, con su habilitación expresa, por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Dicho informe deberá ofrecer una explicación detallada de la estructura del sistema de gobierno de la sociedad y de su funcionamiento en la práctica. En todo caso, el contenido mínimo del informe de gobierno corporativo será el siguiente:

a) Estructura de propiedad de la sociedad, que habrá de incluir:

- 1.º información relativa a los accionistas con participaciones significativas, indicando los porcentajes de participación y las relaciones de índole familiar, comercial, contractual o societaria que exista, así como su representación en el consejo;
- 2.º información de las participaciones accionariales de los miembros del consejo de administración que deberán comunicar a la sociedad, y de la existencia de los pactos parasociales comunicados a la propia sociedad y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, y, en su caso, depositados en el Registro Mercantil;
- 3.º información de los valores que no se negocien en un mercado regulado comunitario, con indicación, en su caso, de las distintas clases de acciones y, para cada clase de acciones, los derechos y obligaciones que confiera, así como el porcentaje del capital social que represente la autocartera de la sociedad y sus variaciones significativas;
- 4.º información relativa a las normas aplicables a la modificación de los estatutos de la sociedad.

1.4.1. LEY DEL MERCADO DE VALORES

- b) Cualquier restricción a la transmisibilidad de valores y cualquier restricción al derecho de voto.
- c) Estructura de la administración de la sociedad, que habrá de incluir:
 - 1.º información relativa a la composición, reglas de organización y funcionamiento del consejo de administración y de sus comisiones;
 - 2.º identidad y remuneración de sus miembros, funciones y cargos dentro de la sociedad, sus relaciones con accionistas con participaciones significativas, indicando la existencia de consejeros cruzados o vinculados y los procedimientos de selección, remoción o reelección;
 - 3.º información de los poderes de los miembros del consejo de administración y, en particular, los relativos a la posibilidad de emitir o recomprar acciones;
 - 4.º información de los acuerdos significativos que haya celebrado la sociedad y que entren en vigor, sean modificados o concluyan en caso de cambio de control de la sociedad a raíz de una oferta pública de adquisición, y sus efectos, excepto cuando su divulgación resulte seriamente perjudicial para la sociedad. Esta excepción no se aplicará cuando la sociedad esté obligada legalmente a dar publicidad a esta información;
 - 5.º información de los acuerdos entre la sociedad y sus cargos de administración y dirección o empleados que dispongan indemnizaciones cuando éstos dimitan o sean despedidos de forma improcedente o si la relación laboral llega a su fin con motivo de una oferta pública de adquisición.
- d) Operaciones vinculadas de la sociedad con sus accionistas y sus administradores y cargos directivos y operaciones intragrupo.
- e) Sistemas de control del riesgo.
- f) Funcionamiento de la junta general, con información relativa al desarrollo de las reuniones que celebre.
- g) Grado de seguimiento de las recomendaciones de gobierno corporativo, o, en su caso, la explicación de la falta de seguimiento de dichas recomendaciones.
- h) Una descripción de las principales características de los sistemas internos de control y gestión de riesgos en relación con el proceso de emisión de la información financiera.

5. Sin perjuicio de las sanciones que proceda imponer por la falta de remisión de la documentación o del informe de gobierno corporativo, o la existencia de omisiones o datos engañosos o erróneos, corresponde a la Comisión Nacional del Mercado de Valores el seguimiento de las reglas de gobierno corporativo, a cuyo efecto podrá recabar cuanta información precise al respecto, así como hacer pública la información que considere relevante sobre su grado efectivo de cumplimiento.

6. Cuando la sociedad cotizada sea una sociedad anónima europea domiciliada en España que haya optado por el sistema dual, junto al informe anual de gobierno corporativo elaborado por la dirección, se acompañará un informe elaborado por el consejo de control sobre el ejercicio de sus funciones.

7. La información incluida en el informe anual de gobierno corporativo sobre la composición del Consejo de administración, sus comisiones delegadas y la calificación de sus consejeros, deberá elaborarse de acuerdo con las definiciones que establezca el

Ministro de Economía y Hacienda o, con su habilitación expresa, la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Dichas definiciones se referirán, entre otras, a la categoría de consejero ejecutivo, consejero dominical y consejero independiente. Para la definición de la categoría de consejero independiente se tendrá en cuenta, entre otras cuestiones, que las personas sean designadas, en su caso, a propuesta de una Comisión de Nombramientos, en atención a sus condiciones personales y profesionales, y que puedan desempeñar sus funciones sin verse condicionadas por relaciones con la sociedad, sus accionistas significativos o sus directivos.

El Ministro de Economía y Hacienda o, con su habilitación expresa, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, determinará las condiciones que deberá cumplir un consejero para ser calificado como independiente, así como los supuestos en los que dicho consejero no podrá ser calificado como tal. A estos efectos se podrán tener en cuenta, entre otros, los siguientes supuestos de exclusión: haber sido empleados o consejeros ejecutivos de sociedades del grupo; ser o haber sido socio del auditor externo o responsable del informe de auditoría y ser cónyuges, personas ligadas por análoga relación de afectividad, o parientes hasta de segundo grado de un consejero ejecutivo o alto directivo de la sociedad.

TÍTULO V **Empresas de servicios de inversión**

CAPÍTULO III **Condiciones de ejercicio**

Artículo 70 bis. Información sobre solvencia.

1. Los grupos consolidables de empresas de servicios de inversión, así como las empresas de servicios de inversión no integradas en uno de estos grupos consolidables, deberán hacer pública, en cuanto sea posible y al menos con periodicidad anual, debidamente integrada en un solo documento denominado Información sobre solvencia, información concreta sobre aquellos datos de su situación financiera y actividad en los que el mercado y otras partes interesadas puedan tener interés de cara a evaluar los riesgos a los que se enfrentan, su estrategia de mercado, su control de riesgos, su organización interna y su situación en orden al cumplimiento de las exigencias mínimas de recursos propios previstas en esta Ley.

La Comisión Nacional del Mercado de Valores determinará la información mínima que deberá ser objeto de publicación con arreglo al párrafo anterior. En todo caso, las entidades podrán omitir las informaciones que no tengan importancia relativa y, con la oportuna advertencia, los datos que consideren reservados o confidenciales; también podrán determinar el medio, lugar y modo de divulgación del citado documento.

También se publicará la siguiente información relativa a las prácticas y políticas de remuneración de los grupos consolidables de empresas de servicios de inversión, así como de las empresas de servicios de inversión no integradas en uno de estos grupos

consolidables, para aquellas categorías de empleados cuyas actividades profesionales puedan tener impacto en sus perfiles de riesgo:

- a) Información sobre el proceso de decisión utilizado para determinar la política de remuneración;
- b) Información sobre las características fundamentales del sistema de remuneración, en especial en relación con los componentes que tengan carácter variable o prevean la entrega de acciones o derechos sobre ellas;
- c) Información de la relación entre remuneración, funciones desarrolladas, su efectivo desempeño y los riesgos de la entidad;
- d) Información cuantitativa agregada sobre las remuneraciones, desglosada por ámbito de actividad.

A esos mismos efectos, los grupos y entidades adoptarán una política formal para el cumplimiento de dichos requisitos de divulgación y para la verificación de la suficiencia y exactitud de los datos divulgados y de la frecuencia de su divulgación, y dispondrán de procedimientos que les permitan evaluar la adecuación de dicha política.

La Comisión Nacional del Mercado de Valores, para dar cumplimiento a la normativa sobre políticas y prácticas de remuneración que reglamentariamente se establezca, podrá requerir a los grupos y entidades a los que se refiere este apartado que dispongan de políticas y prácticas remunerativas que sean compatibles con una gestión adecuada y eficaz del riesgo y la promuevan y que limiten las remuneraciones variables cuando sean incoherentes con el mantenimiento de una base sólida de capital.

La Comisión Nacional del Mercado de Valores utilizará la información recopilada de conformidad con los criterios de divulgación establecidos en esta Ley para comparar las tendencias y prácticas en materia de remuneración. La Comisión Nacional del Mercado de Valores facilitará dicha información a la Autoridad Europea de Valores y Mercados.

La Comisión Nacional del Mercado de Valores recopilará información sobre el número de personas, en cada empresa de servicios de inversión, con remuneraciones de al menos 1 millón de euros, incluido el ámbito de negocio implicado y los principales componentes del sueldo, los incentivos, las primas a largo plazo y la contribución a la pensión. Esta información se transmitirá a la Autoridad Europea de Valores y Mercados.

2. Esas mismas obligaciones de divulgación serán exigibles, de forma individual o subconsolidada, a las empresas de servicios de inversión, españolas o constituidas en otro Estado miembro de la Unión Europea, que sean filiales de empresas de servicios de inversión españolas, en los casos que la Comisión Nacional del Mercado de Valores así lo considere en atención a su actividad o importancia relativa dentro del grupo. En el caso de que la filial esté constituida en otro Estado miembro de la Unión Europea, la Comisión Nacional del Mercado de Valores remitirá la correspondiente resolución a la entidad española dominante, que estará obligada a adoptar las medidas necesarias para darle cumplimiento efectivo.

3. Se exceptúa de las obligaciones previstas en este artículo a los grupos o empresas de servicios de inversión individuales controlados por otras empresas de servicios de inversión o sociedades financieras de cartera autorizadas o constituidas en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo cuando entre ellas se encuentre una em-

presa de servicios de inversión importante, sea de acuerdo con el criterio que la autoridad responsable de supervisión consolidada del grupo haya comunicado a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sea en criterio de esta última en atención a su actividad en España o a su importancia relativa dentro del grupo.

4. Salvo autorización de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, la divulgación, en cumplimiento de los requerimientos mercantiles o del mercado de valores, de los datos a que se refiere el apartado 1 de este artículo, no eximirá de su inclusión en el documento «Información sobre solvencia» en la forma prevista por dicho apartado.

5. A las entidades obligadas a divulgar la información a que se refiere el apartado 1, la Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá exigirles:

- a) la verificación por auditores o expertos independientes, o por otros medios satisfactorios a su juicio, de las informaciones que no estén cubiertas por la auditoría de cuentas;
- b) que divulguen una o varias de dichas informaciones, bien de manera independiente en cualquier momento, bien con frecuencia superior a la anual, y a que establezcan plazos máximos para la divulgación;
- c) que empleen para la divulgación medios y lugares distintos de los estados financieros.

6. Lo establecido en este artículo no será de aplicación a las empresas de servicios de inversión que únicamente estén autorizadas a prestar el servicio de asesoramiento en materia de inversión o a recibir y transmitir órdenes de inversores sin mantener fondos o valores mobiliarios que pertenezcan a clientes, y que por esta razón nunca puedan hallarse en situación deudora respecto de dichos clientes.

Artículo 70 ter. *Requisitos de organización interna.*

1. Las empresas de servicios de inversión y, las restantes entidades que, de conformidad con lo dispuesto en este Título, presten servicios de inversión deberán definir y aplicar políticas y procedimientos adecuados para garantizar que la empresa, sus directivos, su personal y sus agentes cumplan las obligaciones que la normativa del Mercado de Valores les impone.

A tal efecto deberán contar con:

- a) En el caso de las empresas de servicios de inversión, una estructura adecuada y proporcionada conforme al carácter, escala y complejidad de sus actividades y con líneas de responsabilidad bien definidas, transparentes y coherentes. Y, en el caso de las restantes entidades que presten servicios de inversión, de conformidad con lo dispuesto en este Título, una estructura organizativa igualmente adecuada y proporcionada conforme al carácter, escala y complejidad de los servicios de inversión que presten.
- b) La organización deberá contar con una unidad que garantice el desarrollo de la función de cumplimiento normativo bajo el principio de independencia con respecto a aquellas áreas o unidades que desarrollen las actividades de prestación de servicios de inversión sobre las que gire el ejercicio de aquella función. Deberá asegurarse la existencia de procedimientos y controles para ga-

garantizar que el personal cumple las decisiones adoptadas y las funciones encomendadas.

La función de cumplimiento normativo deberá controlar y evaluar regularmente la adecuación y eficacia de los procedimientos establecidos para la detección de riesgos, y las medidas adoptadas para hacer frente a posibles deficiencias así como asistir y asesorar a las personas competentes responsables de la realización de los servicios de inversión para el cumplimiento de las funciones.

- c) Sistemas de información que aseguren que su personal conoce las obligaciones, riesgos y responsabilidades derivadas de su actuación y la normativa aplicable a los servicios de inversión que presten.
- d) Medidas administrativas y de organización adecuadas para evitar que los posibles conflictos de interés regulados en el artículo 70 quáter de esta Ley perjudiquen a sus clientes.

Asimismo deberán establecer medidas de control de las operaciones que realicen, con carácter personal, los miembros de sus órganos de administración, empleados, agentes y demás personas vinculadas a la empresa, cuando tales operaciones puedan entrañar conflictos de interés o vulnerar, en general, lo establecido en esta Ley.

- e) Llevar registros de todas las operaciones sobre valores e instrumentos financieros y servicios de inversión que presten de forma que se pueda comprobar que han cumplido todas las obligaciones que la presente Ley les impone en relación con sus clientes.

Los datos a incluir en los registros de operaciones están establecidos en el Reglamento 1287/2006 de la Comisión, de 10 de agosto de 2006, por el que se aplica la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a las obligaciones de las empresas de inversión de llevar un registro, la información sobre las operaciones, la transparencia del mercado, la admisión a negociación de instrumentos financieros, y términos definidos a efectos de dicha Directiva. Los demás extremos relativos a la obligación de llevanza del registro se determinarán reglamentariamente.

Asimismo deberán informar a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, en la forma que reglamentariamente se determine, de las operaciones que efectúen, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 59 bis.

- f) Adoptar las medidas adecuadas para proteger los instrumentos financieros que les confían sus clientes y evitar su utilización indebida. En particular, no podrán utilizar por cuenta propia los instrumentos financieros de los clientes, salvo cuando éstos manifiesten su consentimiento expreso. Asimismo, deberán mantener una separación efectiva entre los valores e instrumentos financieros de la empresa y los de cada cliente. Los registros internos de la entidad deberán permitir conocer, en todo momento y sin demora, y especialmente en caso de insolvencia de la empresa, la posición de valores y operaciones en curso de cada cliente.

Iniciado el procedimiento concursal de una entidad depositaria de valores, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sin perjuicio de las competencias

del Banco de España, podrá disponer de forma inmediata el traslado a otra entidad habilitada para desarrollar esta actividad, de los valores depositados por cuenta de sus clientes, incluso si tales activos se encuentran depositados en terceras entidades a nombre de la entidad que preste el servicio de depósito. A estos efectos, tanto el juez competente como los órganos del procedimiento concursal facilitarán el acceso de la entidad a la que vayan a traspasarle los valores a la documentación y registros contables e informáticos necesarios para hacer efectivo el traspaso. La existencia del procedimiento concursal no impedirá que se haga llegar al cliente titular de los valores el efectivo procedente del ejercicio de sus derechos económicos o de su venta.

2. Asimismo, las entidades que presten servicios de inversión deberán:
- a) Disponer de procedimientos administrativos y contables adecuados, de mecanismos de control interno y de técnicas eficaces de valoración de los riesgos para la entidad.

La organización deberá contar con un órgano de verificación que desempeñe la función de auditoría interna bajo el principio de independencia con respecto a aquellas áreas o unidades que desarrollen las actividades de prestación de servicios de inversión sobre las que gire el ejercicio de aquella función.

La función de auditoría interna deberá elaborar y mantener un plan de auditoría dirigido a examinar y evaluar la adecuación y eficacia de los sistemas, mecanismos de control interno y disposiciones de la empresa de servicios de inversión, formular recomendaciones a partir de los trabajos realizados en ejecución del mismo y verificar el cumplimiento de las mismas.

- b) Adoptar medidas adecuadas para garantizar, en caso de incidencias, la continuidad y regularidad en la prestación de sus servicios. Deberán contar, especialmente, con mecanismos de control y salvaguarda de sus sistemas informáticos y con planes de contingencia ante daños o catástrofes.
- c) Adoptar las medidas adecuadas, en relación con los fondos que les confían sus clientes, para proteger sus derechos y evitar una utilización indebida de aquéllos. Las entidades no podrán utilizar por cuenta propia fondos de sus clientes, salvo en los supuestos excepcionales que puedan establecerse reglamentariamente y siempre con consentimiento expreso del cliente. Los registros internos de la entidad deberán permitir conocer, en todo momento y sin demora, y especialmente en caso de insolvencia de la empresa, la posición de fondos de cada cliente.
- d) Adoptar las medidas necesarias para que el riesgo operacional no aumente de forma indebida cuando confíen a un tercero la realización de servicios de inversión o el ejercicio de funciones esenciales para la prestación de los servicios de inversión. Cuando se deleguen en terceros funciones de control interno, las entidades cuidarán que ello no disminuya su capacidad de control interno y garantizarán el necesario acceso del supervisor competente a la información. En ningún caso podrán delegar funciones en terceros cuando ello disminuya la capacidad de control interno o la de supervisión del órgano supervisor competente. Corresponderá a la entidad comprobar que la persona o entidad en la

que pretenda delegar funciones cumple los requisitos establecidos en esta ley y en sus disposiciones de desarrollo.

Las entidades de crédito que presten servicios de inversión deberán respetar los requisitos de organización interna contemplados en este apartado, con las especificaciones que reglamentariamente se determinen, correspondiendo al Banco de España las facultades de supervisión, inspección y sanción de estos requisitos. A las citadas entidades no les resultará aplicable la prohibición de utilizar por cuenta propia los fondos de sus clientes que se establece en la letra c) anterior.

3. Reglamentariamente se establecerá el contenido y requisitos de los procedimientos, registros y medidas señaladas en este artículo. Dicho desarrollo reglamentario podrá tomar en cuenta, en particular, la dimensión, complejidad y naturaleza de los servicios de inversión que preste cada entidad. Asimismo, reglamentariamente se establecerán los requisitos de organización interna exigibles a las empresas de asesoramiento financiero que sean personas físicas.

4. En todo grupo de empresas de servicios de inversión, cada una de las entidades financieras integradas deberá adoptar las medidas precisas para resolver adecuadamente los posibles conflictos de interés entre los clientes de distintas entidades del grupo.

TÍTULO VIII

Régimen de supervisión, inspección y sanción

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 85. *Facultades de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Supervisión e inspección.*

1. La Comisión Nacional del Mercado de Valores dispondrá de todas las facultades de supervisión e inspección necesarias para el ejercicio de sus funciones. Estas facultades las podrá ejercer:

- a) directamente;
- b) en colaboración con otras autoridades, nacionales o extranjeras, en los términos previstos en esta Ley y sus normas de desarrollo;
- c) mediante solicitud a las autoridades judiciales competentes. En particular podrá solicitar el embargo o la congelación de activos.

2. En la forma y con las limitaciones establecidas en el ordenamiento jurídico, las facultades de supervisión e inspección de la Comisión Nacional del Mercado de Valores incluirán al menos las siguientes potestades:

- a) Acceder a cualquier documento bajo cualquier forma y recibir una copia del mismo;
- b) requerir de cualquier persona la remisión de información en el plazo que razonablemente fije la Comisión Nacional del Mercado de Valores y, si es necesario, citar y tomar declaración a una persona para obtener información;

1.4.1. LEY DEL MERCADO DE VALORES

- c) realizar inspecciones con presencia física en cualquier oficina o dependencia;
- d) requerir los registros telefónicos y de tráfico de datos de que dispongan;
- e) requerir el cese de toda práctica que sea contraria a las disposiciones establecidas en esta Ley y sus normas de desarrollo;
- f) solicitar el embargo o la congelación de activos;
- g) exigir la prohibición temporal para ejercer actividad profesional;
- h) recabar de los auditores de las empresas de servicios de inversión y de las entidades del artículo 84.1.a) y b) cualquier información que hayan obtenido en el ejercicio de su función;
- i) adoptar cualquier tipo de medida para asegurarse que las personas y entidades sometidas a su supervisión cumplen con las normas y disposiciones aplicables, o con los requerimientos de subsanación o corrección realizados, pudiendo exigir a tales personas y entidades, a tal fin, la aportación de informes de expertos independientes, auditores o de sus órganos de control interno o cumplimiento normativo;
- j) acordar la suspensión o limitación del tipo o volumen de las operaciones o actividades que las personas físicas o jurídicas puedan hacer en el mercado de valores;
- k) acordar la suspensión o exclusión de la negociación de un instrumento financiero, ya sea en un mercado secundario oficial o en un sistema multilateral de negociación;
- l) remitir asuntos para su procesamiento penal;
- m) autorizar a auditores o expertos a llevar a cabo verificaciones o investigaciones, de acuerdo con lo previsto en la letra c) del apartado 4 del artículo 91;
- n) en el ejercicio de la función de comprobación de la información periódica a que se refiere el artículo 35.4 de esta Ley, la Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá:
 - 1.º Recabar de los auditores de cuentas de los emisores cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado domiciliado en la Unión Europea, mediante requerimiento escrito, cuantas informaciones o documentos sean necesarios, de conformidad con lo establecido en la Ley 19/1988, de 11 de julio, de Auditoría de Cuentas.⁵

La revelación por los auditores de cuentas de las informaciones requeridas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores con arreglo a lo dispuesto en este artículo no constituirá incumplimiento del deber de secreto.
 - 2.º Exigir a los emisores cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado domiciliado en la Unión Europea la publicación de informaciones adicionales, conciliaciones, correcciones o, en su caso, reformulaciones de la información periódica.

⁵ Ver TRLAC art. 25 y RLAC arts. 57 y 59

1.4.1. LEY DEL MERCADO DE VALORES

Las medidas a que se refieren las letras e), g), i), j) y k) podrán adoptarse como medida cautelar en el transcurso de un expediente sancionador o como medida al margen del ejercicio de la potestad sancionadora, siempre que sea necesario para la eficaz protección de los inversores o el correcto funcionamiento de los mercados, y se mantendrán mientras permanezca la causa que las hubiera motivado.

La Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá hacer pública cualquier medida adoptada, como consecuencia del incumplimiento de las normas aplicables, a menos que su divulgación pudiera poner en grave riesgo los mercados de valores o causar un perjuicio desproporcionado a las personas afectadas.

Cuando las medidas contempladas en las letras e), g), j) y n) se ejerzan sobre entidades sujetas a la supervisión del Banco de España, ya sea con carácter cautelar en un procedimiento sancionador, ya sea al margen del ejercicio de la potestad sancionadora, deberán ser notificadas con carácter previo al citado organismo.

Asimismo, cuando se trate de las medidas contempladas en la letra f) será preceptivo el informe previo de dicho organismo.

3. En virtud de lo dispuesto en el apartado anterior, las personas físicas y jurídicas enumeradas en el artículo 84 quedan obligadas a poner a disposición de la Comisión cuantos libros, registros y documentos, sea cual fuere su soporte, ésta considere precisos, incluidos los programas informáticos y los archivos magnéticos, ópticos o de cualquier otra clase, incluidas las conversaciones telefónicas de índole comercial que hayan sido grabadas con el consentimiento previo del cliente o inversor.

Las personas físicas están obligadas a comparecer ante citaciones de la Comisión para la toma de declaración.

En la medida que sea necesario para el eficaz ejercicio por la Comisión de sus funciones de supervisión e inspección, las personas o entidades que presten cualquier tipo de servicio profesional a las personas comprendidas en los párrafos anteriores están obligadas a facilitar cuantos datos e informaciones les sean requeridos por ésta, de conformidad con lo dispuesto, en su caso, en la normativa específica que regule su profesión o actividad.

A tales efectos, el acceso a las informaciones y datos requeridos por la Comisión Nacional del Mercado de Valores en el ejercicio de sus funciones de inspección y supervisión se encuentra amparada por el artículo 11.2.a) de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Los datos accedidos únicamente se emplearán para el ejercicio de las mencionadas potestades en los términos previstos en esta Ley.

Los órganos y organismos de cualquier Administración Pública; las cámaras y corporaciones, colegios, consejos de colegios y asociaciones profesionales; las demás entidades públicas, incluidas las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a colaborar y suministrar a la Comisión Nacional del Mercado de Valores cuantos datos, documentos, registros, informes y antecedentes resulten necesarios para el ejercicio por la Comisión Nacional del Mercado de Valores de las funciones recogidas en el artículo 13 de esta Ley sea cual fuere su soporte, a través de los requerimientos concretos y en el plazo indicado, y a prestarle el concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.

1.4.1. LEY DEL MERCADO DE VALORES

Asimismo, las actuaciones de comprobación e investigación, incluida la toma de declaración, podrán desarrollarse, a elección de los servicios de la Comisión Nacional del Mercado de Valores:

- a) En cualquier despacho, oficina o dependencia de la entidad o persona inspeccionada o de su representante.
- b) En los propios locales de la Comisión Nacional del Mercado de Valores o de otros organismos de la administración.

Cuando las actuaciones de comprobación e investigación se desarrollen en los lugares señalados en la letra a), anterior, se observará la jornada laboral de los mismos, sin perjuicio de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas y días.

4. Los auditores de empresas de servicios de inversión están obligados al deber de comunicación a la Comisión Nacional del Mercado de Valores a que se refiere la disposición final primera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.⁶

5. La Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá requerir, por escrito o verbalmente, a las personas y entidades enumeradas en el artículo 84 a que hagan pública de manera inmediata la información que aquélla estime pertinente sobre sus actividades relacionadas con el mercado de valores o que puedan influir en éste. De no hacerlo directamente los obligados, lo hará la propia Comisión Nacional del Mercado de Valores.

6. La Comisión Nacional del Mercado de Valores, en el ejercicio de las facultades de supervisión e inspección contempladas en esta Ley, podrá comunicar y requerir, a las entidades previstas en los artículos 64, 65, 84.1.a) y b), y 84.2.a), por medios electrónicos, las informaciones y medidas recogidas en esta Ley y en sus disposiciones de desarrollo. Las entidades referidas, tendrán obligación de habilitar en el plazo que se fije para ello, los medios técnicos requeridos por la Comisión Nacional del Mercado de Valores para la eficacia de sus sistemas de notificación electrónica, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27.6 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

El sistema de notificación electrónica, que respetará los principios y garantías de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos y del artículo 59 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como el acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales. Cuando existiendo constancia de la puesta a disposición del acto objeto de notificación, transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992.

7. Los hechos constatados en el ejercicio de sus funciones de supervisión e inspección por el personal autorizado de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, tendrán valor probatorio sin perjuicio de las pruebas que en defensa de sus respectivos derechos o intereses se puedan señalar o aportar por las personas o entidades interesadas.

⁶ Ver RLAC d.a. 8ª

8. La Comisión Nacional del Mercado de Valores dispondrá de las facultades de supervisión e inspección contenidas en este artículo que sean necesarias para cumplir con las funciones que le sean asignadas en régimen de delegación o de cooperación con otras autoridades competentes, sobre las agencias de calificación crediticia registradas en virtud del Capítulo I del Título III del Reglamento (CE) n.º 1060/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009, sobre agencias de calificación crediticia, las personas que participan en las actividades de calificación, las entidades calificadas o terceros vinculados, los terceros a los que las agencias de calificación crediticia hayan subcontratado algunas de sus funciones o actividades, y las personas relacionadas o conectadas de cualquier otra forma con las agencias o con las actividades de calificación crediticia, que estén domiciliadas en España, de conformidad con la normativa de la Unión Europea sobre agencias de calificación crediticia.

Artículo 86

1. Las cuentas e informes de gestión individuales y consolidados correspondientes a cada ejercicio de las entidades citadas en el número 1 del artículo 84 deberán ser aprobadas, dentro de los cuatro meses siguientes al cierre de aquél, por su correspondiente junta general, previa realización de auditoría de cuentas.

2. Sin perjuicio de lo establecido en el título III del Libro I del Código de Comercio, se faculta al Ministro de Economía y Hacienda y, con su habilitación expresa, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, para, previo informe del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, establecer y modificar en relación con las entidades citadas en el apartado anterior las normas contables y los modelos a que se deben ajustar sus estados financieros, así como los referidos al cumplimiento de los coeficientes que se establezcan, disponiendo la frecuencia y el detalle con que los correspondientes datos deberán ser suministrados a la Comisión o hacerse públicos con carácter general por las propias entidades. Esta facultad no tendrá más restricciones que la exigencia de que los criterios de publicidad sean homogéneos para todas las entidades de una misma categoría y semejantes para las diversas categorías. Asimismo, se faculta al Ministro de Economía y Hacienda, y con su habilitación expresa, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, para regular los registros, bases de datos internos o estadísticos y documentos que deben llevar las entidades enumeradas en el artículo 84.1 de esta Ley, así como, en relación con sus operaciones de mercado de valores, las demás entidades contempladas en el artículo 65.

3. El Ministro de Economía y Hacienda y, con su habilitación expresa, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, previo informe del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tendrán las mismas facultades previstas en el número anterior en relación con los grupos consolidables de empresas de servicios de inversión contemplados en el número siguiente y con los grupos consolidables cuya entidad matriz sea alguna de las citadas en las letras a) y b) del número 1 del artículo 84.

4. Para el cumplimiento de los niveles mínimos de recursos propios y limitaciones exigibles en virtud del artículo 70 o, en su caso, para el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 87, las empresas de servicios de inversión consolidarán sus estados contables

1.4.1. LEY DEL MERCADO DE VALORES

con los de las demás empresas de servicios de inversión y entidades financieras que constituyan con ellas una unidad de decisión, según lo previsto en el artículo 4. Se considerará que un grupo de entidades financieras constituye un grupo consolidable de empresas de servicios de inversión cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que una empresa de servicios de inversión controle a las demás entidades.
- b) Que la entidad dominante sea una entidad cuya actividad principal consista en tener participaciones en empresas de servicios de inversión.
- c) Que una empresa cuya actividad principal consista en tener participaciones en entidades financieras, una persona física, un grupo de personas que actúen sistemáticamente en concierto, o una entidad no consolidable con arreglo a esta Ley, controlen a varias entidades de las definidas en el apartado 6 de este artículo, siendo al menos una de ellas una empresa de servicios de inversión, y siempre que las empresas de servicios de inversión sean las de mayor dimensión relativa entre las entidades financieras, de conformidad con los criterios que establezca al efecto el Ministro de Economía y Hacienda.

La obligación de formular y aprobar las cuentas y el informe de gestión consolidados, así como de proceder a su depósito, corresponderá a la entidad dominante; no obstante, en el supuesto contemplado en la letra c) del presente apartado, la entidad obligada será designada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores de entre las empresas de servicios de inversión del grupo.

Las cuentas y el informe de gestión consolidados de los grupos de empresas de servicios de inversión deberán ser sometidos al control de auditores de cuentas⁷ conforme a lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio y demás normativa aplicable. No obstante, el nombramiento de auditores de cuentas corresponderá en todo caso a la entidad obligada a formular y aprobar dichas cuentas e informe conforme a lo dispuesto en el párrafo precedente.

5. Reglamentariamente se establecerán los supuestos en los que, por la naturaleza de las entidades que formen el grupo o por la inexistencia de potenciales perjuicios para los inversores o el funcionamiento regular de los mercados de valores no resulte aplicable la obligación de consolidación a que se refiere el punto anterior. En dichos supuestos las empresas de servicios de inversión pertenecientes a dichos grupos deberán utilizar la definición de fondos propios que reglamentariamente se establezca, cumplir individualmente los requerimientos y límites establecidos para las mismas, así como crear sistemas de vigilancia y control de las fuentes de capital y de financiación de las restantes entidades financieras del grupo que impidan que pudiera perjudicarse la situación financiera de dichas empresas, dando cuenta a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de la organización de tales sistemas y de sus resultados.

La Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá en estos supuestos, aunque no resulte aplicable la obligación de consolidación, solicitar de las empresas de servicios de inversión que formen parte del grupo, información relativa a los riesgos del grupo en su conjunto, tales como grandes riesgos, participaciones en empresas no fi-

⁷ Ver TRLAC d.a. 1ª

nancieras u otras; así como imponer restricciones a las transferencias de capital de las empresas de servicios de inversión con el resto de entidades del grupo. Todo ello sin perjuicio de las atribuciones que a la Comisión Nacional del Mercado de Valores otorga el punto 9 del presente artículo.

Asimismo, se determinarán reglamentariamente los tipos de entidades financieras que deberán incluirse en el grupo consolidable de empresas de servicios de inversión a que se refiere el punto anterior.

6. Formarán parte del grupo consolidable:
 - a) Las empresas de servicios de inversión.
 - b) Las entidades de crédito, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo del apartado 3 del artículo 8 de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros.
 - c) Las sociedades de inversión mobiliaria.
 - d) Las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, las sociedades gestoras de fondos de titulización hipotecaria o de activos, así como las sociedades gestoras de fondos de pensiones, cuyo objeto exclusivo sea la administración y gestión de los citados fondos.
 - e) Las sociedades de capital-riesgo y las sociedades gestoras de fondos de capital-riesgo.
 - f) Las entidades cuya actividad principal sea la tenencia de acciones o participaciones, salvo que se trate de sociedades financieras mixtas de cartera sometidas a supervisión en el nivel de conglomerado financiero.

Asimismo, formarán parte del grupo consolidable de empresas de servicios de inversión las sociedades instrumentales cuya actividad principal suponga la prolongación del negocio de alguna de las entidades incluidas en la consolidación, o incluya la prestación a éstas de servicios auxiliares.

La Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá autorizar la exclusión individual de una entidad del grupo consolidable de empresas de servicios de inversión:

- a) cuando la entidad de que se trate esté situada en un Estado no miembro de la Unión Europea en el que existan obstáculos jurídicos para la transmisión de la información necesaria;
- b) cuando la entidad de que se trate no presente un interés significativo, a juicio de las autoridades competentes, con respecto a los objetivos de la supervisión de las empresas de servicios de inversión y, en cualquier caso, cuando el total del balance de la entidad de que se trate sea inferior al más bajo de los dos importes siguientes: 10 millones de euros o el 1 por ciento del total del balance de la entidad dominante del grupo;
- c) cuando la consolidación de dicha entidad resulte inadecuada o pueda inducir a error desde el punto de vista de los objetivos de la supervisión de dicho grupo.

Cuando, en los casos contemplados en la letra b), varias empresas respondan a los criterios allí mencionados, deberán no obstante incluirse en la consolidación siempre que el conjunto formado por tales entidades presente un interés significativo con respecto a los objetivos.

7. A los efectos indicados en el apartado 4, las entidades aseguradoras no formarán parte de los grupos consolidables de empresas de servicios de inversión.

8. Reglamentariamente podrá regularse la forma en que las reglas que esta Ley contempla sobre recursos propios y supervisión de los grupos consolidables deberán ser aplicables a los subgrupos de empresas de servicios de inversión, entendiéndose por tales aquéllos que, incluyendo entidades de tal naturaleza, se integren, a su vez, en un grupo consolidable de mayor extensión.

De igual forma podrá regularse el modo de integración del subgrupo en el grupo y la colaboración entre los organismos supervisores.

9. La Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá requerir a las entidades sujetas a consolidación cuanta información sea necesaria para verificar las consolidaciones efectuadas y analizar los riesgos asumidos por el conjunto de las entidades consolidadas, así como podrá, con igual objeto, inspeccionar sus libros, documentación y registros.

Cuando de las relaciones económicas, financieras o gerenciales de una empresa de servicios de inversión con otras entidades quepa presumir la existencia de una relación de control en el sentido del presente artículo, sin que las entidades hayan procedido a la consolidación de sus cuentas, la Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá solicitar información a esas entidades o inspeccionarlas, a los efectos de determinar la procedencia de la consolidación.

10. La Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá solicitar información de las personas físicas e inspeccionar a las entidades no financieras con las que exista una relación de control conforme a lo previsto en el artículo 4 de la presente Ley, a efectos de determinar su incidencia en la situación jurídica, financiera y económica de las empresas de servicios de inversión y de sus grupos consolidables.

11. El cumplimiento por el grupo consolidable de lo dispuesto en los números precedentes no exonerará a las sociedades o agencias de valores integradas en él de cumplir individualmente sus requerimientos de recursos propios.

12. Cuando existan entidades extranjeras susceptibles de integrarse en un grupo consolidable de empresas de servicios de inversión, reglamentariamente se regulará el alcance de la supervisión en base consolidada a cargo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, atendiendo, entre otros criterios, al carácter comunitario o extracomunitario de las entidades, su naturaleza jurídica y grado de control.

13. El deber de consolidación establecido en el artículo 42 del Código de Comercio se entenderá cumplido mediante la consolidación a que se refieren los números anteriores por aquellos grupos de sociedades cuya entidad dominante sea una empresa de servicios de inversión, o por aquellos otros que tengan como dominante una sociedad cuya actividad principal sea la tenencia de participaciones en empresas de servicios de inversión. Dicho deber se entenderá cumplido, asimismo, para los grupos de los organismos rectores de los mercados secundarios oficiales y del Servicio de Compensación y Liquidación de Valores.

Ello se entiende sin perjuicio de la obligación de consolidar entre sí que pueda existir para las filiales que no sean entidades financieras, en los casos que proceda de acuerdo con el señalado artículo 42 del Código de Comercio.

14. Las entidades definidas conforme a los artículos 62 y 65 de esta Ley que realicen la actividad complementaria prevista en el párrafo a) del apartado 2 del artículo 63, quedarán obligadas a remitir semestralmente a la Comisión Nacional del Mercado de Valores un informe de revisión específico sobre dicha actividad, realizado por un experto independiente. Dicho informe tendrá por objeto principal la comprobación de los saldos y posiciones mantenidas por los clientes en la entidad. El capítulo del informe referido al Mercado de Deuda Pública en Anotaciones deberá ser remitido, con igual periodicidad, al Banco de España.

Se faculta al Ministro de Economía, a propuesta de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y previo informe del Banco de España y del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para desarrollar la obligación prevista en el párrafo anterior.

15. Todas las entidades o empresas que integren un grupo consolidable de empresas de servicios de inversión velarán por que sus sistemas, procedimientos y mecanismos sean coherentes, estén bien integrados y sean adecuados para disponer de la información que sea necesaria para el cumplimiento de las normas exigibles al grupo, así como para facilitar cualquier tipo de datos e información pertinentes a efectos de supervisión.

Artículo 90. *Secreto profesional.*⁸

1. El acceso de las Cortes Generales a la información sometida al deber de secreto se realizará a través del Presidente de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de conformidad con lo previsto en los Reglamentos parlamentarios. A tal efecto, el Presidente de la Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá solicitar motivadamente de los órganos competentes de la Cámara la celebración de sesión secreta o la aplicación del procedimiento establecido para el acceso a las materias clasificadas.

Los miembros de una Comisión Parlamentaria de Investigación que reciban información de carácter reservado vendrán obligados a adoptar las medidas pertinentes que garanticen su reserva.

2. Las informaciones o datos confidenciales que la Comisión Nacional del Mercado de Valores u otras autoridades competentes hayan recibido en el ejercicio de sus funciones relacionadas con la supervisión e inspección previstas en ésta u otras leyes no podrán ser divulgados a ninguna persona o autoridad. La reserva se entenderá levantada desde el momento en que los interesados hagan públicos los hechos a que aquélla se refiera.

Sin perjuicio de lo dispuesto en este artículo y de los supuestos contemplados por el derecho penal, ninguna información confidencial que puedan recibir en el ejercicio de sus funciones podrá ser divulgada a persona o autoridad alguna, salvo de forma genérica o colectiva que impida la identificación concreta de las empresas de servicios de inversión, sociedades rectoras de los mercados, mercados regulados o cualquier otra persona a que se refiera esta información.

⁸ Ver TRLAC art. 25 y RLAC arts. 57 y 59

3. Todas las personas que desempeñen o hayan desempeñado una actividad para la Comisión Nacional del Mercado de Valores y hayan tenido conocimiento de datos de carácter reservado están obligadas a guardar secreto. El incumplimiento de esta obligación determinará las responsabilidades penales y las demás previstas por las leyes. Estas personas no podrán prestar declaración ni testimonio, ni publicar, comunicar, exhibir datos o documentos reservados, ni siquiera después de haber cesado en el servicio, salvo expreso permiso otorgado por el órgano competente de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Si dicho permiso no fuera concedido, la persona afectada mantendrá el secreto y quedará exenta de la responsabilidad que de ello emane.

4. Se exceptúan de la obligación de secreto regulado en el presente artículo:
- a) Cuando el interesado consienta expresamente la difusión, publicación o comunicación de los datos.
 - b) La publicación de datos agregados a fines estadísticos, o las comunicaciones en forma sumaria o agregada de manera que las entidades individuales no puedan ser identificadas ni siquiera indirectamente.
 - c) Las informaciones requeridas por las autoridades judiciales competentes o por el Ministerio Fiscal en un proceso penal, o en un juicio civil, si bien en este último caso la obligación de secreto se mantendrá en todo lo relativo a las exigencias prudenciales de una empresa de servicios de inversión.
 - d) Las informaciones que, en el marco de procedimientos concursales de una empresa de servicios de inversión, sean requeridas por las autoridades judiciales, siempre que no versen sobre terceros implicados en el reflotamiento de la entidad.
 - e) Las informaciones que, en el marco de los recursos administrativos o jurisdiccionales entablados sobre resoluciones administrativas dictadas en materia de ordenación y disciplina de los mercados de valores, sean requeridas por las autoridades administrativas o judiciales competentes.
 - f) Las informaciones que la Comisión Nacional del Mercado de Valores tenga que facilitar para el cumplimiento de sus respectivas funciones a las Comunidades Autónomas con competencias en materia de Bolsas de Valores; al Banco de España; a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones; a las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales con el objeto de garantizar el funcionamiento regular de los mismos; a los fondos de garantía de inversores; a los interventores o síndicos de una empresa de servicios de inversión o de una entidad de su grupo, designados en los correspondientes procedimientos administrativos o judiciales, y a los auditores de cuentas de las empresas de servicios de inversión y de sus grupos.
 - g) Las informaciones que la Comisión Nacional del Mercado de Valores tenga que facilitar a las autoridades responsables de la lucha contra el blanqueo de capitales en aplicación de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, así como las comunicaciones que, de modo excepcional, puedan realizarse en virtud de lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributa-

1.4.1. LEY DEL MERCADO DE VALORES

ria, previa autorización indelegable del Ministro de Economía y Competitividad. A estos efectos, deberán tenerse en cuenta los acuerdos de colaboración formalizados por la Comisión Nacional del Mercado de Valores con autoridades supervisoras de otros países.

- h) Las informaciones requeridas por una Comisión Parlamentaria de Investigación, en los términos establecidos por su legislación específica.
- i) Las informaciones que la Comisión Nacional del Mercado de Valores decida facilitar a un sistema o cámara de compensación y liquidación de un mercado español, cuando considere que son necesarias para garantizar el correcto funcionamiento de dichos sistemas ante cualquier incumplimiento, o posible incumplimiento, que se produzca en el mercado.
- j) Las informaciones que la Comisión Nacional del Mercado de Valores tenga que facilitar, para el cumplimiento de sus funciones, a la Autoridad Europea de Valores y Mercados, a la Junta Europea de Riesgo Sistémico, a los organismos o autoridades de otros países en los que recaiga la función pública de supervisión de las entidades de crédito, de las empresas de seguros, de otras instituciones financieras y de los mercados financieros, o la gestión de los sistemas de garantía de depósitos o indemnización de los inversores, siempre que exista reciprocidad, y que los organismos y autoridades estén sometidos a secreto profesional en condiciones que, como mínimo, sean equiparables a las establecidas por las leyes españolas.
- k) Las informaciones que por razones de supervisión prudencial o sanción de las empresas de servicios de inversión y entidades o instituciones financieras y mercados sujetos al ámbito de esta ley, la Comisión Nacional del Mercado de Valores tenga que dar a conocer al Ministerio de Economía y Competitividad o a las autoridades de las Comunidades Autónomas con competencias en materia de mercados de valores.
- l) La información que la Comisión Nacional del Mercado de Valores publique de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo sexto del artículo 69.6.
- ll) Las informaciones que la Comisión Nacional del Mercado de Valores facilite a las autoridades supervisoras españolas en materia energética y a las autoridades supervisoras del Mercado Ibérico de la Energía Eléctrica y que sea necesarias para el cumplimiento de sus funciones de supervisión de dichos mercados. A estos efectos, deberán tenerse en cuenta los acuerdos de colaboración formalizados por la Comisión Nacional del Mercado de Valores con otras autoridades. La información comunicada sólo podrá ser divulgada mediante consentimiento expreso de la Comisión.
- m) La información comunicada a la Autoridad Bancaria Europea en virtud de la normativa vigente, y en particular, la establecida en los artículos 31 y 35 del Reglamento (UE) n.º 1093/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010, por el que se crea una Autoridad Europea de Supervisión (Autoridad Bancaria Europea), se modifica la Decisión n.º 716/2009/CE y se deroga la Decisión 2009/78/CE de la Comisión. No obstante lo anterior, dicha información estará sujeta a secreto profesional.

- n) La información facilitada a la Junta Europea de Riesgo Sistémico, cuando esta información sea pertinente para el desempeño de sus funciones estatutarias conforme al Reglamento (UE) n.º 1092/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre, relativo a la supervisión macroprudencial del sistema financiero en la Unión Europea y por el que se crea una Junta Europea de Riesgo Sistémico.

5. Las autoridades judiciales que reciban de la Comisión Nacional del Mercado de Valores información de carácter reservado vendrán obligadas a adoptar las medidas pertinentes que garanticen la reserva durante la sustanciación del proceso de que se trate. Las restantes autoridades, personas o entidades que reciban información de carácter reservado quedarán sujetas al secreto profesional regulado en el presente artículo y no podrán utilizarla sino en el marco del cumplimiento de las funciones que tengan legalmente establecidas.

Artículo 91. *Cooperación de la Comisión Nacional del Mercado de Valores con las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea, la Autoridad Europea de Valores y Mercados y la Autoridad Bancaria Europea.*

1. La Comisión Nacional del Mercado de Valores cooperará con otras autoridades competentes de la Unión Europea siempre que sea necesario para llevar a cabo las funciones establecidas en esta ley, haciendo uso a tal fin de todas las facultades que la misma le atribuye y las establecidas en el Reglamento (CE) n.º 1060/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009, sobre agencias de calificación crediticia.

La Comisión Nacional del Mercado de Valores prestará ayuda a otras autoridades competentes de la Unión Europea. En particular, intercambiará información y colaborará en actividades de investigación o supervisión. La Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá ejercer sus poderes para fines de cooperación, incluso en casos en que el comportamiento investigado no constituya una infracción de la normativa vigente en el Estado español.

La Comisión Nacional del Mercado de Valores cooperará con la Autoridad Europea de Valores y Mercados. En particular, le proporcionará sin demora toda la información que requiera para el cumplimiento de las funciones que tiene asignadas de conformidad con el artículo 35 del Reglamento (UE) n.º 1095/2010.

1 bis. La Comisión Nacional del Mercado de Valores cooperará con la Autoridad Bancaria Europea a efectos de la Directiva 2006/49/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de junio de 2006, sobre la adecuación del capital de las empresas de inversión y las entidades de crédito, de conformidad con el Reglamento (UE) n.º 1093/2010.

2. Cuando los mercados secundarios oficiales establezcan mecanismos en otros Estados miembros para permitir el acceso remoto y las operaciones de ese mercado, dada la situación de los mercados de valores en el Estado miembro de acogida, hayan cobrado una importancia sustancial para el funcionamiento de los mercados y la protección de los inversores en ese Estado, la Comisión Nacional del Mercado de Valores

y la autoridad competente del Estado miembro de acogida establecerán mecanismos de cooperación proporcionados.

Asimismo, cuando un mercado regulado de otro Estado miembro haya establecido en territorio español mecanismos para garantizar el acceso remoto, y las operaciones realizadas en España, dada la situación de los mercados de valores españoles, hayan cobrado una importancia sustancial para el funcionamiento de los mercados y la protección de los inversores en España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la autoridad competente del Estado miembro de origen del mercado regulado establecerán mecanismos de cooperación proporcionados.

A los efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá que las operaciones revisten una importancia sustancial cuando se cumpla lo dispuesto en el artículo 16 del Reglamento (CE) n.º 1287/2006 de la Comisión, de 10 de agosto de 2006, por el que se aplica la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a las obligaciones de las empresas de inversión de llevar un registro, la información sobre las operaciones, la transparencia del mercado, la admisión a negociación de instrumentos financieros, y términos definidos a efectos de dicha Directiva.

3. Cuando la Comisión Nacional del Mercado de Valores tenga motivos fundados para sospechar que entidades no sujetas a su supervisión están realizando o han realizado en el territorio de otro Estado miembro actividades contrarias a las disposiciones nacionales por las que se haya transpuesto la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, lo notificará de manera tan específica como sea posible a la autoridad competente de dicho Estado miembro y a la Autoridad Europea de Valores y Mercados. Esta comunicación se entenderá sin perjuicio de las competencias que pueda ejercer la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Asimismo, cuando la Comisión Nacional del Mercado de Valores reciba una notificación de la autoridad competente de otro Estado miembro que tenga motivos fundados para sospechar de que entidades no sujetas a su supervisión están realizando o han realizado en territorio español actividades contrarias a esta ley, y a sus disposiciones de desarrollo, deberá adoptar las medidas oportunas para corregir esta situación. Además, comunicará a la autoridad competente notificante y a la Autoridad Europea de Valores y Mercados el resultado de su intervención y, en la medida de lo posible, los avances intermedios significativos.

4. La Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá pedir la cooperación de otras autoridades competentes de la Unión Europea en una actividad de supervisión, para una verificación «in situ» o una investigación relacionada con las materias reguladas en las normas nacionales que traspongan la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, así como con las materias relacionadas con el Reglamento (CE) n.º 1060/2009. Cuando se trate de empresas de servicios de inversión, autorizadas en otro Estado miembro, que sean miembros remotos de un mercado secundario oficial, la Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá optar por dirigirse a ellas directamente, en cuyo caso informará debidamente a la autoridad competente del Estado miembro de origen del miembro remoto.

En caso de que la Comisión Nacional del Mercado de Valores reciba una solicitud relativa a una verificación "in situ" o a una investigación, en el marco de sus competencias:

- a) realizará ella misma la verificación o investigación;
- b) permitirá que la realicen las autoridades que hayan presentado la solicitud, o
- c) permitirá que la realicen auditores o expertos.

5. La Comisión Nacional del Mercado de Valores, en relación con las materias reguladas en el Capítulo II del Título VII, o su normativa de desarrollo, podrá pedir a las autoridades competentes de otros Estados miembros que realicen una investigación en su territorio. También podrá solicitar que se permita que miembros de su personal acompañen al personal de la autoridad competente de ese otro Estado miembro en el transcurso de la investigación.

Las autoridades competentes de otros Estados miembros también podrán solicitar a la Comisión Nacional del Mercado de Valores la realización de investigaciones en relación con las materias señaladas anteriormente y en las mismas condiciones.

La Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá negarse a dar curso a las solicitudes de investigación a las que se refiere este, o a que su personal esté acompañado del personal de la autoridad competente de otro Estado miembro, cuando ello pueda ir en perjuicio de la soberanía, la seguridad o el orden público, o cuando se haya incoado un procedimiento judicial por los mismos hechos y contra las mismas personas ante las autoridades españolas, o cuando sobre aquéllos haya recaído una sentencia firme de un juez o tribunal español por los mismos hechos. En este caso, se notificará debidamente a la autoridad competente que formuló el requerimiento, facilitándole información lo más detallada posible sobre dicho procedimiento o sentencia.

Todas las solicitudes de asistencia que se realicen o se reciban al amparo de lo dispuesto en este apartado por las Comunidades Autónomas con competencia en la materia se tramitarán a través de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Si la solicitud de la Comisión Nacional del Mercado de Valores es rechazada o no se le da curso dentro de un plazo razonable, aquella podrá ponerlo en conocimiento. En caso de que una solicitud haya sido rechazada, la Autoridad Europea de Valores y Mercados podrá asistir a las autoridades para llegar a un acuerdo, de conformidad con el artículo 19 del Reglamento (UE) n.º 1095/2010, sin perjuicio de las posibilidades de denegación recogidas en el párrafo tercero anterior de este mismo apartado y de la capacidad de actuación de la Autoridad Europea de Valores y Mercados en caso de incumplimiento del Derecho de la Unión, reconocida en el artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 1095/2010.

Artículo 91 quáter. *Cooperación de la Comisión Nacional del Mercado de Valores con las autoridades competentes de terceros Estados.*

1. La Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá celebrar acuerdos de cooperación que prevean el intercambio de información con las autoridades competentes de terceros países, siempre y cuando la información revelada goce de una garantía de

secreto profesional al menos equivalente a la exigida en virtud del artículo 90 y exista reciprocidad. Este intercambio de información deberá estar destinado a la realización de las tareas encomendadas a las autoridades competentes. La Comisión Nacional del Mercado de Valores notificará a la Autoridad Europea de Valores y Mercados la celebración de los acuerdos de cooperación a que se refiere este apartado.

La Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá transferir datos personales a terceros países de conformidad con el Título V de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

La Comisión Nacional del Mercado de Valores también podrá celebrar acuerdos de cooperación que prevean el intercambio de información con autoridades, organismos y personas físicas y jurídicas de terceros países responsables de:

- a) la supervisión de entidades de crédito, otras organizaciones financieras, compañías de seguros y mercados financieros;
- b) la liquidación y la quiebra de las empresas de servicios de inversión y otros procedimientos similares;
- c) la realización de las auditorías de cuentas obligatorias de las empresas de servicios de inversión y otras entidades financieras, entidades de crédito y empresas de seguros, en el ejercicio de sus funciones de supervisión, o la administración de regímenes de indemnización, en el ejercicio de sus funciones;
- d) la supervisión de los órganos que intervienen en la liquidación y la quiebra de las empresas de servicios de inversión y otros procedimientos similares.

Dicho intercambio de información debe estar destinado al desempeño de las tareas de dichas autoridades u organismos o personas físicas o jurídicas.

2. Cuando la información proceda de otro Estado miembro, ésta sólo podrá divulgarse con el acuerdo expreso de las autoridades competentes que la hayan transmitido y, en su caso, solamente para los fines para los que dichas autoridades hayan dado su consentimiento. La misma disposición se aplicará a la información facilitada por las autoridades competentes de terceros países.

CAPÍTULO II

Infracciones y sanciones

Artículo 99

Constituyen infracciones muy graves de las personas físicas y jurídicas a las que se refiere el artículo 95 de esta Ley los siguientes actos u omisiones:

- a) El ejercicio, no meramente ocasional o aislado, por las entidades enumeradas en el artículo 84.1.a) y b) o por las sociedades gestoras de los fondos de garantía de inversiones de actividades sin autorización o, en general, ajenas a su objeto social.
- b) La admisión de instrumentos financieros a negociación en los mercados secundarios oficiales por sus sociedades rectoras sin la previa verificación, contemplada en el artículo 32 de esta Ley, así como su suspensión o exclusión de

negociación por acuerdo de las sociedades rectoras con incumplimiento de lo previsto en los artículos 33 y 34 de esta Ley.

- c) El incumplimiento, no meramente ocasional o aislado, por las entidades enumeradas en el artículo 84.1.a) y b) de las normas reguladoras de dichos mercados o sistemas, incluyendo sus correspondientes Reglamentos, o de las normas reguladoras de sus propias actividades.
- c bis) La falta de remisión a la Comisión Nacional del Mercado de Valores por las entidades enumeradas en el artículo 84.1.a) y b) en el plazo establecido en las normas u otorgado por ésta, de cuantos documentos, datos o informaciones deban remitírsele en virtud de lo dispuesto en la ley y en sus normas de desarrollo, o que dicha Comisión requiera en el ejercicio de sus funciones, cuando por la relevancia de la información o de la demora en que se hubiese incurrido se haya dificultado gravemente la apreciación sobre su situación o actividad, así como la remisión de información incompleta o con datos inexactos o no veraces, cuando en estos supuestos la incorrección sea relevante.
- c ter) El incumplimiento por las entidades enumeradas en el artículo 84.1.a) y b) de las obligaciones relacionadas, en cada caso, con la autorización, aprobación o no oposición a sus estatutos, reglamentos, o con cualesquiera otra materia sometida al régimen anterior, prevista en esta Ley y sus normas de desarrollo.
- c quáter) El incumplimiento por las entidades enumeradas en el artículo 84.1.a) y b) de las exigencias de estructura de capital o nivel de recursos propios que les sean de aplicación, según lo previsto en esta Ley y sus normas de desarrollo, así como el incumplimiento de las excepciones o limitaciones que sobre sus precios, tarifas o comisiones a aplicar les imponga la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- d) El incumplimiento de la obligación de consolidación recogida en el artículo 86 de esta Ley.
- e) El carecer las empresas de servicios de inversión, sus grupos consolidables o los conglomerados financieros en que aquellas se integren de la contabilidad y registros legalmente exigidos, llevarlos con vicios o irregularidades esenciales que impidan conocer la situación patrimonial y financiera de la entidad, del grupo consolidable o del conglomerado financiero a que pertenezcan, o la naturaleza de las operaciones en que medien o intervengan.
- e bis) Presentar las empresas de servicios de inversión, los grupos consolidables de empresas de servicios de inversión y los conglomerados financieros en que estas se integren, deficiencias en los procedimientos administrativos y contables; en los mecanismos de control interno, incluidos los relativos a la gestión de riesgos; o en su estructura organizativa, cuando tales deficiencias pongan en peligro la solvencia o la viabilidad de la entidad o la del grupo consolidable o conglomerado financiero a que pertenezca.
- e ter) El incumplimiento de las políticas específicas que, con carácter particular, hayan sido exigidas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores a una empresa de servicios de inversión o grupo consolidable en materia de provisiones, reparto de dividendos, tratamiento de activos o reducción del riesgo

inherente a sus actividades, productos o sistemas, cuando dicho incumplimiento consista en no haber adoptado las referidas políticas en el plazo y condiciones fijados al efecto por la Comisión Nacional del Mercado de Valores y el incumplimiento ponga en peligro la solvencia o viabilidad de la empresa de servicios de inversión o del grupo.

- e) **cuáter)** El incumplimiento de las restricciones o limitaciones impuestas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores respecto de los negocios, las operaciones o la red de una determinada empresa de servicios de inversión o grupo consolidable.
- e) **quinquies)** La no adopción por una empresa de servicios de inversión o grupo consolidable, en el plazo y condiciones fijadas al efecto por la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de las medidas por ésta requeridas de reforzamiento o modificación de sus procedimientos de control interno, contables o de valoración, los mecanismos o estrategias para la tenencia de una estructura organizativa o de recursos adecuados, cuando con ello se ponga en riesgo su solvencia o viabilidad.
- f) La infracción de la prohibición establecida en el párrafo cuarto del artículo 12 por parte de los miembros de los mercados secundarios oficiales, de los sistemas multilaterales de negociación y de las entidades encargadas de los registros contables, así como la llevanza, por parte de estas últimas, de los registros contables correspondientes a valores representados mediante anotaciones en cuenta con retraso, inexactitud u otra irregularidad sustancial.
- g) El incumplimiento por parte de las entidades participantes en los sistemas gestionados por la Sociedad de Sistemas o en otros sistemas de compensación y liquidación de los mercados secundarios oficiales o de los sistemas multilaterales de negociación de las normas que regulen sus relaciones con los correspondientes registros contables de carácter central.
- h) La no expedición por los miembros de los mercados secundarios oficiales o de los sistemas multilaterales de negociación de los documentos acreditativos de las operaciones a que se refiere la letra c) del artículo 44 de la Ley, o la falta de entrega de los mismos a sus clientes, salvo que tengan un carácter meramente ocasional y aislado, así como la circunstancia de no reflejar en aquellos sus términos reales.
- i) El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 83 ter de la presente Ley, cuando produzca una alteración significativa de la cotización.
- j) El incumplimiento no meramente ocasional de las obligaciones previstas en el artículo 41 de la Ley.
- k) La reducción de los recursos propios de las empresas de servicios de inversión o del grupo consolidable o conglomerado financiero a que pertenezcan, a un nivel inferior al 80 por ciento del mínimo establecido reglamentariamente en función de los riesgos asumidos, o por debajo del mismo porcentaje de los requerimientos de recursos propios exigidos, en su caso, por la Comisión Nacional del Mercado de Valores a una empresa o grupo determinado, permaneciendo en esta situación durante, al menos, seis meses consecutivos.

1.4.1. LEY DEL MERCADO DE VALORES

- l) La falta de procedimientos, políticas o medidas a los que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 70 ter de esta Ley o el incumplimiento, no meramente ocasional o aislado, de la obligación de llevanza de los registros establecidos en la letra e) del apartado 1 del artículo 70 ter o su llevanza con vicios esenciales, así como, el incumplimiento de la obligación de separación efectiva recogido en la letra f) del apartado 1 del artículo 70 ter y en la letra c) del apartado 2 del artículo 70 ter en la forma que se determine reglamentariamente.
- l bis) La falta de remisión por las empresas de servicios de inversión a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de cuantos datos o documentos deban remitírsele de acuerdo con esta Ley y sus normas de desarrollo, o que dicha Comisión requiera en el ejercicio de sus funciones, o su remisión con datos inexactos, no veraces o engañosos, cuando con ello se dificulte la apreciación de la solvencia de la entidad o del grupo consolidable o conglomerado financiero en el que se integre.
- ll) La no remisión, de forma reiterada, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de las comunicaciones a las que se refiere el artículo 59 bis.
- ll bis) la colocación de emisiones a las que se refiere el artículo 30 bis.1 de esta ley sin cumplir el requisito de intervención de entidad autorizada previsto en dicho precepto, sin atenerse a las condiciones básicas publicitadas, omitiendo datos relevantes o incluyendo inexactitudes, falsedades o datos que induzcan a engaño en la citada actividad publicitaria.
- m) El incumplimiento por parte de las entidades a las que se refieren los artículos 35 y 86 de esta Ley de la obligación de someter sus cuentas anuales e informes de gestión individuales y consolidados a la revisión definida en el artículo 35.1 por parte del auditor de cuentas; el incumplimiento de las obligaciones de remisión de la información regulada prevista en el artículo 35, cuando exista un interés de ocultación o negligencia grave, atendiendo a la relevancia de la comunicación no realizada y a la demora en que se hubiese incurrido, así como el suministro a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de la información financiera regulada con datos inexactos o no veraces, o de información engañosa o que omite aspectos o datos relevantes.
- n) La realización de ofertas públicas de venta o suscripción o la admisión a negociación sin cumplir los requisitos de los artículos 25.3 y 4, 26.1, 30 bis o 32, la colocación de la emisión sin atenerse a las condiciones básicas establecidas en el folleto, en caso de que deba elaborarse dicho documento, o la omisión de datos relevantes o la inclusión de inexactitudes, falsedades o datos que induzcan a engaño en dicho documento, cuando, en todos estos supuestos, la cuantía de la oferta o de la admisión, o el número de inversores afectados, sean significativos.
- ñ) El incumplimiento, por parte de los emisores de valores, de la obligación establecida en el artículo 82, cuando de ello se haya puesto en grave riesgo la transparencia e integridad del mercado, el incumplimiento de los requerimientos de la Comisión Nacional del Mercado de Valores formulados en virtud del artículo 89, así como el suministro a la Comisión Nacional del Mercado de Va-

1.4.1. LEY DEL MERCADO DE VALORES

lores de datos inexactos o no veraces, o la aportación a la misma de información engañosa o que omita aspectos o datos relevantes.

- o) El incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 81.2 de la presente Ley, cuando el volumen de los recursos o de los valores o de los instrumentos financieros utilizados en la comisión de la infracción sea relevante o el infractor haya tenido conocimiento de la información por su condición de miembro de los órganos de administración, dirección o control del emisor, por el ejercicio de su profesión, trabajo o funciones o figure o debiera haber figurado en los registros a los que se refieren los artículos 83 y 83 bis de esta Ley.
- o bis) El incumplimiento de la obligación de adoptar las medidas preventivas establecidas en los artículos 81.4, 83 y 83 bis de esta Ley, cuando dicho incumplimiento haya tenido lugar con ocasión de una concreta operación constitutiva de información privilegiada de acuerdo con lo previsto en el artículo 81 de la misma.
- p) La inobservancia del deber de información previsto en los artículos 35 bis, 53, 53 bis y 83 bis.4 de esta Ley cuando exista un interés de ocultación o negligencia grave, atendiendo a la relevancia de la comunicación no realizada y a la demora en que se hubiese incurrido.
- q) Incumplimiento de la reserva de actividad prevista en los artículos 64, 65 y 65 bis, así como la realización por las empresas de servicios de inversión o por cualquier persona física o jurídica de actividades para las que no estén autorizadas, y la inobservancia por una empresa de servicios de inversión o por sus agentes, de las reglas que se establezcan al amparo del artículo 65 bis.
- q bis) La delegación por parte de las entidades que presten servicios de inversión de funciones en terceros cuando ello disminuya la capacidad de control interno o de supervisión de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- r) El incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 60 y 61 de esta Ley y en la normativa que se dicte al amparo de lo dispuesto en este artículo. En particular:
 - El incumplimiento de la obligación de presentar una oferta pública de adquisición de valores; su presentación fuera del plazo máximo establecido o con irregularidades esenciales que impidan a la Comisión Nacional del Mercado de Valores tenerla por presentada o autorizarla; o la realización de la oferta pública sin la debida autorización.
 - La falta de publicación o de remisión a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de la información y documentación que haya de publicarse o enviarse a aquella, como consecuencia de actuaciones que obliguen a la presentación de una oferta pública de adquisición de valores, en el transcurso de la misma o una vez finalizada, cuando la información o documentación afectada sea relevante, o la cuantía de la oferta o el número de inversores afectados sea significativo.
 - La publicación o el suministro de información o documentación relativas a una oferta pública de adquisición con omisión de datos o con inclusión de inexactitudes, falsedades o datos que induzcan a engaño, cuando la infor-

1.4.1. LEY DEL MERCADO DE VALORES

mación o documentación afectada sea relevante, o la cuantía de la oferta o el número de inversores afectados sea significativo.

- r bis) El incumplimiento por los órganos de administración y dirección de las obligaciones establecidas en el artículo 60 bis de la Ley y en su desarrollo reglamentario.
- r ter) El incumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 34 y 60 ter de esta Ley y en su desarrollo reglamentario.
- s) La realización de actos fraudulentos o la utilización de personas físicas o jurídicas interpuestas con la finalidad de conseguir un resultado cuya obtención directa implicaría, al menos, la comisión de una infracción grave, así como la intervención o realización de operaciones sobre valores que implique simulación de las transferencias de la titularidad de los mismos.
- t) La negativa o resistencia a la actuación supervisora o inspectora de la Comisión Nacional del Mercado de Valores por parte de las personas físicas y jurídicas a las que se refiere el artículo 84 de la Ley, siempre que medie requerimiento expreso y por escrito al respecto.
- u) La adquisición de una participación significativa de control incumpliendo lo previsto en los artículos 31.6, 44 bis.3, 44 ter y 69 de esta Ley, así como el que el titular de una participación significativa incurra en el supuesto de hecho contemplado en el artículo 69.11 de la Ley.
- v) La realización de operaciones societarias sin cumplir los requisitos previstos en el artículo 72.
- w) La obtención de la autorización como empresa de servicios de inversión por medio de declaraciones falsas o por otro medio irregular.
- x) El incumplimiento por las empresas de servicios de inversión, por otras entidades financieras, o por los fedatarios públicos, de las obligaciones, limitaciones o prohibiciones que derivan de lo dispuesto en el artículo 36 de esta Ley, o de las disposiciones o reglas dictadas de acuerdo con lo previsto en los artículos 43 y 44 de la misma.
- y) El establecimiento de un mercado secundario oficial, sistema multilateral de negociación o sistema de registro, compensación y liquidación de valores o de entidades de contrapartida central sin haber obtenido cualquiera de las autorizaciones exigidas en esta Ley.
- z) Las infracciones graves cuando durante los cinco años anteriores a su comisión hubiera sido impuesta al infractor sanción por el mismo tipo de infracción.
- z bis) La falta de medidas o políticas de gestión de conflictos de interés o su inaplicación, no ocasional o aislada, por parte de quienes presten servicios de inversión o, en su caso, por los grupos o conglomerados financieros en los que se integren las empresas de servicios de inversión, así como el incumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 79, 79 bis de esta Ley o la falta de registro de contratos regulado en el artículo 79 ter.
- z ter) La falta de políticas de gestión y ejecución de órdenes de clientes así como su inaplicación, o su aplicación sin haber obtenido el consentimiento previo de clientes, cuando en estos supuestos lo sea de forma no ocasional o aislada.

- z quáter) El incumplimiento por las entidades a las que se refiere la disposición adicional decimoséptima de esta Ley del régimen de autorización previsto en dicha disposición.
- z quinquies) El incumplimiento de las medidas cautelares aplicadas al margen del ejercicio de la potestad sancionadora acordadas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores y, en especial, las previstas en las letras e), g), i), j) y k) del artículo 85.2 de esta Ley.
- [Nueva] z quinquies. La falta de remisión por las agencias de calificación crediticia a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de cuantos datos o documentos deban aportársele de acuerdo con esta Ley y el Reglamento (CE) n.º 1060/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009, sobre agencias de calificación crediticia, o ésta les requiera en el ejercicio de las funciones que le sean asignadas en régimen de delegación o de cooperación con otras autoridades competentes, así como la remisión de información a la Comisión Nacional del Mercado de Valores con datos inexactos cuando con ello se dificulte la apreciación de la organización o funcionamiento de la entidad o de la forma de ejercicio de sus actividades.
- z sexies) La ausencia de un departamento o servicio de atención al cliente.

Artículo 100.

Constituyen infracciones graves de las personas físicas y jurídicas a que se refiere el artículo 95 de esta Ley, los siguientes actos u omisiones:

- a) El nombramiento, por las entidades enumeradas en el artículo 84.1.a), b) y f), de administradores o directores generales y asimilados, sin la previa aprobación de la Comisión Nacional del Mercado de Valores o, cuando proceda, de la Comunidad Autónoma con competencias en materia de mercados de ámbito autonómico.
- a bis) La falta de comunicación, depósito o publicación como hecho relevante a que se refiere el apartado 2 del artículo 112 de esta Ley.
- b) La falta de elaboración o de publicación del informe anual de gobierno corporativo o del informe anual sobre remuneraciones de los consejeros a que se refieren respectivamente los artículos 61 bis y 61 ter, o la existencia en dichos informes de omisiones o datos falsos o engañosos; el incumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 512, 513, 514, 516 y 517 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio; y el carecer las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de un Comité de Auditoría, en los términos establecidos en la disposición adicional decimotercera de esta Ley.
- b bis) (Suprimida)
- b ter) El incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 516 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

1.4.1. LEY DEL MERCADO DE VALORES

- b quáter) El incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 525.2 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.
- c) El incumplimiento por las entidades comprendidas en el artículo 86 de las normas vigentes sobre contabilización de operaciones, formulación de cuentas o sobre el modo en que deban llevarse los libros y registros, así como de las normas sobre consolidación, salvo que constituya infracción muy grave.
- c bis) Presentar las empresas de servicios de inversión, los grupos consolidables de empresas de servicios de inversión y los conglomerados financieros en que estas se integren, deficiencias en los procedimientos administrativos y contables; en los mecanismos de control interno, incluidos los relativos a la gestión de riesgos; o en su estructura organizativa, una vez que haya transcurrido el plazo concedido al efecto para su subsanación por las autoridades competentes y siempre que ello no constituya infracción muy grave.
- d) La percepción por quienes presten servicios de inversión de comisiones en cuantía superior a los límites en su caso establecidos o sin haber cumplido el requisito de previa publicación y comunicación de las tarifas en el supuesto de que ello resulte obligatorio.
- e) El incumplimiento por aquellos que no sean empresas de servicios de inversión, ni entidades financieras, ni fedatarios públicos, de las obligaciones, limitaciones o prohibiciones que deriven de lo dispuesto en el artículo 36 de esta Ley o de las disposiciones o reglas dictadas de acuerdo con lo previsto en los artículos 43 y 44 de la misma.
- f) El uso indebido de las denominaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 64.
- g) La inobservancia por las empresas de servicios de inversión de las reglas que se dicten al amparo de lo previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 70.
- g bis) El incumplimiento de la obligación de hacer pública la información a que se refiere el artículo 70 bis, así como la publicación de dicha información con omisiones o datos falsos, engañosos o no veraces.
- h) La inobservancia por las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales de los requerimientos formulados por la Comisión Nacional del Mercado de Valores en virtud de lo establecido en los artículos 33 y 34 de esta Ley.
- i) La denegación injustificada, o los retrasos injustificados y reiterados, en la transmisión y ejecución de órdenes de suscripción, compra o venta de valores, en un mercado secundario oficial o sistema multilateral de negociación, que reciban las personas habilitadas legalmente a ejercer tales actividades.
- j) La falta de comunicación de informaciones a los organismos rectores de los mercados secundarios oficiales o sistemas multilaterales de negociación, en los casos en que dicha comunicación sea preceptiva con arreglo a esta Ley, así como el incumplimiento de las obligaciones de difusión y disposición pública de información contenida en los artículos 35 y 35 bis, cuando no constituyan infracciones muy graves conforme al artículo anterior.

1.4.1. LEY DEL MERCADO DE VALORES

- j bis) La no remisión a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de las comunicaciones previstas en el artículo 59 bis cuando no constituya infracción muy grave, o la comunicación reiterada de operaciones de forma defectuosa.
- j ter) La adquisición de una participación como la descrita en el artículo 69.3 sin haberla comunicado a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- k) La adquisición de una participación como la descrita en el artículo 69.3 sin haberla comunicado a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 69 bis, así como el aumento o reducción de una participación significativa, incumpliendo lo previsto en los artículos 31.6, 44 bis.3, 44 ter y 69.9 de esta Ley.
- l) La realización de publicidad con infracción del artículo 94 de esta Ley o de sus normas de desarrollo.
 - II) La realización de ofertas públicas de venta o suscripción o la admisión a negociación sin cumplir los requisitos de los artículos 25.3 y 4, 26.1, 30 bis o 32, la colocación de la emisión sin atenerse a las condiciones básicas establecidas en el folleto, en caso de que deba elaborarse dicho documento, o la omisión de datos relevantes o la inclusión de inexactitudes, falsedades o datos que induzcan a engaño en dicho documento, cuando, en todos estos supuestos, no se considere infracción muy grave de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99.n).
- II bis) La colocación de emisiones a las que se refiere el artículo 30 bis.1 de esta Ley sin cumplir el requisito de intervención de entidad autorizada previsto en dicho precepto, sin atenerse a las condiciones básicas publicitadas o la omisión de datos relevantes o la inclusión de inexactitudes, falsedades o datos que induzcan a engaño en la citada actividad publicitaria, cuando, en todos estos supuestos, la cuantía de la emisión o el número de inversores afectados no sean significativos.
- m) La inexistencia de la página web prevista en el apartado 2 del artículo 117 o la falta de publicación en la misma de la información señalada en dicho artículo y en el apartado 5 del artículo 82 o en sus normas de desarrollo.
- n) Incurrir las empresas de servicios de inversión o el grupo consolidable o conglomerado financiero a que pertenezcan en insuficiente cobertura de los requerimientos de recursos propios mínimos, establecidos reglamentariamente o exigidos, en su caso, por la Comisión Nacional del Mercado de Valores a una empresa o grupo determinado, permaneciendo en tal situación por un periodo de, al menos, seis meses, siempre que ello no constituya infracción muy grave conforme a lo dispuesto en el artículo anterior.
- ñ) El incumplimiento de las políticas específicas que, con carácter particular, hayan sido exigidas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores a una empresa de servicios de inversión o grupo consolidable en materia de provisiones, reparto de dividendos, tratamiento de activos o reducción del riesgo inherente a sus actividades, productos o sistemas, cuando las referidas políticas no se hayan adoptado en el plazo fijado al efecto por la Comisión Nacional del Mercado de Valores y el incumplimiento no sea constitutivo de infracción muy grave de conformidad con lo dispuesto en el artículo anterior.

1.4.1. LEY DEL MERCADO DE VALORES

- o) Los incumplimientos previstos en los apartados a), c), h) y j) del artículo anterior, cuando tengan carácter ocasional o aislado.
- p) La llevanza por las entidades citadas en el artículo 86 de los libros de contabilidad y registros obligatorios con un retraso superior a cuatro meses.
- q) Las infracciones leves cuando durante los dos años anteriores a su comisión el infractor haya sido objeto de sanción por el mismo tipo de infracción.
- r) La realización, con carácter ocasional o aislado, por las personas que presten servicios de inversión, de actividades para las que no están autorizadas.
- s) La efectiva administración o dirección de las entidades a que se refieren las letras a), b), c) y e) del artículo 84.1 de esta Ley por personas que no ejerzan de derecho en las mismas un cargo de dicha naturaleza.
- t) La inobservancia ocasional o aislada por quienes presten servicios de inversión de las obligaciones, reglas y limitaciones previstas en el artículo 70 ter. 2 y 3, o en los artículos 70 quáter, 79, 79 bis, 79 ter, 79 quinquies y 79 sexies.
- u) El incumplimiento por las entidades emisoras con valores admitidos a negociación en los mercados secundarios de valores de sus obligaciones respecto del sistema de registro de dichos valores.
- v) La realización por parte de empresas de servicios de inversión, o de otras entidades autorizadas, de operaciones en un mercado secundario oficial o sistema multilateral de negociación de valores u otros instrumentos financieros, que no hayan obtenido las autorizaciones exigidas en esta Ley.
- w) El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 83 ter de la presente Ley, cuando no constituya infracción muy grave conforme a lo dispuesto en el artículo anterior.
- x) El incumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 81 y 82 de esta Ley, cuando no constituya infracción muy grave con arreglo a lo previsto en el artículo anterior.
- x bis) El incumplimiento de la obligación de comunicación a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de operaciones sospechosas de constituir abuso de mercado, establecida en el artículo 83 quáter de esta Ley.
- x ter) La adopción de las medidas previstas en los artículos 81.4, 83 y 83 bis de esta Ley de forma insuficiente.
- y) El incumplimiento de las obligaciones previstas en el artículo 41 de esta Ley cuando no constituyan infracción muy grave.
- z) La falta de publicación o de remisión a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de la información y documentación que haya de publicarse o enviarse a aquélla, como consecuencia de actuaciones que obliguen a la presentación de una oferta pública de adquisición de valores, en el transcurso de la misma o una vez finalizada, cuando no sea infracción muy grave de acuerdo con lo dispuesto en la letra r) del artículo anterior.
- z bis) La publicación o el suministro de información o documentación relativas a una oferta pública de adquisición con omisión de datos o con inclusión de inexactitudes, falsedades o datos que induzcan a engaño, cuando no fuera infracción muy grave de acuerdo con lo dispuesto en la letra r) del artículo anterior.

- z ter) La falta de inclusión en el informe de gestión de las sociedades cotizadas de la información exigida por el artículo 116 bis de esta Ley o la existencia de omisiones o datos falsos o engañosos.
- z quáter) La superación por parte de las empresas de servicios de inversión de los límites previstos a los grandes riesgos, cuando éstos no se hayan producido de forma sobrevenida sino por acciones o decisiones adoptadas por la propia entidad.
- z quinquies) El mal funcionamiento del departamento o servicio de atención al cliente.
La infracción contemplada en la letra a bis) se impondrá solidariamente a cualquiera de los partícipes en el pacto parasocial.
- z sexies) El incumplimiento, no meramente ocasional o aislado, por las entidades enumeradas en el artículo 84.1.a) y b) de las normas reguladoras de dichos mercados o sistemas, incluyendo sus correspondientes reglamentos, o de las normas reguladoras de sus propias actividades.

DISPOSICIONES ADICIONALES

Decimoctava. *Comité de Auditoría.*

1. Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores deberán tener un Comité de Auditoría.

2. Los miembros del Comité de Auditoría serán al menos en su mayoría consejeros no ejecutivos del Consejo de Administración o, en el caso de órgano equivalente al anterior, miembros del mismo que no posean funciones directivas o ejecutivas en la entidad, ni mantengan relación contractual distinta de la condición por la que se les nombre. Serán nombrados, en todo caso, por el Consejo de Administración u órgano equivalente, de acuerdo con la naturaleza jurídica de la entidad. Al menos uno de los miembros del comité de auditoría será independiente y será designado teniendo en cuenta sus conocimientos y experiencia en materia de contabilidad, auditoría o en ambas.

3. El presidente del Comité de Auditoría será designado de entre los consejeros no ejecutivos o miembros que no posean funciones directivas o ejecutivas en la entidad, ni mantengan relación contractual distinta de la condición por la que se le nombre.

El presidente deberá ser sustituido cada cuatro años, pudiendo ser reelegido una vez transcurrido un plazo de un año desde su cese.

4. El número de miembros, las competencias y las normas de funcionamiento de dicho Comité se fijará estatutariamente o, en su caso, por las normas que rijan la entidad, y deberá favorecer la independencia de su funcionamiento. Entre sus competencias estarán, como mínimo, las siguientes:

- 1.^a Informar a la Junta General, Asamblea General u órgano equivalente de la entidad de acuerdo con su naturaleza jurídica sobre las cuestiones que se planteen en su seno en materia de su competencia.

1.4.1. LEY DEL MERCADO DE VALORES

- 2.^a Supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna, en su caso, y los sistemas de gestión de riesgos, así como discutir con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría las debilidades significativas del sistema de control interno detectadas en el desarrollo de la auditoría.
 - 3.^a Supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera regulada.
 - 4.^a Proponer al órgano de administración para su sometimiento a la Junta General de Accionistas u órganos equivalentes de la entidad, de acuerdo con su naturaleza jurídica, al que corresponda, el nombramiento de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría, de acuerdo con la normativa aplicable a la entidad.
 - 5.^a Establecer las oportunas relaciones con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría para recibir información sobre aquellas cuestiones que puedan poner en riesgo la independencia de éstos, para su examen por el Comité, y cualesquiera otras relacionadas con el proceso de desarrollo de la auditoría de cuentas, así como aquellas otras comunicaciones previstas en la legislación de auditoría de cuentas y en las normas de auditoría. En todo caso, deberán recibir anualmente de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría la confirmación escrita de su independencia frente a la entidad o entidades vinculadas a ésta directa o indirectamente, así como la información de los servicios adicionales de cualquier clase prestados a estas entidades por los citados auditores o sociedades, o por las personas o entidades vinculados a éstos de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
 - 6.^a Emitir anualmente, con carácter previo a la emisión del informe de auditoría de cuentas, un informe en el que se expresará una opinión sobre la independencia de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría. Este informe deberá pronunciarse, en todo caso, sobre la prestación de los servicios adicionales a que hace referencia el apartado anterior.
5. En las Cajas de Ahorros que emitan valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las funciones del Comité de Auditoría podrán ser asumidas por la Comisión de Control.

1.4.2. LEY 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva.

(BOE 265 de 5 de noviembre de 2003)

Entrada en vigor el 5 de febrero de 2004.

Texto actualizado al 5 de octubre de 2011.

Modificaciones:

- Ley 25/2005, de 24 de noviembre, modifica los arts. 2.1 y 15.1 y 2 (Ref. BOE-A-2005-19412).
- Ley 43/2007, de 13 de diciembre, deroga las disposiciones adicionales 4 y 5 (Ref. BOE-A-2007-21491).
- Ley 5/2009, de 29 de junio, modifica el art. 45 y añade el art. 28.bis (Ref. BOE-A-2009-10751).
- Ley 11/2009, de 26 de octubre, modifica el art. 25.1 (Ref. BOE-A-2009-17000).
- Ley 10/2010, de 28 de abril, modifica el art. 43.1.j) (Ref. BOE-A-2010-6737).
- LEY 2/2011, de 4 de marzo, modifica los arts. 25, 26, 69, 70, 77, 80 a 83, 88, 92, 93 y añade el art. 88.bis y la disposición transitoria 7 (Ref. BOE-A-2011-4117).
- Ley 15/2011, de 16 de junio, modifica el art. 58.1 (Ref. BOE-A-2011-10531).
- Ley 21/2011, de 26 de julio, modifica el art. 88.1 (Ref. BOE-A-2011-12909).
- Ley 25/2011, de 1 de agosto, añade una nueva disposición adicional 4 (Ref. BOE-A-2011-13240).
- Ley 31/2011, de 4 de octubre, deroga la disposición transitoria 5 y modifica determinados preceptos (Ref. BOE-A-2011-15621).

En el texto que figura a continuación, en el que ya han sido tenidas en cuenta las modificaciones anteriores, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

TÍTULO II

Disposiciones comunes

CAPÍTULO II

Comercialización transfronteriza de acciones y participaciones de IIC

Artículo 15. *Comercialización en España de las acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva extranjeras.*

1. La comercialización en España de las acciones y participaciones de las Instituciones de Inversión Colectiva autorizadas en otro Estado miembro de la Unión Europea de acuerdo con la Directiva 2009/65/CE será libre con sujeción a las normas previstas en este artículo, desde que la autoridad competente de su Estado miembro de origen comunique a la IIC que ha remitido a la CNMV el escrito de notificación con información sobre las disposiciones y modalidades de comercialización de las acciones o participaciones en España, y cuando proceda, sobre las clases de éstas o sobre

las series de aquéllas, el reglamento del fondo de inversión o los documentos constitutivos de la sociedad, su folleto, el último informe anual y en su caso el informe semestral sucesivo, el documento con los datos fundamentales para el inversor y el certificado acreditativo de que la IIC cumple las condiciones impuestas por la Directiva 2009/65/CE.

En todo caso, la CNMV aceptará el envío por medios electrónicos de la documentación a que se refiere el primer párrafo.

La CNMV no exigirá información o documentación adicional a lo establecido en este artículo.

Las IIC deberán respetar las disposiciones normativas vigentes en España que no entren en el ámbito de la Directiva 2009/65/CE, así como las normas que regulan la publicidad en España. La CNMV supervisará el cumplimiento de estas obligaciones.

Conforme a lo establecido en esta ley y en su normativa de desarrollo, las IIC deberán facilitar los pagos a los accionistas y partícipes, la adquisición por la IIC de sus acciones o el reembolso de las participaciones, la difusión de las informaciones que deban suministrar a los accionistas y partícipes residentes en España, y, en general, el ejercicio por éstos de sus derechos.

1 bis. La IIC a que se refiere el apartado anterior proporcionará a los inversores radicados en España toda la información y documentación que con arreglo a la legislación de su Estado miembro de origen deba proporcionar a los inversores radicados en dicho Estado. Esta información se proporcionará en la forma establecida en esta ley y en su normativa de desarrollo.

El documento con los datos fundamentales para el inversor y sus modificaciones deberán presentarse en castellano o en otra lengua admitida por la CNMV.

El folleto y los informes anual y semestral y sus modificaciones deberán presentarse en castellano, en una lengua habitual en el ámbito de las finanzas internacionales o en otra lengua admitida por la CNMV.

La traducción de la información a la que se refieren los párrafos anteriores se realizará bajo la responsabilidad de la IIC y reflejará fielmente el contenido de la información original.

1 ter. En caso de modificación de la información sobre las modalidades de comercialización de participaciones o acciones, o en relación con las clases de éstas que se vayan a comercializar, comunicada en el escrito de notificación a que se refiere el párrafo primero del apartado primero, la IIC a que se refiere el apartado primero informará de ello por escrito a la CNMV antes de que dicha modificación sea efectiva.

La IIC comunicará a la CNMV cualquier modificación de los documentos a que se refiere el primer párrafo del apartado primero e indicará el sitio en que pueden obtenerse en formato electrónico.

2. La comercialización en España de las acciones y participaciones de las Instituciones de Inversión Colectiva a que se refiere el artículo 2.1.c) requerirá que con carácter previo se acredite ante la Comisión Nacional del Mercado de Valores el cumplimiento de los siguientes extremos:

- a) Que la normativa española regula la misma categoría de Institución de Inversión Colectiva a la que pertenece la institución extranjera y de que la Institu-

1.4.2. LEY DE INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA

ción de Inversión Colectiva está sujeta en su Estado de origen a una normativa específica de protección de los intereses de los accionistas o partícipes semejante a la normativa española en esta materia.

- b) Informe favorable de la autoridad del Estado de origen a la que esté encomendado el control e inspección de la Institución de Inversión Colectiva con respecto al desarrollo de las actividades de ésta.

Acreditados tales extremos, la Institución de Inversión Colectiva deberá someterse a los siguientes requisitos:

- 1.º Aportación y registro en la Comisión Nacional del Mercado de Valores de los documentos que acrediten la sujeción de la Institución de Inversión Colectiva y las acciones, participaciones o valores representativos de su capital o patrimonio al régimen jurídico que le sea aplicable.
- 2.º Aportación y registro en la Comisión Nacional del Mercado de Valores de los estados financieros de la Institución de Inversión Colectiva y su correspondiente informe de auditoría de cuentas, preparados de acuerdo con la legislación aplicable a dicha Institución de Inversión Colectiva.
- 3.º Aportación, aprobación y registro en la Comisión Nacional del Mercado de Valores de un folleto informativo y un documento con los datos fundamentales para el inversor, así como su publicación.

Todos los documentos a los que se refiere este apartado deberán presentarse acompañados de su traducción jurada al castellano.

Para que la Institución de Inversión Colectiva pueda comercializar sus acciones o participaciones en España será preciso que sea expresamente autorizada a tal fin por la Comisión Nacional del Mercado de Valores y que quede inscrita en los registros de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

La autorización podrá ser denegada por motivos prudenciales, por no darse un trato equivalente a las Instituciones de Inversión Colectivas españolas en su país de origen, por no quedar asegurado el cumplimiento de las normas de ordenación y disciplina de los mercados de valores españoles, por no quedar suficientemente garantizada la debida protección de los inversores residentes en España y por la existencia de perturbaciones en las condiciones de competencia entre estas Instituciones de Inversión Colectiva y las Instituciones de Inversión Colectiva autorizadas en España.

Una vez autorizadas e inscritas en el registro de la Comisión Nacional del Mercado de Valores estas instituciones quedarán sometidas a las mismas obligaciones de información que se establecen en el quinto párrafo del apartado 1 anterior.

3. En el caso contemplado en el apartado anterior, el intermediario facultado deberá facilitar gratuitamente a los accionistas o partícipes residentes en España de la IIC extranjera, de conformidad con lo dispuesto en el capítulo III del título II de esta Ley, el folleto, el documento con los datos fundamentales para el inversor y los informes anual y semestral de las IIC, así como el reglamento de gestión del fondo o, en su caso, los estatutos de la sociedad. Estos documentos se facilitarán en su traducción jurada al castellano.

CAPÍTULO III

Información, publicidad y contabilidad

Artículo 17. Documentos informativos.

1. La sociedad gestora, para cada uno de los fondos de inversión que administre, y las sociedades de inversión deberán publicar para su difusión entre los accionistas, partícipes y público en general un folleto, un documento con los datos fundamentales para el inversor, un informe anual, un informe semestral y un informe trimestral, con el fin de que, de forma actualizada, sean públicamente conocidas todas las circunstancias que puedan influir en la apreciación del valor del patrimonio y perspectivas de la institución, en particular los riesgos inherentes que comporta, así como el cumplimiento de la normativa aplicable.

2. El folleto contendrá los estatutos o el reglamento de las IIC, según proceda, y se ajustará a lo previsto en el artículo 27 de la Ley del Mercado de Valores, y en la normativa de desarrollo de esta Ley, siendo registrado por la CNMV con el alcance previsto en el artículo 92 de la Ley del Mercado de Valores.

El folleto se deberá actualizar en los términos que se determinen reglamentariamente.

3. El documento con los datos fundamentales para el inversor proporcionará la siguiente información:

- a) identificación de la IIC;
- b) una descripción sucinta de sus objetivos de inversión y su política de inversión;
- c) una presentación de los rendimientos históricos o, si procede, escenarios de rentabilidad;
- d) los costes y gastos asociados, y
- e) el perfil riesgo/remuneración de la inversión, con orientaciones y advertencias apropiadas en relación con los riesgos asociados a las inversiones en la IIC considerada.

El documento deberá contener una declaración del lugar donde puede obtenerse información adicional sobre la inversión prevista, y en particular el folleto y los informes anual y semestral, y la lengua en la que esta información esté a disposición de los inversores.

Dicho documento se redactará de forma concisa, en lenguaje no técnico y se presentará en un formato común, que permita efectuar comparaciones, y de forma fácilmente analizable y comprensible por el inversor medio a fin de que esté en condiciones razonables de comprender las características esenciales, la naturaleza y los riesgos del producto de inversión que se le ofrece y de adoptar decisiones de inversión fundadas sin necesidad de recurrir a otros documentos.

Los datos fundamentales para el inversor se considerarán información precontractual. Serán imparciales, claros y no engañosos. Deberán guardar coherencia con las correspondientes partes del folleto.

No se incurrirá en responsabilidad civil como consecuencia sólo de los datos fundamentales para el inversor, o de su posible traducción, a menos que sean engañosos,

inexactos o incoherentes en relación con las correspondientes partes del folleto. En el documento con los datos fundamentales para el inversor se incluirá una advertencia clara al respecto.

El documento deberá estar permanentemente actualizado, debiendo remitirse a la CNMV toda modificación del mismo.

4. El informe anual deberá contener las cuentas anuales, el informe de gestión, el informe de auditoría de cuentas correspondiente y las demás informaciones que se determinen reglamentariamente,¹ al objeto de incluir la información significativa que permita al inversor formular, con conocimiento de causa, un juicio sobre la evolución de la actividad y los resultados de la institución.

5. Los informes trimestral y semestral contendrán informaciones sobre el estado del patrimonio, número de participaciones y acciones en circulación, valor liquidativo por participación o acción, cartera de títulos, movimientos habidos en los activos de la institución, cuadro comparativo relativo a los tres últimos ejercicios y cualquiera otra que se establezca reglamentariamente.

6. La CNMV establecerá los modelos normalizados de toda la documentación a la que se refiere el presente artículo.

La CNMV mantendrá un registro de folletos, documentos con los datos fundamentales para el inversor, informes anuales, semestrales y trimestrales de las IIC al que el público tendrá libre acceso.

Todos los documentos citados en los apartados anteriores, simultáneamente a su difusión entre el público, serán remitidos a la CNMV con el objetivo de mantener actualizados los registros a los que hace referencia el párrafo anterior. En el caso del folleto y del documento con los datos fundamentales para el inversor su difusión requerirá el previo registro por la CNMV de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10.6. de esta Ley. En el caso de los fondos, el registro del folleto requerirá su previa verificación por la CNMV.

Las obligaciones que se derivan del segundo y tercer párrafo de este apartado se aplicarán también respecto de las sociedades gestoras autorizadas en otro Estado miembro de la Unión Europea al amparo de la Directiva 2009/65/CE, que lleven a cabo la actividad de gestión de una IIC autorizada en España.

7. En cualquier caso, los informes trimestrales deberán contener la totalidad de los gastos del fondo o, en su caso, de la sociedad, expresados en términos de porcentaje sobre el patrimonio del fondo o, en su caso, sobre el capital de la sociedad. Corresponderá a la CNMV determinar las partidas que hayan de integrar dichos gastos.

Artículo 20. Normas contables.

1. En desarrollo de las normas contables contempladas en el Código de Comercio, la Ley de Sociedades de Capital y el Plan General de Contabilidad, corresponde al Ministro de Economía y Hacienda y, con su habilitación expresa, a la CNMV, y con el

¹ Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

previo informe del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, aprobar las normas específicas de la contabilidad de las IIC, así como los criterios de valoración y de determinación del patrimonio y de los resultados.

2. El Ministro de Economía y, con su habilitación expresa, la CNMV determinarán los estados complementarios de información reservada que, para su supervisión, deberán rendirle las IIC, los modelos públicos de información a que deben ajustarse sus cuentas anuales, así como la frecuencia y detalle con que los datos deberán ser suministrados. En cualquier caso, se exigirá informe previo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas respecto a la determinación de los modelos públicos de cuentas anuales.

Artículo 21. Auditoría de cuentas.

Las IIC deberán someterse a la auditoría de cuentas, de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, ajustando el ejercicio económico al año natural. La revisión y verificación de sus documentos contables se realizará de acuerdo con lo previsto en las normas reguladoras de la auditoría de cuentas.

Esta auditoría deberá extenderse a los documentos previstos en la mencionada Ley de Auditoría de Cuentas y sus disposiciones de desarrollo.

CAPÍTULO V

Disolución, liquidación, transformación, fusión, escisión y traspaso de participaciones y acciones

Artículo 25. Transformación.

1. Las IIC sólo podrán transformarse en otras IIC que pertenezcan a la misma clase. No obstante, las IIC autorizadas de acuerdo con la Directiva 2009/65/CE no se podrán transformar en otras IIC.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado anterior, todas las sociedades de inversión acogidas al estatuto de las IIC podrán transformarse en sociedades que no posean ese estatuto sin necesidad de autorización previa de la CMMV. Las sociedades anónimas se podrán transformar en sociedades de inversión.

3. Las operaciones de transformación estarán sujetas a los requisitos siguientes:

- a) Autorización administrativa previa de la CNMV de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 10 de esta ley.
- b) Acreditación, en el momento de la transformación, de que se reúnen las condiciones específicas fijadas para la clase de IIC resultante, salvo las condiciones para las que esta ley y su normativa de desarrollo establezcan un plazo a contar desde la inscripción en el correspondiente registro administrativo.
- c) Reforma de los estatutos sociales o del reglamento de gestión, dejando constancia de la operación en el registro de la CNMV correspondiente y, tratándose de sociedades, previamente en el Registro Mercantil.

- d) Comunicación a los partícipes del acuerdo de transformación cuando se trate de fondos, para que, en su caso, ejerzan los derechos de separación que les correspondan.

Cuando se trate de sociedades, el acuerdo de transformación deberá publicarse o bien en la página web de la sociedad o de su sociedad gestora, o bien en dos periódicos de gran circulación en la provincia respectiva, o bien comunicarse por escrito a todos los socios a través de un procedimiento que asegure la recepción de aquél en el domicilio que figure en la documentación de la sociedad. El acuerdo de transformación reflejará la alternativa adoptada. El Registrador Mercantil remitirá, de oficio, de forma telemática y sin coste adicional alguno el acuerdo inscrito para su publicación en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil».

- e) Presentación en la CNMV del informe de auditoría de los estados financieros que hayan servido para acordar la transformación, cerrados en fecha no anterior a tres meses desde la adopción del acuerdo de transformación. Este requisito no será de aplicación cuando la entidad que se transforme sea una IIC.

TÍTULO IV

Sociedades Gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva

CAPÍTULO III

Condiciones de ejercicio

Artículo 47. Auditoría de cuentas y otras condiciones de ejercicio.

Las sociedades gestoras² deberán someterse a la auditoría de cuentas, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas, ajustando el ejercicio económico al año natural.

Resultará de aplicación a la auditoría de las SGIIC lo previsto en el artículo 92, párrafo c) de la Ley del Mercado de Valores.

Reglamentariamente se establecerán los coeficientes mínimos de inversión, diversificación y endeudamiento que deberán cumplir en todo momento.

Artículo 49. Causas de la revocación.

1. La autorización concedida a una SGIIC o una sucursal de una entidad con domicilio en Estado no miembro de la UE podrá revocarse en los siguientes supuestos:

- a) Si no hace uso de la autorización dentro de los doce meses siguientes a la fecha de la notificación de la misma.
- b) Si renuncia expresamente a la autorización, independientemente de que se transforme en otra entidad o acuerde su disolución.
- c) Si interrumpe, de hecho, la gestión de IIC autorizadas durante un período superior a seis meses.

² Ver TRLAC d.a. 1ª

1.4.2. LEY DE INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA

- d) Si durante un año realiza un volumen de actividad inferior al que reglamentariamente se determine.
- e) Si incumple de forma sobrevenida cualquiera de los requisitos para la obtención de la autorización y para ejercer la actividad según lo previsto en esta Ley. No obstante, en el caso de que los recursos propios de una sociedad gestora desciendan por debajo de los límites fijados, la CNMV podrá, de manera excepcional y de forma motivada, conceder un plazo no superior a seis meses para que se corrija la situación o cesen las actividades de la sociedad gestora.
- f) Cuando se dé el supuesto previsto en el artículo 45.10 de esta Ley o se infrinjan de manera grave o sistemática las disposiciones previstas en esta Ley o en el resto de normas que regulen el régimen jurídico de las sociedades gestoras de las IIC.
- g) Como sanción, según lo previsto en el título VI de esta Ley.
- h) Cuando se dé alguna de las causas de disolución forzosa previstas en la Ley de Sociedades de Capital.
- i) Si se hubiera obtenido la autorización en virtud de declaraciones falsas, omisiones o por otro medio irregular.
- j) Si se acuerda la apertura de un procedimiento concursal.
- k) El incumplimiento grave y sistemático de las obligaciones en relación con los registros.
- l) El incumplimiento durante tres meses de las obligaciones con el Fondo de Garantía de Inversiones previsto en el título VI de la Ley del Mercado de Valores.
- m) Cuando el informe de auditoría de las cuentas anuales se haya emitido con opinión denegada.

2. Toda autorización revocada a una sociedad gestora española que realice cualquier actuación transfronteriza de conformidad con lo previsto en el artículo 54 de esta Ley deberá notificarse a las autoridades competentes del Estado miembro de acogida.

Cuando la sociedad de gestión lleve a cabo las funciones de administración, representación, gestión de las inversiones y gestión de las suscripciones y reembolsos de IIC autorizadas en otro Estado miembro de la Unión Europea en virtud de la Directiva 2009/65/CE, la CNMV consultará a las autoridades competentes del Estado miembro de origen de la IIC antes de retirar la autorización.

TÍTULO VI

Normas de conducta, supervisión, intervención y sanción

CAPÍTULO II

Supervisión e inspección

Artículo 71 ter. Cooperación transfronteriza entre autoridades competentes.

1. La CNMV cooperará con las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea siempre que sea necesario para llevar a cabo las funciones esta-

blecidas o ejercer las facultades conferidas en esta Ley. Asimismo, cooperará con éstas siempre que sea necesario para llevar a cabo las funciones establecidas o ejercer las facultades conferidas a dichas autoridades competentes por su normativa nacional que transponga la Directiva 2009/65/CE.

La CNMV prestará ayuda a las autoridades competentes de los demás Estados miembros. En particular, facilitará de forma inmediata la información necesaria para el desempeño por estas autoridades de sus funciones y colaborará en actividades de investigación o supervisión. La CNMV podrá ejercer sus poderes para fines de cooperación, incluso en casos en que el comportamiento investigado no constituya una infracción de la normativa vigente en España.

Igualmente la CNMV cooperará con la Autoridad Europea de Valores y Mercados de conformidad con el Reglamento (UE) n.º 1095/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo de 24 de noviembre de 2010 por el que se crea una Autoridad Europea de Supervisión (Autoridad Europea de Valores y Mercados), se modifica la Decisión 716/2009/CE y se deroga la Decisión 2009/77/CE de la Comisión, y transmitirá, sin demora, a dicha Autoridad toda la información necesaria para el cumplimiento de sus tareas, de conformidad con el artículo 35 de dicho Reglamento.

2. Cuando la CNMV tenga motivos fundados para sospechar que entidades no sujetas a su supervisión están realizando o han realizado en el territorio de otro Estado miembro de la UE actividades contrarias a las disposiciones nacionales de ese Estado por las que se haya transpuesto la Directiva 2009/65/CE, lo notificará del modo más concreto posible a la autoridad competente de dicho Estado miembro. Esta comunicación se entenderá sin perjuicio de las competencias que pueda ejercer la CNMV.

3. Asimismo, cuando la CNMV reciba una notificación de la autoridad competente de otro Estado miembro de la UE en la que se señale la existencia de motivos fundados para sospechar que entidades no sujetas a la supervisión de esa autoridad competente están realizando o han realizado en territorio español actividades contrarias a esta Ley, y a sus disposiciones de desarrollo, la CNMV deberá adoptar las medidas oportunas para corregir esta situación. Además, comunicará a la autoridad competente notificante el resultado de su intervención y, en la medida de lo posible, los avances intermedios significativos.

4. La CNMV podrá pedir la cooperación de la autoridad competente de otro Estado miembro de la UE en una actividad de supervisión, para una verificación in situ o una investigación en el territorio de este último, en el marco de las competencias conferidas en esta Ley y su normativa de desarrollo.

En el caso de que sea la CNMV la que realice dicha verificación o investigación in situ, aceptará que el personal de la autoridad competente del Estado miembro en cuyo territorio va a tener lugar la verificación o investigación in situ, acompañe al de la CNMV.

En el caso de que sea la autoridad competente del Estado miembro en cuyo territorio va a tener lugar la verificación o investigación in situ la que realice ésta, la CNMV podrá pedir que su personal acompañe al de esta autoridad.

5. En caso de que la Comisión Nacional del Mercado de Valores reciba por parte de la autoridad competente de otro Estado miembro de la UE una solicitud de petición

de cooperación en una actividad de supervisión, una verificación in situ o a una investigación:

- a) realizará ella misma la verificación o investigación;
- b) permitirá que la realicen las autoridades que hayan presentado la solicitud, o
- c) permitirá que la realicen auditores de cuentas o expertos.

En el caso de que sea la CNMV la que realice la verificación o investigación in situ a que se refiere el párrafo anterior, aceptará que el personal de la autoridad competente del Estado miembro de la UE solicitante acompañe al de la CNMV. En todo caso, la verificación o investigación se mantendrá bajo el control de la CNMV.

En el caso de que la CNMV permita que sea la autoridad competente del Estado miembro de la UE solicitante la que realice la verificación o investigación in situ, podrá pedir que su personal acompañe al de esta autoridad.

6. La CNMV podrá negarse a dar curso a una solicitud de cooperación en una investigación o una verificación in situ conforme al apartado 5, o a intercambiar información conforme al apartado 1 solamente en caso de que:

- a) dicha investigación, verificación in situ o intercambio de información pueda atentar contra la soberanía, la seguridad o el orden público;
- b) se haya incoado un procedimiento judicial por los mismos hechos y contra las mismas personas en España;
- c) se haya dictado ya una resolución judicial firme con respecto a las mismas personas y los mismos hechos en España.

La CNMV notificará la denegación a la autoridad competente solicitante. En la notificación deberá motivarse la decisión adoptada.

7. Si la solicitud de cooperación en una investigación o una verificación in situ conforme al apartado 4, o de que el personal de la CNMV acompañe al de la autoridad competente del otro Estado miembro en estas actuaciones, o la dirigida a intercambiar información, es rechazada por parte de las autoridades competentes del otro Estado miembro, o no se le da curso en un plazo razonable desde la remisión de dicha solicitud por parte de la CNMV a la otra autoridad competente, la CNMV podrá ponerlo en conocimiento de la Autoridad Europea de Valores y Mercados, de conformidad con el artículo 19 del Reglamento (UE) n.º 1095/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo de 24 de noviembre de 2010 por el que se crea una Autoridad Europea de Supervisión (Autoridad Europea de Valores y Mercados), se modifica la Decisión 716/2009/CE y se deroga la Decisión 2009/77/CE de la Comisión.

Artículo 71 quinquies. *Intercambio de información y secreto profesional.*³

La aplicación de los artículos 90 y 91.bis.4 de la Ley 24/1988 no impedirá el intercambio de información entre la CNMV u otra autoridad competente de otro Estado miembro y:

- a) El Banco de España, la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones u otra entidad que realice funciones homólogas en otro Estado miembro.

³ Ver TRLAC art. 25 y RLAC arts. 57 y 59

- b) La administración concursal, de conformidad con lo establecido en la Ley 22/2003, u otra entidad que realice funciones homólogas en otro Estado miembro.
- c) Los auditores de las cuentas de las empresas de seguros, entidades de crédito, empresas de inversión y otras entidades financieras, de conformidad con lo establecido en la Ley 19/1988, u otra entidad que realice funciones homólogas en otro Estado miembro.
- d) La Autoridad Europea de Valores y Mercados, la Autoridad Bancaria Europea, la Autoridad Europea de Seguros y Pensiones de Jubilación o la Junta Europea de Riesgos Sistémicos.

En particular lo previsto en los artículos 90 y 91.bis.4 de la Ley 24/1988 no impedirá a las autoridades mencionadas en el párrafo anterior el desempeño de su misión de supervisión, ni la transmisión a la sociedad gestora del Fondo de Garantía de Inversiones, prevista en el Real Decreto 948/2001, de 3 de agosto, sobre sistemas de indemnización de los inversores, u otra entidad que realice funciones homólogas en otro Estado miembro, de la información que precisen para la realización de sus funciones.

La información que se intercambie en virtud del párrafo anterior estará sujeta al secreto profesional contemplado en el artículo 90 de la Ley 24/1988.

CAPÍTULO IV

Régimen sancionador

Sección 2.^a Infracciones

Artículo 80. Infracciones muy graves.

Constituyen infracciones muy graves de las personas físicas y jurídicas a las que se refiere el artículo 69 de esta Ley los siguientes actos u omisiones:

- a. La omisión o falsedad en la contabilidad y en la información que se debe facilitar o publicar de conformidad con esta Ley y normas de desarrollo, así como cualquier incumplimiento de las obligaciones de remisión de la información periódica cuando exista un interés de ocultación o negligencia grave atendiendo a la relevancia de la comunicación no realizada y a la demora en que se hubiese incurrido.

Del mismo modo constituye infracción muy grave el suministro a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de la información financiera regulada con datos inexactos o no veraces, o de información engañosa o que omite aspectos o datos, cuando en estos supuestos la incorrección sea relevante. La relevancia de la incorrección se determinará teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes criterios: que se puedan conocer públicamente las circunstancias que permiten influir en la apreciación del valor del patrimonio y en las perspectivas de la institución, en particular los riesgos inherentes que comporta, y que se pueda conocer si la institución cumple o no con la normativa aplicable.

1.4.2. LEY DE INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA

Constituye asimismo infracción muy grave la falta de remisión o la remisión con datos inexactos, no veraces o engañosos a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de cuantos datos o documentos deban remitírsele o ésta requiera en el ejercicio de sus funciones cuando con ello se dificulte la apreciación de la solvencia de la entidad o, en su caso, de la situación patrimonial de las IIC gestionadas.

- b. La inversión en cualesquiera activos distintos de los autorizados legalmente o de los permitidos por el folleto, el documento con los datos fundamentales para el inversor, los estatutos o el reglamento de la IIC, siempre que ello desvirtúe el objeto de la IIC, perjudique gravemente los intereses de los accionistas o partícipes, o se trate de incumplimiento reiterado.
- c. El incumplimiento de la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales.
- d. La realización de operaciones de préstamo bursátil o de valores, así como la pignoración de activos, con infracción de las cautelas que se determinen en las normas de desarrollo de esta Ley o en el folleto, los estatutos o el reglamento de la IIC.
- e. El incumplimiento de los límites a la inversión o de los coeficientes de inversión mínima, o de las condiciones establecidas en el folleto, el documento con los datos fundamentales para el inversor, los estatutos o el reglamento de la IIC, siempre que ello desvirtúe el objeto de la IIC o perjudique gravemente los intereses de los accionistas, partícipes y terceros, o se trate de un incumplimiento reiterado.
- f. La compraventa de las propias acciones en las sociedades de capital variable y la emisión, reembolso o traspaso de acciones o de participaciones con incumplimiento de los límites y condiciones impuestos por esta Ley, sus disposiciones complementarias y los estatutos y reglamentos de gestión de las instituciones, cuando ello perjudique gravemente los intereses de los accionistas, partícipes o se trate de un incumplimiento reiterado.
- g. El incumplimiento de la reserva de actividad prevista en los artículos 14 y 40 de esta Ley, la realización por las sociedades gestoras o por cualquier persona física o jurídica de actividades para las que no estén autorizadas, así como la inobservancia por una sociedad gestora o por sus agentes de las reglas que se establezcan al amparo del artículo 40.3 de esta Ley.
- h. La resistencia o negativa a la inspección establecida en el artículo 70.
- i. La realización de operaciones de inversión con incumplimiento de los principios establecidos en el artículo 23 o en contravención de las condiciones establecidas en el folleto, el documento con los datos fundamentales para el inversor, los estatutos o el reglamento de la IIC.
- j. La realización sin autorización de las operaciones contempladas en los artículos 25, 26 y 27, o con incumplimiento de los requisitos establecidos.
- k. El incumplimiento de los plazos de permanencia de las inversiones que se fijen reglamentariamente de acuerdo con lo previsto en el 36.3 de esta Ley o en el folleto, el documento con los datos fundamentales para el inversor, los estatutos o el reglamento de la IIC.

1.4.2. LEY DE INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA

- l. El incumplimiento por las sociedades gestoras que actúen en el marco de esta Ley, de las obligaciones en materia de valoración de inmuebles que se establezcan en desarrollo de lo preceptuado en el artículo 36 de esta Ley.
- m. La comercialización de acciones o participaciones de IIC no inscritas en el correspondiente registro de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- n. El incumplimiento por parte de las sociedades gestoras de las funciones y obligaciones contempladas en el artículo 46, siempre que conlleven un perjuicio grave para los partícipes o accionistas de una IIC.
- ñ. El incumplimiento por parte de los depositarios de las funciones y obligaciones contempladas en los artículos 60 y 62 de esta Ley, siempre que conlleven un perjuicio grave para los partícipes o accionistas de una IIC.
- o. La falta de procedimientos a los que se refiere el artículo 43.1.j) de esta Ley o la presentación por parte de las sociedades de inversión o las sociedades gestoras de deficiencias en la organización administrativa y contable o en los procedimientos de control interno, incluidos los relativos a la gestión de los riesgos cuando tales deficiencias pongan en peligro la solvencia o la viabilidad de la entidad, o cuando se perjudique gravemente o pongan en riesgo los intereses de partícipes o accionistas.
- p. El mantenimiento por las sociedades gestoras durante un período de seis meses de unos recursos propios inferiores a los exigidos por la normativa.
- q. La ausencia de un departamento de atención al cliente en los términos previstos en el artículo 48.
- r. La realización de operaciones vinculadas con incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 67.3, 67.4 y 67.5 de esta Ley y en las normas de desarrollo, cuando fueran exigibles, siempre que perjudiquen gravemente los intereses de los partícipes o accionistas o se trate de una conducta reiterada.
- s. El incumplimiento de las normas de separación del depositario y la sociedad encargada de la gestión de la IIC, establecidas en el artículo 68 de esta Ley y en las normas de desarrollo, siempre que se perjudique gravemente los intereses de los partícipes o accionistas o se trate de una conducta reiterada.
- t. La comisión de infracciones graves cuando durante los cinco años anteriores a su comisión hubiera sido impuesta al infractor sanción firme por el mismo tipo de infracción.
- u. La realización de actuaciones u operaciones prohibidas por normas reguladoras del régimen de IIC o con incumplimiento de los requisitos establecidos en las mismas, salvo que tenga un carácter meramente ocasional o aislado.
- v. El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 28 bis de esta Ley y sus normas de desarrollo cuando ello perjudique gravemente los intereses de los partícipes o accionistas o se trate de una conducta reiterada.
- w. La obtención de la autorización en virtud de declaraciones falsas, omisiones o por otro medio irregular, o el incumplimiento de las condiciones presentadas para la obtención de la autorización cuando en este último caso se produzca perjuicio grave para los intereses de partícipes o accionistas o se trate de una conducta reiterada.

1.4.2. LEY DE INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA

- x. La delegación de las funciones de las sociedades gestoras con incumplimiento de las condiciones impuestas por esta Ley y demás normas de desarrollo cuando se perjudique gravemente los intereses de partícipes o accionistas o se trate de una conducta reiterada o cuando disminuya la capacidad de control interno o de supervisión de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- y. El incumplimiento de las medidas cautelares o aplicadas al margen del ejercicio de la potestad sancionadora acordadas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- z. El incumplimiento de los compromisos asumidos por las sociedades gestoras o sociedades de inversión para subsanar las deficiencias detectadas en el ámbito de la supervisión e inspección, cuando ello perjudique gravemente los intereses de los partícipes o accionistas o se trate de una conducta reiterada.
- z bis. El exceso en los límites a las obligaciones frente a terceros que se fijen reglamentariamente o en el folleto, los estatutos o el reglamento de la IIC cuando ello perjudique gravemente los intereses de los accionistas o partícipes.
- z ter. La valoración de los activos propiedad de las IIC apartándose de lo establecido por la normativa, cuando ello perjudique gravemente los intereses de los partícipes o accionistas, se trate de una conducta reiterada o tenga impacto sustancial en el valor liquidativo de la IIC.
- z quáter. La adquisición de una participación significativa de control incumpliendo lo previsto en el artículo 45 de esta Ley, así como que el titular de una participación significativa incurra en el supuesto de hecho contemplado en el artículo 45.10 de esta Ley y en las normas que lo desarrollen.
- z quinquies. El incumplimiento por la SGIIC de las obligaciones impuestas por el artículo 54.5.ter, siempre que conlleven un perjuicio grave para los inversores o accionistas.
- z sexies. El incumplimiento por parte de las IIC autorizadas en otro Estado Miembro de la UE de las obligaciones que deriven del artículo 15, siempre que conlleven un perjuicio grave para los inversores o accionistas.
- z septies. El incumplimiento de lo previsto en el artículo 17.3, siempre que conlleve un perjuicio grave para los inversores.

1.5. Normas sobre Entidades de Crédito	557
1.5.1. LEY 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros (BOE nº 127 de 28 de mayo de 1985)	559
1.5.2. LEY 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito (BOE nº 182 de 30 de julio de 1988)	567
1.5.3. REAL DECRETO 84/1993, de 22 de enero, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la ley 13/1989, de 26 de mayo, de cooperativas de crédito (BOE nº 43 de 19 de febrero de 1993)	573

Dada la multiplicidad de normas de todo tipo que hacen referencia a la auditoría de cuentas y a los auditores, en este apartado sólo referenciaremos disposiciones legales de rango superior: Leyes y Decretos de ámbito nacional. Además, dentro de las normas seleccionadas, sólo se reproducirán los artículos más directamente relacionados con la auditoría de cuentas.

1.5.1. LEY 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros.

(BOE 127 de 28 de mayo de 1985)

Corrección de errores BOE 135, de 6 de junio de 1985.

Entrada en vigor el 28 de mayo de 1985.

Texto actualizado al 24.03.2012.

Modificaciones.

- Real Decreto 1370/1985, de 1 de agosto, desarrolla su Título Segundo (ref. BOE-a-1985-16769).
- Real Decreto 2254/1985, de 20 de noviembre, desarrolla su Título Primero (ref. BOE-a-1985-25102).
- Orden de 23 de diciembre de 1985, desarrolla su Título Primero por (ref. BOE-a-1985-26782).
- Ley 33/1987, de 23 de diciembre, deroga la disposición adicional 2 (ref. BOE-a-1987-28404).
- Ley 26/1988, de 29 de julio de 1988, deroga el art. 12 y modifica el art. 7 a) (ref. BOE-a-1988-18845).
- Ley 37/1988, de 28 de diciembre, modifica el párrafo primero del art. 1 (ref. BOE-a-1988-29563).
- Ley 13/1992, de 1 de junio, deroga la disposición adicional 3 y modifica el Título II y la disposición transitoria (ref. BOE-a-1992-12545).
- Sentencia 135/1992, de 5 de octubre, declara la desestimación de los recursos 800 y 801/1985 (refs. 85/21102 y 85/21101), en relación con determinados preceptos (ref. BOE-t-1992-24005).
- Ley 44/2002, de 22 de noviembre, modifica los arts. 7 y 11.4 (ref. BOE-a-2002-22807).
- Ley 19/2003, de 4 de julio, añade la disposición adicional 2 (ref. BOE-a-2003-13471).
- Ley 62/2003, de 30 de diciembre de 2003, modifica arts. 8, 9, disposición adicional 2, y añade la disposición transitoria 2 (ref. BOE-a-2003-23936).
- Real Decreto 302/2004, de 20 de febrero, sobre cuotas participativas de las cajas de ahorros, se dicta de conformidad con el art. 7 (ref. BOE-a-2004-3877).
- Ley 5/2005, de 22 de abril, modifica los arts. 8, 9 y 13 (ref. BOE-a-2005-6561).
- Ley 23/2005, de 18 de noviembre, modifica los arts. 5 y 6 (ref. BOE-a-2005-19004).
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre de 2006, declara la vigencia de lo indicado de la disposición adicional 2 (ref. BOE-a-2006-20764).
- Ley 36/2007, de 16 de noviembre, modifica la rúbrica del Título 2, los arts. 6, 8, 9.4, 11, 12.1, y añade el 10 bis y 10 ter (ref. BOE-a-2007-19813).
- Ley 4/2008, de 23 de diciembre, modifica la disposición adicional 2.3 (ref. BOE-a-2008-20802).
- Real Decreto-Ley 9/2009, de 26 de junio, modifica los arts. 7.7 y 7.8 (ref. BOE-a-2009-10575).
- Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, modifica el art. 8.3 (ref. BOE-a-2010-5879).
- Real Decreto-Ley 11/2010, de 9 de julio, modifica los arts. 6.3, 7 y 8.3.d) (ref. BOE-a-2010-11086).
- Ley 2/2011, de 4 de marzo, modifica los arts. 10.bis, 10.ter y 11 (ref. BOE-a-2011-4117).
- Ley 6/2011, de 11 de abril, modifica los arts. 6, 10.bis, 10.ter, la disposición adicional 2 y añade el art. 10.quater (ref. BOE-a-2011-6548).
- Ley 15/2011, de 16 de junio, modifica el art. 6.2 (ref. BOE-a-2011-10531).
- Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, modifica el art. 8.3 (ref. BOE-a-2011-20638).
- Real Decreto-Ley 10/2012, de 23 de marzo, modifica los arts. 10.bis, 10.quater y 13 (ref. BOE-a-2012-4091).

En el texto que figura a continuación, en el que ya han sido tenidas en cuenta las modificaciones anteriores, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

TÍTULO SEGUNDO

Recursos propios mínimos y limitaciones a la actividad de las entidades de crédito por razones de solvencia

Artículo séptimo.

1. A los efectos del presente Título, los recursos propios de las entidades de crédito y de los grupos consolidables de entidades de crédito comprenden:

El capital social.

El fondo fundacional.

Las cuotas participativas de las Cajas de Ahorros.

Las reservas.

Los fondos y provisiones genéricos.

Los fondos de la Obra Benéfico-Social de las Cajas de Ahorros y los de educación y promoción de las Cooperativas de Créditos.

Las participaciones preferentes.

Las financiaciones subordinadas.

Otras partidas exigibles o no, susceptibles de ser utilizadas en la cobertura de pérdidas.

De estos recursos se deducirán las pérdidas, así como cualesquiera activos que puedan disminuir la efectividad de dichos recursos para la cobertura de pérdidas.

2. Las cuotas participativas de las Cajas de Ahorros son valores negociables que representan aportaciones dinerarias de duración indefinida, que pueden ser aplicadas en igual proporción y a los mismos destinos que los fondos fundacionales y las reservas de la Entidad.

3. La emisión de cuotas participativas supondrá la constitución de los siguientes fondos:

a) Fondo de Participación: será igual a la suma del valor nominal de las cuotas participativas que se emiten.

b) Fondo de Reservas de los Cuotapartícipes:

Estará integrado por el porcentaje del excedente de libre disposición correspondiente a las cuotas participativas que no fue destinado ni al Fondo de Estabilización ni satisfecho efectivamente a los quotapartícipes.

c) Fondo de Estabilización: tendrá como finalidad evitar las fluctuaciones excesivas en la retribución de las cuotas participativas. La dotación de este Fondo, así como la aplicación de los recursos del mismo a la retribución de las cuotas participativas deberá acordarse por la Asamblea General.

La constitución del Fondo de Estabilización será optativa.

El Fondo de Participación, el Fondo de Reservas de los Cuotapartícipes y, en caso de existir, el Fondo de Estabilización se aplicarán a la compensación de pérdidas en la misma proporción y orden en que lo sean los fondos fundacionales y las reservas.

El Fondo de Participación y el Fondo de Reservas de Cuotapartícipes tendrán la consideración de recursos propios.

4. Las cuotas participativas confieren a sus titulares, en todo caso, los siguientes derechos:

- a) Participación en el reparto del excedente de libre disposición de la caja en la proporción que el volumen de cuotas en circulación suponga sobre el patrimonio de la caja más el volumen de cuotas en circulación. Se entiende por volumen de cuotas en circulación la suma del Fondo de Participación y el Fondo de Reserva de Cuotapartícipes y el Fondo de Estabilización de las emisiones de cuotas participativas en circulación, y por patrimonio el Fondo Fundacional, las reservas generales de la caja y el Fondo para riesgos bancarios generales.
- b) Suscripción preferente de cuotas participativas en nuevas emisiones, sin perjuicio de su supresión en los términos legalmente previstos.
- c) Obtención de su valor liquidativo en el caso de liquidación.
- d) Canje de las cuotas en los términos previstos en el apartado 9 de este artículo.
- e) Percepción de una retribución de carácter variable con cargo a la parte del excedente de libre disposición que les corresponda o, en su caso, al Fondo de Estabilización.

Adicionalmente, las cuotas participativas podrán conferir a sus titulares la representación de sus intereses en los órganos de gobierno de la entidad emisora, en los términos previstos en la Ley 31/1985, de 2 de agosto, de regulación de las normas básicas sobre Órganos Rectores de las Cajas de Ahorros.

Se entiende por valor liquidativo de cada cuota la parte que corresponda a cada cuota del Fondo de Participación, del Fondo de Reserva de Cuotapartícipes y del Fondo de Estabilización, minorada o incrementada por la parte que le sea atribuible de la pérdida o beneficio del balance de liquidación no distribuido anteriormente.

Se entiende por valor de mercado la media de la cotización en mercado secundario de las últimas 30 sesiones previas a la determinación del hecho que conlleva la operación de amortización. Caso de no ser posible esta determinación, el valor vendrá determinado por la valoración efectuada por un auditor independiente elegido por sorteo de entre los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos como ejercientes en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, que hayan auditado entidades de crédito excluyendo al propio auditor de cuentas de la Caja.

5. Las cuotas participativas no podrán emitirse por un valor inferior a su nominal. Su emisión deberá efectuarse con prima cuando sea necesario para evitar la dilución de los derechos preexistentes sobre el patrimonio y los excedentes futuros. La prima se asignará a las reservas generales de la caja y al fondo de reserva de los cuotapartícipes en la proporción que determine el acuerdo de emisión. El punto de partida para la valoración de la prima de emisión será el valor económico de la Caja de Ahorros que deberá tener en cuenta, entre otros, el valor del fondo de comercio, plusvalías latentes y capacidad real de generación de beneficios en el futuro.

Las cuotas participativas tendrán carácter nominativo y se desembolsarán íntegramente en el momento de la emisión. Su contravalor será siempre en dinero.

Podrán emitirse cuotas participativas de distinta clase o serie, correspondiendo a todas las cuotas de la misma clase iguales derechos.

6. El volumen de cuotas participativas en circulación, no podrá superar el 50 por 100 del patrimonio de la Caja.

7. Las cuotas participativas cotizarán necesariamente en mercados secundarios organizados siempre y cuando su emisión se dirija al público en general. Siempre que coticen en tales mercados resultarán de aplicación las obligaciones previstas en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores para los accionistas y emisores de acciones. Asimismo, será de aplicación a los titulares de cuotas participativas el régimen de control de participaciones significativas en entidades de crédito previsto en el Título VI de la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

No será de aplicación a las cuotas participativas el régimen de las ofertas públicas de adquisición de valores.

8. El órgano competente para acordar cada emisión de cuotas participativas será la Asamblea General, que podrá delegar esta competencia en el Consejo de Administración de la Caja. La citada competencia se entenderá delegada, en todo caso, en los administradores provisionales designados por el Banco de España al amparo de lo dispuesto en el Título III de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. Conforme al artículo 25.1 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, la emisión de cuotas participativas no requerirá autorización administrativa previa.

Estará prohibida la adquisición originaria de cuotas participativas por parte de la Caja o su grupo económico. No obstante, sí se podrá realizar una adquisición derivativa, siempre que el valor nominal de las cuotas que obren en poder de la entidad o su grupo económico no exceda del 5 por 100 de las cuotas totales en circulación. En caso de superar dicho límite, la Caja deberá proceder a la enajenación o amortización del exceso en el plazo máximo de tres meses aplicando en lo restante lo establecido en el artículo 76 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.». La prohibición y el límite a los que se refiere este párrafo no serán, sin embargo, de aplicación cuando las cuotas participativas sean adquiridas por la entidad central del sistema institucional de protección al que pertenezca la caja emisora.

9. En los casos de fusión, las cuotas participativas de las cajas que se extingan se canjearán por cuotas de la caja resultante de la fusión, de forma que el valor económico de sus derechos no sufra alteración.

10. El excedente de libre disposición que, de acuerdo con el apartado 4, corresponda a las cuotas participativas se distribuirá entre los siguientes destinos:

- a) Fondo de Reserva de los Cuotapartícipes.
- b) Retribución efectiva de los Cuotapartícipes.
- c) Fondo de Estabilización, en su caso.

La retribución anual de las cuotas y su distribución deberá ser aprobada por la Asamblea General, quien tendrá en cuenta el coeficiente de solvencia de la Caja a la hora de realizar tal distribución. Sin perjuicio de las atribuciones del Banco de España, dicha distribución no requerirá ninguna autorización administrativa en el ámbito de la ordenación del crédito.

Cuando la Caja de Ahorros o grupo consolidado al que pertenezca presente un déficit de recursos propios sobre el mínimo legalmente exigido, se destinará al Fondo de Reserva de Cuotapartícipes el 100 % del excedente anual correspondiente a las cuotas y la retribución de los cuotapartícipes con cargo al Fondo de Estabilización requerirá previa autorización del Banco de España.

11. La Confederación Española de Cajas de Ahorros podrá emitir cuotas participativas de asociación, siéndoles de aplicación lo dispuesto en los apartados anteriores con las adaptaciones que establezca el Gobierno.

12. Se habilita al Gobierno para regular los criterios para la asignación de las primas de emisión, la retribución en efectivo a que se refiere el párrafo e) del apartado 4, y la atribución de reservas que no procedan de aplicación de resultados, en su caso, de las cuotas participativas, así como las partidas que integran los recursos propios y sus deducciones, pudiendo establecer límites o condiciones a aquellas que presenten una eficacia reducida para la cobertura de pérdidas.

Artículo noveno.

1. La determinación de las normas aplicables en la elaboración de los estados consolidados de los grupos consolidables de entidades de crédito a los que se refiere el apartado 1 del artículo octavo anterior se llevará a cabo según el procedimiento que se establezca de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 48 de la Ley 26/1988, de 29 de julio, de disciplina e intervención de las entidades de crédito. Esta determinación se efectuará respetando los principios que sobre la presentación de las cuentas de los grupos de sociedades se contienen en el libro primero del Código de Comercio y sus disposiciones de desarrollo, si bien podrán introducirse las adaptaciones de obligado cumplimiento que resulten necesarias para las entidades de crédito.

La obligación de elaborar los estados consolidados previstos en el apartado 1 del artículo octavo corresponderá al Consejo de Administración u órgano equivalente de la entidad dominante del grupo consolidable de entidades de crédito ; no obstante, en el caso contemplado en el párrafo c) del apartado 3 de dicho artículo, la entidad obligada será designada por el Banco de España entre las entidades de crédito del grupo.

El Banco de España podrá exigir que los estados consolidables de cierre de ejercicio a que se refiere este apartado, cuando no coincidan con los del grupo de sociedades que establece el Código de Comercio, sean sometidos, con el alcance que determine, al control de los auditores de cuentas de la entidad obligada a elaborarlos.

2. El Banco de España, así como las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, podrán requerir a las entidades sujetas a consolidación de un grupo consolidable de entidades de crédito cuanta información sea necesaria para verificar las consolidaciones efectuadas, analizar los riesgos asumidos por el conjunto de entidades consolidadas y evaluar los procesos de gestión de riesgos y los mecanismos de control interno de las entidades integrantes del grupo; asimismo podrán, con igual objeto, inspeccionar sus libros, documentación y registros.

Cuando de las relaciones económicas, financieras o gerenciales de una entidad de crédito con otras entidades quepa presumir la existencia de una relación de control en

el sentido indicado, sin que las entidades hayan procedido a la consolidación de sus estados contables, el Banco de España, así como las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, podrán solicitar informaciones a esas entidades o inspeccionarlas, a los efectos de determinar la procedencia de la consolidación.

3. El Banco de España, así como las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, podrán solicitar información de las personas físicas e inspeccionar a las entidades no financieras con las que exista una relación de control en el sentido establecido por el apartado 2 del artículo anterior, a efectos de determinar su incidencia en la situación jurídica, financiera y económica de las entidades de crédito y de sus grupos consolidables. En particular, y cuando se trate de la entidad dominante de una entidad de crédito, el Banco de España deberá efectuar una supervisión general de las operaciones entre la entidad de crédito o su grupo consolidable y la entidad no financiera dominante y sus dependientes.

4. Reglamentariamente se determinarán las condiciones en las que el Banco de España podrá no exigir el cumplimiento individual íntegro de las exigencias de recursos propios a las entidades de crédito españolas integradas en un grupo consolidable de entidades de crédito de los indicados en las letras a) y b) del artículo octavo.3. Así mismo, el Banco de España podrá adoptar otras medidas para asegurar una distribución adecuada de los recursos propios y riesgos entre las entidades que compongan el grupo consolidable y, en todo caso, vigilará la situación individual de solvencia de cada una de las entidades de crédito que integren dichos grupos.

Artículo décimo ter.

1. Los grupos consolidables de entidades de crédito y las entidades de crédito no integradas en uno de estos grupos consolidables harán pública, tan pronto como sea viable, al menos con periodicidad anual y debidamente integrada en un solo documento denominado Información con relevancia prudencial, información concreta sobre aquellos datos de su situación financiera y actividad en los que el mercado y otras partes interesadas puedan tener interés con el fin de evaluar los riesgos a los que se enfrentan, su estrategia de mercado, su control de riesgos, su organización interna y su situación al objeto de dar cumplimiento a las exigencias mínimas de recursos propios previstas en esta Ley.

También se publicará la siguiente información relativa a las prácticas y políticas de remuneración de las entidades de crédito para aquellas categorías de empleados cuyas actividades profesionales puedan tener impacto en sus perfiles de riesgo:

- a) Información sobre el proceso de decisión utilizado para determinar la política de remuneración.
- b) Información sobre las características fundamentales del sistema de remuneración, en especial en relación con los componentes que tengan carácter variable o prevean la entrega de acciones o derechos sobre ellas;
- c) Información respecto a la relación entre remuneración, funciones desarrolladas, su efectivo desempeño y los riesgos de la entidad;
- d) Información cuantitativa agregada sobre las remuneraciones, desglosada por ámbito de actividad;

1.5.1. LEY DE COEFICIENTES DE INVERSIÓN, RECURSOS PROPIOS Y OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN DE LOS INTERMEDIARIOS FINANCIEROS

El Banco de España determinará la información mínima que deberá ser objeto de publicación con arreglo a los párrafos anteriores. En todo caso, las entidades podrán omitir las informaciones que no tengan importancia relativa y, con la oportuna advertencia, los datos que consideren reservados o confidenciales; también podrán determinar el medio, lugar y modo de divulgación del citado documento.

Se exceptúa de las obligaciones previstas en este artículo a los grupos o entidades de crédito individuales controlados por otras entidades de crédito o sociedades financieras de cartera autorizadas o constituidas en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo cuando entre ellas se encuentre una entidad de crédito importante, sea de acuerdo con el criterio que la autoridad responsable de supervisión consolidada del grupo haya comunicado al Banco de España, sea en criterio de este último, en atención a su actividad en España o a su importancia relativa dentro del grupo.

A esos mismos efectos, los grupos y entidades adoptarán una política formal para el cumplimiento de dichos requisitos de divulgación, la verificación de la suficiencia y exactitud de los datos divulgados y de la frecuencia de su divulgación, y dispondrán de procedimientos que permitan evaluar la adecuación de dicha política.

Las mismas obligaciones de divulgación serán exigibles, de forma individual o subconsolidada, a las entidades de crédito españolas o extranjeras constituidas en otro Estado miembro de la Unión Europea, filiales de entidades de crédito españolas, en los casos que el Banco de España así lo considere en atención a su actividad o importancia relativa dentro del grupo. En el caso de que la obligación afecte a filiales extranjeras, el Banco de España remitirá la correspondiente resolución a la entidad española dominante, que estará obligada a adoptar las medidas necesarias para darle cumplimiento efectivo.

2. Salvo autorización del Banco de España, la divulgación, en cumplimiento de los requerimientos mercantiles o del mercado de valores, de los datos a que se refiere el apartado 1, no eximirá de su integración en la forma prevista por dicho apartado.

3. A las entidades obligadas a divulgar la información a que se refiere el apartado 1, el Banco de España podrá exigirles:

- a) La verificación por auditores o expertos independientes, o por otros medios satisfactorios a su juicio, de las informaciones que no estén cubiertas por la auditoría de cuentas,
- b) Que divulguen una o varias de dichas informaciones, bien de manera independiente en cualquier momento, bien con frecuencia superior a la anual, y a que establezcan plazos máximos para la divulgación,
- c) Que empleen para la divulgación medios y lugares distintos de los estados financieros.

1.5.2. LEY 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito.

(BOE 182 de 30 de julio de 1988)

Entrada en vigor el 18 de agosto de 1988.

Texto actualizado al 24.03.2012.

Modificaciones.

- Ley 9/1992, de 30 de abril, deroga el número quinto y modifica el segundo de la disposición adicional primera (ref. BOE-a-1992-9441).
- Ley 13/1992, de 1 de junio, modifica los arts. 16.1 y 48.1 (ref. BOE-a-1992-12545).
- Ley 2/1994, de 30 de marzo, modifica el art. 48.2 (ref. BOE-a-1994-7556).
- Ley 3/1994, de 14 de abril, añade los títulos v y vi, modifica determinados preceptos y deroga los apartados 2, 4 y 5 de la disposición adicional segunda (ref. BOE-a-1994-8489).
- Ley 13/1994, de 1 de junio, deroga el párrafo 1 de la disposición adicional 8 y modifica los arts. 4, 5 y 18 (ref. BOE-a-1994-12553).
- Ley 30/1995, de 8 de noviembre, deroga la disposición adicional primera (ref. BOE-a-1995-24262).
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, deroga los apartados 2 a 7 de la disposición adicional 7 (ref. BOE-a-1995-27752).
- Sentencia 96/1996, de 30 de mayo, declara la inconstitucionalidad del art. 42 con los efectos del f.j 22 y 23 y la constitucionalidad del 42.2 según el f.j.7 y lo indicado del 43 bis, apartado 8 en el sentido expuesto en el f.j 13 (ref. BOE-t-1996-14274).
- Ley 12/1998, de 28 de abril, deroga lo indicado de los arts. 4, 5 y 10 y modifica el art. 18 (ref. BOE-a-1998-10047).
- Ley 44/2002, de 22 de noviembre, modifica los arts. 4, 5, 9 a 13, 28, 29, 43, 48 y añade la disposición adicional 1 (ref. BOE-a-2002-22807).
- Ley 53/2002, de 30 de diciembre, añade la disposición adicional 15 (ref. BOE-a-2002-25412).
- Ley 5/2005, de 22 de abril, modifica los arts. 4, 5, 16 y 43 (ref. BOE-a-2005-6561).
- Ley 6/2005, de 22 de abril, añade el art. 37 bis y suprime el 38.3 (ref. BOE-a-2005-6562).
- Ley 36/2007, de 16 de noviembre, modifica los arts. 4, 5, 30.bis, 43.4 y 43 bis (ref. BOE-a-2007-19813).
- Ley 41/2007, de 7 de diciembre, modifica el art. 48 (ref. BOE-a-2007-21086).
- Real Decreto-ley 9/2009, de 26 de junio, modifica el art. 4 (ref. BOE-a-2009-10575).
- Ley 5/2009, de 29 de junio, modifica los arts. 5, 43, 56 a 60 y añade el art. 58.bis (ref. BOE-a-2009-10751).
- Ley 16/2009, de 13 de noviembre, modifica el art 52 (ref. BOE-a-2009-18118).
- Ley 2/2011, de 4 de marzo, modifica los arts. 5, 9 a 13, 29, 30.bis y 43.bis (ref. BOE-a-2011-4117).
- Ley 21/2011, de 26 de julio modifica los arts. 28.2, 43 bis y 52 (ref. BOE-a-2011-12909).
- Real Decreto-ley 10/2012, de 23 de marzo, modifica los arts. 23. bis y 49 (ref. BOE-a-2012-4091).

En el texto que figura a continuación, en el que ya han sido tenidas en cuenta las modificaciones anteriores, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

TÍTULO I
Régimen sancionador de las entidades de crédito

CAPÍTULO II
Infracciones

Artículo 3.

Las infracciones de normas de ordenación y disciplina a que se refiere el artículo 1.º de esta Ley se clasifican en infracciones muy graves, graves y leves.

Artículo 4.

Constituyen infracciones muy graves:

- a) La realización de los actos que a continuación se relacionan, sin autorización cuando ésta sea preceptiva, sin observar las condiciones básicas fijadas en la misma, u obtenerla por medio de declaraciones falsas o por otro medio irregular:

Primero.—Fusiones, absorciones o escisiones que afecten a las entidades de crédito.

Segundo.—Adquisición, directa o indirecta, de acciones u otros títulos representativos del capital, o cesión de sus derechos políticos, de:

— Entidades de crédito españolas por otras entidades de crédito, españolas o extranjeras, o por persona jurídica filial o dominante de las mismas.

— Entidades de crédito españolas por otras personas físicas o jurídicas, españolas o extranjeras, cuando suponga el control de derecho o de hecho de aquéllas, o el cambio en el mismo.

— Entidades de crédito extranjeras, por entidades de crédito españolas o por entidad filial o dominante de éstas.

Tercero.—Distribución de reservas, expresas u ocultas.

Cuarto.—Apertura por entidades de crédito españolas de oficinas operativas en el extranjero.

- b) El mantener durante un período de seis meses unos recursos propios inferiores a los exigidos para obtener la autorización correspondiente al tipo de entidad de crédito de que se trate.
- c) Incurrir las entidades de crédito o el grupo consolidado o el conglomerado financiero a que pertenezcan en insuficiente cobertura de los requerimientos de recursos propios mínimos, cuando estos se sitúen por debajo del 80 por ciento del mínimo establecido reglamentariamente en función de los riesgos asumidos, o por debajo del mismo porcentaje de los requerimientos de recursos propios exigidos, en su caso, por el Banco de España a una entidad determinada, permaneciendo en tal situación por un periodo de, al menos, seis meses.
- d) El ejercicio de actividades ajenas a su objeto exclusivo legalmente determinado, salvo que tenga un carácter meramente ocasional o aislado.

1.5.2. LEY DE DISCIPLINA E INTERVENCIÓN DE LAS ENTIDADES DE CRÉDITO

- e) La realización de actos u operaciones prohibidas por normas de ordenación y disciplina con rango de Ley o con incumplimiento de los requisitos establecidos en las mismas, salvo que tenga un carácter meramente ocasional o aislado.
- f) Carecer de la contabilidad exigida legalmente o llevarla con irregularidades esenciales que impidan conocer la situación patrimonial y financiera de la entidad o del grupo consolidable o conglomerado financiero al que pertenezcan.
- g) El incumplimiento de la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría de cuentas conforme a la legislación vigente en la materia.¹
- h) La negativa o resistencia a la actuación inspectora, siempre que medie requerimiento expreso y por escrito al respecto.
- i) La falta de remisión al órgano administrativo competente de cuantos datos o documentos deban remitírsele o requiera en el ejercicio de sus funciones, o su falta de veracidad, cuando con ello se dificulte la apreciación de la solvencia de la entidad o la del grupo consolidable o conglomerado financiero a que pertenezca. A los efectos de esta letra, se entenderá que hay falta de remisión cuando esta no se produzca dentro del plazo concedido al efecto por el órgano competente al recordar por escrito la obligación o reiterar el requerimiento.
- j) El incumplimiento del deber de veracidad informativa debida a sus socios, a los depositantes, prestamistas, y al público en general, así como el incumplimiento del deber de confidencialidad sobre los datos recibidos de la Central de Información de Riesgos, su uso para fines diferentes de los previstos en la Ley reguladora de la misma, o la solicitud de informes sobre personas titulares de riesgos fuera de los casos expresamente autorizados en dicha Ley. Todo ello siempre que, por el número de afectados o por la importancia de la información, tales incumplimientos puedan estimarse como especialmente relevantes.
- k) La realización de actos fraudulentos o la utilización de personas físicas o jurídicas interpuestas con la finalidad de conseguir un resultado cuya obtención directa implicaría la comisión de al menos una infracción grave.
- l) El adquirir participaciones significativas o aumentarlas infringiendo lo previsto en el Título VI de esta Ley.
- ll) El poner en peligro la gestión sana y prudente de una entidad de crédito mediante la influencia ejercida por el titular de una participación significativa, según lo previsto en el artículo 62 de esta Ley.
- m) Las infracciones graves cuando durante los cinco años anteriores a su comisión hubiera sido impuesta a la entidad de crédito sanción firme por el mismo tipo de infracción.
- n) Presentar la entidad de crédito, o el grupo consolidable o conglomerado financiero a que pertenezca, deficiencias en su estructura organizativa, en sus mecanismos de control interno o en sus procedimientos administrativos y contables, incluidos los relativos a la gestión y control de los riesgos, cuando tales

¹ Ver TRLAC d.a. 1ª

1.5.2. LEY DE DISCIPLINA E INTERVENCIÓN DE LAS ENTIDADES DE CRÉDITO

deficiencias pongan en peligro la solvencia o viabilidad de la entidad o la del grupo consolidable o conglomerado financiero al que pertenezca.

- ñ) El incumplimiento de las políticas específicas que, con carácter particular, hayan sido exigidas por el Banco de España a una entidad determinada en materia de provisiones, tratamiento de activos o reducción del riesgo inherente a sus actividades, productos o sistemas, cuando las referidas políticas no se hayan adoptado en el plazo y condiciones fijados al efecto por el Banco de España y el incumplimiento ponga en peligro la solvencia o viabilidad de la entidad.
- o) El incumplimiento de las restricciones o limitaciones impuestas por el Banco de España respecto de los negocios, las operaciones o la red de una determinada entidad.
- p) La falta de remisión al Banco de España por parte de los administradores de una entidad de crédito del plan de retorno al cumplimiento de las normas de solvencia o del plan al que se refiere el artículo 6.1 del Real Decreto-ley 9/2009, de 26 de junio de 2009, sobre reestructuración bancaria y reforzamiento de los recursos propios de las entidades de crédito, cuando ello resulte procedente. Se entenderá que existe falta de remisión cuando hubiera transcurrido el plazo establecido para efectuar la misma, a contar desde el momento en que los administradores conocieron o debieron conocer que la entidad se encontraba en alguna de las situaciones que determinan la existencia de dicha obligación.

TÍTULO IV

Disposiciones complementarias

Artículo 48.

1. Se faculta al Ministro de Economía y Hacienda para establecer y modificar las normas de contabilidad y los modelos a que deberá sujetarse el balance y la cuenta de resultados de las entidades de crédito, así como los balances y cuentas de resultados consolidados previstos en la Ley 13/1985, de 25 de mayo, disponiendo la frecuencia y el detalle con que los correspondientes datos deberán ser suministrados a las autoridades administrativas encargadas de su control y hacerse públicos con carácter general por las propias entidades de crédito. En el uso de esta facultad, cuyo ejercicio podrá encomendar el Ministro citado al Banco de España no existirán más restricciones que la exigencia de que los criterios de publicidad sean homogéneos para todas las entidades de crédito de una misma categoría y análogos para las diversas categorías de entidades de crédito.

Para el establecimiento y modificación de las señaladas normas y modelos, con la excepción de los estados contables reservados, será preceptivo el informe previo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Se faculta al Ministro de Economía y Hacienda para que, con el fin de proteger los legítimos intereses de la clientela activa y pasiva de las entidades de crédito y sin

perjuicio de la libertad de contratación que, en sus aspectos sustantivos y con las limitaciones que pudieran emanar de otras disposiciones legales, deba presidir las relaciones entre las entidades de crédito y su clientela, pueda:

- a) Establecer que los correspondientes contratos se formalicen por escrito y dictar las normas precisas para asegurar que los mismos reflejen de forma explícita y con la necesaria claridad los compromisos contraídos por las partes y los derechos de las mismas ante las eventualidades propias de cada clase de operación, en especial, las cuestiones referidas a la transparencia de las condiciones financieras de los créditos o préstamos hipotecarios. A tal efecto, podrá determinar las cuestiones o eventualidades que los contratos referentes a operaciones financieras típicas con su clientela habrán de tratar o prever de forma expresa, exigir el establecimiento por las entidades de modelos para ellos e imponer alguna modalidad de control administrativo sobre dichos modelos. La información relativa a la transparencia de los créditos o préstamos hipotecarios, siempre que la hipoteca recaiga sobre una vivienda, se suministrará con independencia de la cuantía de los mismos.
- b) Imponer la entrega al cliente de un ejemplar del contrato, debidamente suscrito por la entidad de crédito.
- c) Establecer que las entidades de crédito comuniquen a las autoridades administrativas encargadas de su control y den a conocer a su clientela cualesquiera condiciones relativas a sus operaciones activas y pasivas, con obligación de aplicar las mismas en tanto no se comunique o dé a conocer su modificación.
- d) Dictar las normas necesarias para que la publicidad, por cualquier medio, de las operaciones activas y pasivas de las entidades de crédito incluya todos los elementos necesarios para apreciar sus verdaderas condiciones, regulando las modalidades de control administrativo de dicha publicidad, y pudiendo establecer, entre ellas, el régimen de previa autorización.
- e) Efectuar, por sí o a través del Banco de España, la publicación regular, con carácter oficial, de determinados índices o tipos de interés de referencia que puedan ser aplicados por las entidades de crédito a los préstamos a interés variable, especialmente en el caso de préstamos hipotecarios.
Sin perjuicio de la libertad de contratación, el Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer requisitos especiales en cuanto al contenido informativo de las cláusulas contractuales definitorias del tipo de interés, y a la comunicación al deudor del tipo aplicable en cada período, para aquellos contratos de préstamo a interés variable en los que se pacte la utilización de índices o tipos de interés de referencia distintos de los oficiales señalados en el párrafo precedente.
- f) Extender el ámbito de aplicación de las normas dictadas al amparo de los apartados precedentes a cualesquiera contratos u operaciones de la naturaleza prevista en dichas normas, aun cuando la entidad que intervenga no tenga la condición de entidad de crédito.
- g) Regular las especialidades de la contratación de servicios bancarios de forma electrónica con arreglo a lo que establezcan las normas que, con carácter general, regulan la contratación por vía electrónica.

1.5.2. LEY DE DISCIPLINA E INTERVENCIÓN DE LAS ENTIDADES DE CRÉDITO

- h) Determinar la información mínima que las entidades de crédito deberán facilitar a sus clientes con antelación razonable a que estos asuman cualquier obligación contractual con la entidad o acepten cualquier contrato u oferta de contrato, así como las operaciones o contratos bancarios en que tal información pre-contractual será exigible. Dicha información tendrá por objeto permitir al cliente conocer las características esenciales de los productos propuestos y evaluar si estos se ajustan a sus necesidades y, cuando pueda verse afectada, a su situación financiera.

3. Las normas que se aprueben al amparo del número 1 anterior tendrán carácter básico conforme a lo dispuesto en el artículo 149.1.11.^a y 13.^a de la Constitución. Las disposiciones que, en el ejercicio de sus competencias, puedan dictar las Comunidades Autónomas sobre las materias contempladas en el número 2 anterior no podrán ofrecer un nivel de protección de la clientela inferior al que derive de las disposiciones que se aprueben por el Ministro de Economía y Hacienda al amparo de dicho número.

DISPOSICIONES ADICIONALES

Decimoquinta.

Cuando los órganos competentes de las Comunidades Autónomas, y Organismos o Entidades dependientes de éstas acuerden, en el ejercicio de sus competencias en relación con Cajas de Ahorros u otras entidades, recabar la colaboración de auditores de cuentas o sociedades de auditoría de cuentas para llevar a cabo, en el ejercicio de dichas competencias, trabajos distintos de los de auditoría regulados en el artículo 1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas,² la prestación de la colaboración en el ejercicio de esas facultades será incompatible con la realización simultánea o en los cinco años anteriores o posteriores de cualquier trabajo de auditoría de cuentas en estas mismas entidades o sus sociedades vinculadas, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el artículo 8 de la Ley de Auditoría de Cuentas.

² Ver RLAC art. 3.2

1.5.3. REAL DECRETO 84/1993, de 22 de enero, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la ley 13/1989, de 26 de mayo, de cooperativas de crédito.

(BOE 43 de 19 de febrero de 1993)

Entrada en vigor el 21 de marzo de 1993.

Corrección de errores BOE 65 de 17 de marzo de 1993.

Texto actualizado al 5 de marzo de 2011.

Modificaciones:

- Real Decreto 1245/1995 de 14 de julio, deroga el art. 9.1.c), la Disposición transitoria cuarta y modifica los arts. 2.1.b) y 3.1.a), b) y c) (Ref. BOE-A-1995-18450).
- Real Decreto 692/1996 de 26 de abril, modifica los arts. 2 y 5 (Ref. BOE-A-1996-11609).
- Ley 27/1999 de 16 de julio, suprime la disposición adicional tercera (Ref. BOE-A-1999-15681).
- Sentencia 275/2000, de 16 de noviembre, declara que la disposición final 4 vulnera las competencias de la Generalidad Valenciana y la desaparición sobrevenida de objeto respecto al art. 9.1.c) (Ref. BOE-T-2000-22614).
- Real Decreto 54/2005, de 21 de enero, modifica los arts. 1, 2 y 4 (Ref. BOE-A-2005-1153).
- Real Decreto 1309/2005 de 4 de noviembre, modifica el art. 10 (Ref. BOE-A-2005-18356).
- Real Decreto 1332/2005 de 11 de noviembre, modifica el art. 2.2 (Ref. BOE-A-2005-19250).

En el texto que figura a continuación, en el que ya han sido tenidas en cuenta las modificaciones anteriores, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

CAPÍTULO I

Creación de cooperativas de crédito

Artículo 4. *Requisitos de la solicitud.*

1. La solicitud de autorización para la creación de una cooperativa de crédito cuyo ámbito proyectado no exceda del autonómico se presentará ante el órgano competente de la Comunidad Autónoma del domicilio de la proyectada entidad, quien en el plazo máximo de dos meses la elevará con su informe a la Dirección general del Tesoro y Política Financiera. Si el ámbito excediera del autonómico se presentará ante el centro directivo citado, quien solicitará informe a la Comunidad Autónoma del domicilio social de la entidad en proyecto, continuándose la tramitación del expediente si no se recibe dicho informe transcurridos dos meses desde la solicitud. En ambos casos, la solicitud deberá ir acompañada de los siguientes documentos:

- a) Proyecto de Estatutos sociales, acompañado de la certificación sobre la denominación propuesta, a la que se refiere el apartado 3 de este artículo.
- b) Programa de actividades, en el que de modo específico deberá constar el género de operaciones que se pretenden realizar, la estructura de la organiza-

1.5.3. REGLAMENTO DE LAS COOPERATIVAS DE CRÉDITO

ción de la entidad y la vinculación de aquellas operaciones a las necesidades financieras de los socios, así como los procedimientos y órganos de control interno y de comunicación que se establezcan para prevenir e impedir la realización de operaciones relacionadas con el blanqueo de capitales.

- c) Relación de los socios que han de constituir la sociedad, cuyo número habrá de respetar los mínimos establecidos en el artículo 5 de la Ley 13/1989, o en la legislación autonómica, con indicación de sus respectivas aportaciones al capital social. Tratándose de socios que tengan la consideración de personas jurídicas, se facilitarán las cuentas anuales¹ y los datos económico-financieros más relevantes de sus dos últimos ejercicios, los informes de auditoría —si los hubiere—, las participaciones en su capital con porcentajes superiores al 5 por 100 y la composición de sus órganos de administración.
- d) Relación de personas que hayan de integrar el primer Consejo Rector y de quienes hayan de ejercer como Directores generales o asimilados, con información detallada sobre la trayectoria y actividad profesional de todos ellos.
- e) Justificación de haber constituido en el Banco de España, en metálico o en valores públicos, un depósito equivalente al 20 por 100 del capital social mínimo exigible.

2. En todo caso, cabrá exigir a los promotores cuantos datos, informes o antecedentes se consideren oportunos para verificar el cumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos en este Reglamento.

3. La certificación negativa sobre la denominación propuesta será doble, una expedida por la Sección Central del Registro de Cooperativas del Instituto Nacional de Fomento de la Economía Social o, en su caso, por la Comunidad Autónoma competente, las cuales previamente habrán solicitado al Banco de España informe sobre si en el Registro especial de Cooperativas de Crédito, a cargo de dicho organismo, está inscrita una cooperativa de esta clase con la misma o parecida denominación; además deberá obtenerse certificación negativa del Registro Mercantil Central. La certificación negativa concederá prioridad de uso a quienes primero la hayan solicitado y quedará reservada por el tiempo que dure la tramitación del expediente de constitución dentro de los límites previstos en este Reglamento.

CAPÍTULO II **Régimen Económico**

Artículo 14. *Modalidades y requisitos de la reducción del capital social.*

1. Además de los supuestos legales señalados en el apartado 1 del artículo anterior, la reducción del capital social, cuando no afecte a los recursos propios mínimos o al nivel mínimo obligatorio de dicho capital, puede tener por objeto condonar desem-

¹ Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

bolsos pendientes, constituir o incrementar las reservas, o devolver parcialmente aportaciones siempre que la parte restante supere el mínimo exigible a cada socio, según su respectiva naturaleza jurídica.

2. La reducción del capital social para alcanzar alguna de las finalidades expresamente mencionadas en el apartado anterior, requerirá autorización oficial, según lo previsto en el apartado 4 del artículo 1, previo acuerdo de la Asamblea General adoptado con los requisitos exigidos para modificar los Estatutos, salvo que la reducción no suponga modificación estatutaria, en cuyo caso bastará acuerdo del Consejo Rector, adoptado con las garantías del párrafo primero del artículo 24, apartado 3.

3. El acuerdo asambleario o rector expresará, como mínimo, la cifra de reducción del capital, la finalidad de la misma, el procedimiento mediante el cual la cooperativa ha de llevarlo a cabo, el plazo de ejecución y la suma que haya de abonarse, en su caso, a los socios.

4. El acuerdo de reducción de capital, cuando afecte a la cifra estatutaria del capital social, o a la cuantía superior que la entidad mencione en los documentos a que se refiere el artículo 24.1 del Código de Comercio, deberá ser publicado en dos periódicos de gran circulación en la provincia en que la sociedad tenga su domicilio y, además, si la cooperativa ya estuviese inscrita en el Registro Mercantil antes de adoptar aquel acuerdo, en el Boletín Oficial de este Registro.

5. El derecho de los acreedores de la cooperativa a oponerse a la reducción del capital se ajustará a lo dispuesto en los artículos 166 y 167 del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, sustituyendo la referencia a las acciones por las aportaciones. Además, el Juez podrá considerar garantía suficiente la existencia de una auditoría de cuentas con opinión técnica favorable sobre la imagen económica-financiera y patrimonial de la cooperativa de crédito durante el último ejercicio, si la reducción es acordada en el primer semestre, o referida a este período si dicha reducción se decide en la segunda parte del ejercicio.

CAPÍTULO III

Órganos sociales y dirección

Artículo 26. Órganos estatutarios.

1. Sin perjuicio de la obligación legal de someter a auditoría sus cuentas anuales,² las cooperativas de crédito podrán prever en sus Estatutos la existencia de interventores, a los que habrán de encomendar otras funciones distintas de la tarea revisora de cuentas. Cuando asuman otras competencias técnico-económicas, la mayoría de dichos cargos habrán de reunir los requisitos de conocimientos y experiencia a que se refiere el apartado 3 del artículo 2 y todos ellos cumplirán el requisito de honorabilidad del apartado 2 de dicho precepto.

² Ver TRLAC d.a. 1ª

2. También con carácter facultativo podrán existir otros órganos así como un Comité de Recursos, con la composición y funciones que señale el Estatuto, cuyos acuerdos tendrán el carácter que indica el artículo 70, apartado 3, párrafo final, de la Ley 3/1987. Dicho comité podrá recabar, con cargo a la cooperativa, el apoyo de expertos externos cuyo concurso estime necesario para adoptar sus resoluciones, siempre que la materia recurrida así lo aconseje a juicio de, al menos, un tercio de los miembros de dicho órgano. Las funciones de defensor del cliente podrán ser asumidas, respecto a las relaciones crediticias con los socios, por este comité.

CAPÍTULO IV

Otras disposiciones

Artículo 37. Libros y contabilidad.

1. Las cooperativas de crédito llevarán los libros corporativos que exigen el Código de Comercio y la legislación societaria a la que, por razón de su ámbito, aquéllas estuvieren sometidas.

El contenido del derecho de certificación de los socios sobre las sesiones de la Asamblea General se basará en el libro de actas de este órgano y tendrá la extensión prevista en el artículo 26.2 del mencionado Código.

2. Los libros contables se ajustarán a lo dispuesto en los artículos 25 y 28 al 33 del mismo Código.

La legalización de los libros, tanto corporativos como contables, de la cooperativa de crédito se realizará por el Registro Mercantil del domicilio social de ésta.

3. Las entidades reguladas en este Reglamento llevarán la contabilidad de acuerdo con la normativa establecida para las entidades de crédito.

4. Las cuentas anuales de las cooperativas de crédito serán auditadas por las personas, y con los requisitos, establecidos en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, y en su Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre. La presentación y depósito de dichas cuentas se ajustará a lo previsto en el artículo 329 y concordantes del Reglamento de Registro Mercantil, sin perjuicio de que además deba cumplirse, en su caso, la normativa autonómica sobre el registro de cooperativas.

1.6. Normas de Entidades de Seguros y Fondos de Pensiones	577
1.6.1. REAL DECRETO LEGISLATIVO 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados (BOE nº 267 de 5 de noviembre de 2004).....	579
1.6.2. REAL DECRETO 2486/1998, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados. (BOE nº 282 de 25 de noviembre de 1998).....	593
1.6.3. REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (BOE nº 298 de 13 de diciembre de 2002)	603
1.6.4. REAL DECRETO 304/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de planes y fondos de pensiones (BOE nº 48 de 25 de febrero de 2004)	615
1.6.5. REAL DECRETO 1430/2002, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de mutualidades de previsión social (BOE nº 15 de 17 de enero de 2003)	629

Dada la multiplicidad de normas de todo tipo que hacen referencia a la auditoría de cuentas y a los auditores, en este apartado sólo referenciaremos disposiciones legales de rango superior: Leyes y Decretos de ámbito nacional. Además, dentro de las normas seleccionadas, sólo se reproducirán los artículos más directamente relacionados con la auditoría de cuentas.

1.6.1. REAL DECRETO LEGISLATIVO 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados.

(BOE 267 de 5 de noviembre de 2004)

Entrada en vigor el 6 de noviembre de 2004.

Corrección de errores BOE número 28 de 2 de febrero de 2005 (Ref. BOE-A-2005-1666).

Texto actualizado al 05.03.2011.

Modificaciones.

- Ley 5/2005, de 22 de abril, modifica los arts. 5, 15, 20, 40 y 71 (ref. BOE-a-2005-6561).
- Ley 20/2005, de 14 de noviembre, modifica el art. 40, con efectos de 15 de mayo de 2006 (ref. BOE-a-2005-18668).
- Ley 11/2006, de 16 de mayo, modifica el art. 69.2.b) (ref. BOE-a-2006-8636).
- Resolución de 6 de julio de 2006, actualiza lo indicado del art. 18.1, con efectos de 1 de enero de 2007 (ref. BOE-a-2006-13212).
- Ley 4 Ley 13/2007, de 2 de julio, modifica determinados preceptos y añade un capítulo III al título III y la disposición adicional 11, con efectos de 9 de diciembre de 2007 (ref. BOE-a-2007-12870).
- Ley 21/2007, de 11 de julio, deroga el art. 86.4 y modifica los arts. 40 y 86.2 (ref. BOE-a-2007-13410).
- Ley 22/2007, de 11 de julio, deroga el art. 60. 3 párrafo primero, 4 y 5 (ref. BOE-a-2007-13411).
- Ley 41/2007, de 7 de diciembre, modifica los arts. 6 y 65.1 (ref. BOE-a-2007-21086).
- Orden EHA/889/2008, de 27 de marzo, de acuerdo con el art. 65.1, actualizando el límite de las prestaciones: (ref. BOE-a-2008-5936).
- Real Decreto 1317/2008, de 24 de julio aprobando el plan de contabilidad de las entidades aseguradoras: (ref. BOE-a-2008-14805).
- Ley 5/2009, de 29 de junio, modifica los arts. 5.2, 22, 40.3, 58.bis, 77.4 y añade los arts. 22. bis, ter y quáter (ref. BOE-a-2009-10751).
- Ley 6/2009, de 3 de julio, modifica el art. 33.1 (ref. BOE-a-2009-11027).
- Ley 2/2011, de 4 de marzo, modifica los arts. 24, 40, 50, 60, 74, 81 y 86 y se añade una sección 4 al capítulo I del título III (ref. BOE-a-2011-4117).

En el texto que figura a continuación, en el que ya han sido tenidas en cuenta las modificaciones anteriores, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

TÍTULO II

De la actividad de entidades aseguradoras españolas

CAPÍTULO II

Condiciones para el ejercicio de la actividad aseguradora

Sección 2.ª Otros requisitos específicos

Artículo 20. Contabilidad y deber de consolidación.

1. La contabilidad de las entidades aseguradoras y la formulación de las cuentas de los grupos consolidables de entidades aseguradoras se regirán por sus normas específicas y, en su defecto, por las establecidas en el Código de Comercio, en el Plan General de Contabilidad y en las demás disposiciones de la legislación mercantil en materia contable. Las entidades aseguradoras autorizadas para operar simultáneamente en el ramo de vida y en los ramos de accidentes o enfermedad, con arreglo a los apartados 2 ó 3 del artículo 11, deberán llevar contabilidad separada para aquél y éstos.

Reglamentariamente se recogerán las normas específicas de contabilidad a que se refiere el párrafo anterior, las obligaciones contables de las entidades aseguradoras, los principios contables de aplicación obligatoria, las normas sobre formulación de sus cuentas anuales, los criterios de valoración de los elementos integrantes de ellas, así como el régimen de aprobación, verificación, depósito y publicidad de dichas cuentas. Tal potestad normativa se ejercerá a propuesta del Ministerio de Economía y Hacienda y previo informe del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y de la Junta Consultiva de Seguros y Fondos de Pensiones.

Se faculta al Ministro de Economía y Hacienda, previos los mismos informes, a desarrollar dichas normas específicas de contabilidad.

2. Para el cumplimiento del margen de solvencia y, en su caso, de las demás limitaciones y obligaciones previstas en la ley, las entidades aseguradoras consolidarán sus estados contables con las demás entidades aseguradoras o entidades financieras que constituyan con ellas una unidad de decisión o en las que tengan una participación en el sentido indicado en el artículo 185 de la Ley de Sociedades Anónimas.

A estos efectos, se entiende que un grupo de entidades constituye una unidad de decisión cuando alguna de ellas ejerza o pueda ejercer, directa o indirectamente, el control de las demás, o cuando dicho control corresponda a una o varias personas físicas que actúen sistemáticamente en concierto.

Se presumirá que existe en todo caso unidad de decisión cuando concurra alguno de los supuestos contemplados en los apartados 1 y 2 del artículo 42 del Código de Comercio.

A los efectos de lo previsto en los dos párrafos anteriores, a los derechos de la dominante se añadirán los que posea a través de otras entidades dominadas o a través de personas que actúen por cuenta de la entidad dominante o de otras dominadas, o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

3. Los grupos consolidables de entidades aseguradoras están sujetos al deber de consolidación con arreglo a lo dispuesto en este artículo, a las normas que se dicten en su desarrollo y, subsidiariamente, a las normas contenidas en los artículos 42 a 49 del Código de Comercio y demás aplicables de la legislación mercantil. Además, dispondrán de procesos de gestión de riesgos y mecanismos de control interno adecuados, incluidos procedimientos administrativos y contables sólidos, y todas las entidades y empresas que los integren deberán contar con mecanismos adecuados para disponer de la información que sea necesaria para el cumplimiento de las normas exigibles al grupo.

En todo caso se aplicarán las siguientes normas:

- a) Se considera que un grupo de entidades financieras constituye un grupo consolidable de entidades aseguradoras, determinándose reglamentariamente los tipos de entidades integrados en aquel, cuando se dé alguna de las circunstancias siguientes:
 - 1.^a Que una entidad aseguradora controle a las demás entidades.
 - 2.^a Que la entidad dominante sea una entidad cuya actividad principal consista en tener participaciones en entidades aseguradoras.
 - 3.^a Que una empresa cuya actividad principal consista en tener participaciones en entidades financieras, una persona física, un grupo de personas que actúen sistemáticamente en concierto o una entidad no consolidable con arreglo a esta Ley controlen a varias entidades financieras, siendo al menos una de ellas una entidad aseguradora, y siempre que las entidades aseguradoras sean las de mayor dimensión relativa entre las entidades financieras, de conformidad con los criterios que establezca al efecto el Ministro de Economía y Hacienda.

Cuando se dé cualquiera de las dos últimas circunstancias, corresponderá a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones designar la persona o entidad obligada a formular y aprobar las cuentas anuales¹ y el informe de gestión consolidados y a proceder a su depósito, correspondiendo a la obligada el nombramiento de los auditores de cuentas. A efectos de la precitada designación, las entidades aseguradoras integrantes del grupo deberán comunicar su existencia a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, con indicación del domicilio y la razón social de la entidad que ejerce el control, o su nombre, si es una persona física.

En ningún caso, las entidades de crédito y las sociedades y agencias de valores formarán parte del grupo consolidable de entidades aseguradoras.

- b) La Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones podrá requerir a las entidades sujetas a consolidación en un grupo consolidable de entidades aseguradoras cuanta información sea necesaria para verificar las consolidaciones efectuadas y analizar los riesgos asumidos por el conjunto de las entidades

¹ Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

1.6.1. TEXTO REFUNDIDO LEY DE ORDENACIÓN Y SUPERVISIÓN DE LOS SEGUROS PRIVADOS

consolidadas, así como, con igual objeto, inspeccionar sus libros, documentación y registros. Además, podrá requerir de las personas físicas o entidades no financieras que no formen parte del grupo consolidable de entidades aseguradoras, pero respecto de las cuales, conforme a lo previsto en esta ley, exista una unidad de decisión, cuantas informaciones puedan ser útiles para el ejercicio de la ordenación y supervisión de los grupos consolidables de entidades aseguradoras e inspeccionarlas a los mismos fines.

- c) La Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones podrá solicitar información a las personas físicas e inspeccionar a las entidades no financieras con las que exista una relación de control en el sentido establecido en el apartado 2 de este artículo, a efectos de determinar su incidencia en la situación jurídica, financiera y económica de las entidades de seguros y sus grupos consolidables. En particular, y cuando se trate de la entidad dominante de una entidad aseguradora o reaseguradora, la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones deberá efectuar una supervisión general de las operaciones entre las entidades de seguros o su grupo consolidable y la entidad no financiera dominante y sus dependientes.
- d) Las mismas obligaciones impuestas en este apartado 3 serán aplicables a los subgrupos consolidables de entidades aseguradoras. Por tales se entenderá a un conjunto de entidades financieras cuya configuración responda a alguno de los tipos previstos en el párrafo a) anterior, que a su vez se integre en un grupo consolidable de mayor extensión y tipo diferente. No obstante lo anterior, la entidad aseguradora dominante de un subgrupo de sociedades no estará sujeta al deber de consolidación cuando sea, a su vez, sociedad dominada por una entidad aseguradora dominante de un grupo de sociedades.
De igual forma podrá regularse el modo de integración del subgrupo en el grupo y la colaboración, en su caso, entre los órganos y entes supervisores.
- e) Cuando existan entidades extranjeras susceptibles de integrarse en un grupo consolidable de entidades aseguradoras, se determinará reglamentariamente el alcance del deber de consolidación que se regula en este apartado 3, atendiendo, entre otros criterios, al domicilio de las entidades en alguno de los Estados miembros del Espacio Económico Europeo o fuera de él, a su naturaleza jurídica y al grado de control.

3 bis. A los efectos de lo dispuesto en el apartado 2, las entidades de crédito y las empresas de servicios de inversión no formarán parte del grupo consolidable de entidades aseguradoras.

4. La Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones podrá autorizar la exclusión individual de una entidad aseguradora o financiera del grupo consolidable de entidades aseguradoras cuando la inclusión de dicha entidad en la consolidación resulte inadecuada para el cumplimiento de los objetivos de la ordenación y supervisión de dicho grupo.

5. Si de un grupo consolidable de entidades aseguradoras forman parte entidades sujetas individualmente a control por una autoridad supervisora distinta de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, esta última deberá actuar de

forma coordinada con dicha autoridad supervisora. A estos efectos, el Ministro de Economía y Hacienda podrá dictar las normas precisas para asegurar la adecuada coordinación.

6. Toda norma reglamentaria de desarrollo de esta ley reguladora del deber de consolidación de los grupos consolidables de entidades aseguradoras que pueda afectar directamente a otras entidades financieras sujetas a la ordenación y supervisión del Banco de España o de la Comisión Nacional del Mercado de Valores se dictará previo informe de estos organismos.

7. El ejercicio económico de toda clase de entidades aseguradoras coincidirá con el año natural.

Artículo 21. *Cuentas consolidadas de los grupos consolidables de entidades aseguradoras.*

1. La obligación establecida en el apartado 2 del artículo anterior para los grupos consolidables de entidades aseguradoras es independiente de la obligación de formular las cuentas anuales consolidadas que establece el Código de Comercio para los grupos de sociedades que integren entidades de seguros.

Para el cumplimiento del deber de formular las cuentas consolidadas que establece el Código de Comercio se aplicarán íntegramente las normas contenidas en dicho Código. No obstante, cuando no se apliquen las normas de contabilidad aprobadas por los reglamentos de la Comisión Europea, las normas de consolidación que desarrollen el Código de Comercio se determinarán según los mismos procedimientos y criterios establecidos en el apartado 1 del artículo 20, respetando los principios que sobre la presentación de las cuentas de los grupos de sociedades se contienen en el libro primero del Código de Comercio y sus disposiciones de desarrollo, si bien podrán introducirse las adaptaciones de obligado cumplimiento que resulten necesarias para las entidades aseguradoras, en los grupos de sociedades:

- a) Cuya sociedad dominante sea una entidad aseguradora,
- b) Cuya sociedad dominante sea una entidad cuya actividad principal consista en tener participaciones en entidades aseguradoras, y
- c) En los que, incluyendo una o más entidades aseguradoras, la actividad de éstas sea la más importante del grupo.

2. Los estados consolidados previstos en el apartado 2 del artículo anterior deberán ser firmados por los administradores de la entidad del grupo consolidable de entidades aseguradoras obligada a su formulación; no obstante, en el caso contemplado en el apartado 3.a).3.ª del artículo anterior, la entidad obligada será designada por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones entre las entidades de seguros del grupo.

3. La Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones podrá exigir que los estados consolidados de cierre de ejercicio a que se refiere el apartado anterior, cuando no coincidan con los del grupo de sociedades que establece el Código de Comercio, sean sometidos, con el alcance que se determine, al control de los auditores de cuentas de la entidad obligada a elaborarlos.

CAPÍTULO III

Intervención de entidades aseguradoras

Sección 5.^a Régimen de infracciones y sanciones

Artículo 40. Infracciones administrativas.

1. Incurrirán en responsabilidad administrativa sancionable con arreglo a lo dispuesto en los artículos siguientes las siguientes personas y entidades que infrinjan normas de ordenación y supervisión de los seguros privados:

- a) Las entidades aseguradoras, incluidas las dominantes de grupos consolidables de entidades aseguradoras, y las agencias de suscripción.
- b) Las entidades que, en su caso, deban formular y aprobar las cuentas e informes consolidados de tales grupos.
- c) Las entidades obligadas de los conglomerados financieros cuando se trate de una entidad aseguradora o una sociedad financiera mixta de cartera, siempre que en este último caso corresponda a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones desempeñar la función de coordinador de la supervisión adicional de dicho conglomerado financiero.
- d) Las personas físicas o entidades que sean titulares de participaciones significativas o desempeñen cargos de administración o dirección en cualquiera de las entidades anteriores.
- e) Los liquidadores de entidades aseguradoras

2. Las infracciones de normas de ordenación y supervisión de los seguros privados se clasifican en muy graves, graves y leves.

3. Tendrán la consideración de infracciones muy graves:

- a) El ejercicio de actividades ajenas a su objeto exclusivo legalmente determinado, salvo que tenga un carácter meramente ocasional o aislado.
- b) La realización de actos u operaciones prohibidos por normas de ordenación y supervisión con rango de ley o con incumplimiento de los requisitos establecidos en éstas, salvo que tenga un carácter meramente ocasional o aislado.
- c) El defecto, en las entidades aseguradoras o en los grupos consolidables o conglomerados financieros a los que pertenezcan, en el margen de solvencia en cuantía superior al cinco por ciento del importe correspondiente y cualquier insuficiencia en el fondo de garantía.
- d) El defecto en el cálculo o la insuficiencia de las inversiones para cobertura de las provisiones técnicas en cuantía superior al 10 por ciento.
- e) Carecer de la contabilidad exigida legalmente o llevarla con anomalías sustanciales que impidan o dificulten notablemente conocer la situación económica, patrimonial y financiera de la entidad o del grupo consolidable o conglomerado financiero a que pertenezca, así como el incumplimiento de la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría de cuentas conforme a la legislación vigente.²

² Ver TRLAC d.a. 1^a y Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados art. 68.

1.6.1. TEXTO REFUNDIDO LEY DE ORDENACIÓN Y SUPERVISIÓN DE LOS SEGUROS PRIVADOS

- f) La adquisición o incremento de participación significativa en una entidad aseguradora incumpliendo lo dispuesto en el artículo 22 bis.
- g) Poner en peligro la gestión sana y prudente de una entidad aseguradora mediante la influencia ejercida por el titular de una participación significativa, según lo previsto en el artículo 22 bis.4.
- h) La realización de prácticas abusivas, distintas de las tipificadas como infracciones administrativas en la Ley 16/1989, de 17 de julio, de Defensa de la Competencia, que perjudiquen el derecho de los asegurados, beneficiarios, terceros perjudicados o de otras entidades aseguradoras.
- i) La cesión de cartera, la transformación, fusión y escisión de entidades aseguradoras sin la preceptiva autorización o, cuando fuese otorgada, sin ajustarse a ella.
- j) El incumplimiento de las medidas de control especial adoptadas por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones conforme al artículo 39.
- k) El reiterado incumplimiento de los acuerdos o resoluciones emanados de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.
- l) La falta de remisión a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones de cuantos datos o documentos deba suministrarle la entidad aseguradora, ya mediante su presentación periódica, ya mediante la atención de requerimientos individualizados que le dirija la citada Dirección General en el ejercicio de sus funciones, o su falta de veracidad, cuando con ello se dificulte la apreciación de la solvencia de la entidad aseguradora, o del grupo consolidable o conglomerado financiero a que pertenezca. A los efectos de esta letra se entenderá que hay falta de remisión cuando esta no se produzca dentro del plazo concedido al efecto por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones al recordar por escrito la obligación de presentación periódica o reiterar el requerimiento individualizado.
- m) La excusa, negativa o resistencia a la actuación inspectora, siempre que medie requerimiento expreso y por escrito al respecto.
- n) Retener indebidamente, sin ingresarlos dentro de plazo, los recargos recaudados a favor del Consorcio de Compensación de Seguros.
- ñ) El incumplimiento del deber de veracidad informativa debida a sus socios, a los asegurados y al público en general, siempre que, por el número de afectados o por la importancia de la información, tal incumplimiento pueda estimarse como especialmente relevante.
- o) La realización de actos fraudulentos o de negocios simulados o la utilización de personas físicas o jurídicas interpuestas con la finalidad de conseguir un resultado cuya obtención directa implicaría la comisión de, al menos, una infracción grave.
- p) Las infracciones graves, cuando durante los cinco años anteriores a su comisión hubiera sido impuesta a la entidad aseguradora sanción firme por infracción grave tipificada en el mismo párrafo del apartado 4 de este artículo.
- q) Presentar la entidad aseguradora, el grupo consolidable de entidades aseguradoras o el conglomerado financiero en el que se integren deficiencias en la

1.6.1. TEXTO REFUNDIDO LEY DE ORDENACIÓN Y SUPERVISIÓN DE LOS SEGUROS PRIVADOS

organización administrativa y contable, o en los procedimientos de control interno, incluidos los relativos a la gestión de los riesgos, cuando tales deficiencias pongan en peligro la solvencia o viabilidad de la entidad aseguradora o la del grupo consolidable o conglomerado financiero a que pertenezca.

- r) El incumplimiento de la obligación de suministrar al órgano competente la información a que se refiere la legislación reguladora del registro de contratos de seguros de cobertura de fallecimiento, cuando tal conducta tenga carácter reincidente.
 - s) La falta de remisión de la información a que se refiere el artículo 2.2 del Texto Refundido de la Ley sobre Responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, y sus normas de desarrollo, así como la falta de veracidad de la información remitida cuando con ello se dificulte el control del efectivo cumplimiento de la obligación de aseguramiento o la identificación de la entidad aseguradora que debe asumir los daños y perjuicios ocasionados en un accidente de circulación, siempre que tales conductas tengan carácter reincidente.
4. Tendrán la consideración de infracciones graves:
- a) El ejercicio meramente ocasional o aislado de actividades ajenas a su objeto exclusivo legalmente determinado.
 - b) La realización meramente ocasional o aislada de actos u operaciones prohibidos por normas de ordenación y supervisión con rango de ley, o con incumplimiento de los requisitos establecidos en ellas.
 - c) El defecto, en las entidades aseguradoras o en los grupos consolidables o conglomerados financieros a que pertenezcan, en el margen de solvencia en cuantía inferior al cinco por ciento del importe correspondiente.
 - d) El defecto en el cálculo o la insuficiencia de las inversiones para cobertura de las provisiones técnicas en cuantía superior al cinco por ciento, pero inferior al 10 por ciento.
 - e) El incumplimiento de las normas vigentes sobre contabilización de operaciones, formulación de balances y cuentas de pérdidas y ganancias, siempre que no constituya infracción muy grave con arreglo al párrafo e) del apartado anterior, así como las relativas a la elaboración de los estados financieros de obligada comunicación a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.
 - f) La ausencia de notificaciones e informaciones preceptivas a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como el incumplimiento de la puesta a disposición de la documentación exigida por normas de ordenación y supervisión con rango de ley, siempre que no constituya infracción muy grave.
 - g) La desatención del requerimiento o prohibición acordados por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones con arreglo al apartado 5 del artículo 25.
 - h) El incumplimiento por la entidad aseguradora de las normas imperativas contenidas en los artículos 3, 5, 8, 10, 12, 15, 18, 19, 20, 22, 76, 88, 94, 95, 96, 97 y 99 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de contrato de seguro, cuando tal conducta tenga un carácter repetitivo. A estos efectos, se entiende que la con-

1.6.1. TEXTO REFUNDIDO LEY DE ORDENACIÓN Y SUPERVISIÓN DE LOS SEGUROS PRIVADOS

ducta tiene carácter repetitivo cuando durante los dos años anteriores a su comisión se hubieran desatendido 10 o más requerimientos a los que hace referencia el párrafo b) del apartado 5 de este artículo.

- i) No facilitar a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones la documentación e información necesarias, en los plazos y forma determinados reglamentariamente, para permitir la llevanza actualizada de los registros administrativos regulados en el artículo 74.
- j) En los supuestos de entidades aseguradoras en liquidación, el incumplimiento por los liquidadores de las obligaciones que les impone el artículo 28.3, así como el incumplimiento injustificado por quienes desempeñaron cargos de administración o dirección en los cinco años anteriores a la fecha de disolución, de su obligación de colaborar con los liquidadores en los actos de liquidación que se relacionen con operaciones del período en que aquellos desempeñaron tales cargos.
- k) El incumplimiento meramente ocasional o aislado de los acuerdos o resoluciones emanados de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.
- l) La falta de remisión a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones de cuantos datos o documentos deba suministrarle la entidad aseguradora, ya mediante su presentación periódica, ya mediante la atención de requerimientos individualizados que le dirija la citada Dirección General en el ejercicio de sus funciones, así como la falta de veracidad en aquéllos, salvo que ello suponga la comisión de una infracción muy grave.

A los efectos de este párrafo, se entenderá que hay falta de remisión cuando no se produzca dentro del plazo fijado en las normas reguladoras de la presentación periódica o del plazo concedido al efecto al formular el requerimiento individualizado.

- m) La excusa, negativa o resistencia a la actuación inspectora, cuando no constituya infracción muy grave.
- n) No recaudar en la forma y plazo procedentes, hacerlo indebidamente de modo insuficiente y, en general, incumplir sus obligaciones de recaudación obligatoria de los recargos legalmente exigibles a favor del Consorcio de Compensación de Seguros.
- ñ) El incumplimiento del deber de veracidad informativa debida a sus socios, a los asegurados o al público en general, cuando no concurren las circunstancias a que se refiere el párrafo ñ) del apartado 3, así como la realización de cualesquiera actos u operaciones con incumplimiento de las normas reguladoras de la publicidad y deber de información de las entidades aseguradoras.
- o) La realización de actos fraudulentos o negocios simulados o la utilización de personas físicas o jurídicas interpuestas con la finalidad de conseguir un resultado contrario a las normas de ordenación y supervisión con rango de ley, siempre que tal conducta no esté comprendida en el párrafo o) del apartado 3.
- p) Las infracciones leves, cuando durante los dos años anteriores a su comisión hubiera sido impuesta a la entidad aseguradora una sanción firme por cualquier infracción leve.

1.6.1. TEXTO REFUNDIDO LEY DE ORDENACIÓN Y SUPERVISIÓN DE LOS SEGUROS PRIVADOS

- q) Presentar la entidad aseguradora, el grupo consolidable de entidades aseguradoras o el conglomerado financiero en el que se integren deficiencias en la organización administrativa y contable, o en los procedimientos de control interno, incluidos los relativos a la gestión de los riesgos, una vez haya transcurrido el plazo concedido al efecto para su subsanación por las autoridades competentes, y siempre que ello no constituya infracción muy grave conforme a lo previsto en el apartado 3 anterior.
 - r) El incumplimiento de las normas vigentes en materia de concentración y límites de riesgos.
 - s) El incumplimiento de la obligación de suministrar al órgano competente la información a que se refiere la legislación reguladora del registro de contratos de seguros de cobertura de fallecimiento.
 - t) El incumplimiento del deber de presentar la oferta motivada o dar la respuesta motivada a que se refieren los artículos 7 y 22.3 del Texto Refundido de la Ley sobre Responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, cuando tal conducta tenga carácter reincidente.
 - u) La falta de remisión de la información a que se refiere el artículo 2.2 del Texto Refundido de la Ley sobre Responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, y sus normas de desarrollo, así como la falta de veracidad de la información remitida cuando con ello se dificulte el control del efectivo cumplimiento de la obligación de aseguramiento o la identificación de la entidad aseguradora que debe asumir los daños y perjuicios ocasionados en un accidente de circulación.
5. Tendrán la consideración de infracciones leves:
- a) El defecto en el cálculo o la insuficiencia de las inversiones para cobertura de las provisiones técnicas en cuantía inferior al cinco por ciento.
 - b) El incumplimiento por la entidad aseguradora de las normas imperativas contenidas en los artículos 3, 5, 8, 10, 12, 15, 18, 19, 20, 22, 76, 88, 94, 95, 96, 97 y 99 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de contrato de seguro, si no atendiera en el plazo de un mes el requerimiento que al efecto le formule la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones cuando entendiéndose fundadas las quejas y reclamaciones a que se refiere la normativa sobre protección de clientes de servicios financieros.
 - c) En general, los incumplimientos de preceptos de obligada observancia para las entidades aseguradoras comprendidos en normas de ordenación y supervisión de los seguros privados con rango de ley, siempre que no constituyan infracción grave o muy grave conforme a lo dispuesto en los dos apartados anteriores.
 - d) El incumplimiento del deber de presentar la oferta motivada o dar la respuesta motivada a que se refieren los artículos 7 y 22.3 del Texto Refundido de la Ley sobre Responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre.

CAPÍTULO VIII

Competencias de ordenación y supervisión

Sección 3.^a Normas generales

Artículo 75. Deber de secreto profesional.³

1. Salvo lo dispuesto en el artículo 74, los datos, documentos e informaciones que obren en poder del Ministerio de Economía y Hacienda en virtud de cuantas funciones le encomienda esta ley tendrán carácter reservado.

Todas las personas que ejerzan o hayan ejercido una actividad de ordenación y supervisión de entidades aseguradoras, así como aquellas a quienes el Ministerio de Economía y Hacienda haya encomendado funciones respecto de dichas entidades, tendrán obligación de guardar secreto profesional sobre las informaciones confidenciales que reciban a título profesional en el ejercicio de tal función. El incumplimiento de esta obligación determinará las responsabilidades penales y las demás previstas por las leyes. Estas personas no podrán prestar declaración ni testimonio ni publicar, comunicar o exhibir datos o documentos reservados, ni siquiera después de haber cesado en el servicio, salvo permiso expreso otorgado por el órgano competente del Ministerio de Economía y Hacienda. Si dicho permiso no fuera concedido, la persona afectada mantendrá el secreto y quedará exenta de la responsabilidad que de ello emane.

El Ministerio de Economía y Hacienda sólo podrá utilizar la información confidencial para el ejercicio de las potestades de ordenación y supervisión que le encomienda esta ley.

2. Se exceptúan de la obligación de secreto establecida en el apartado anterior:
- a) Cuando el interesado consienta expresamente la difusión, publicación o comunicación de los datos.
 - b) La publicación de datos agregados con fines estadísticos, o las comunicaciones en forma sumaria o agregada de manera que las entidades individuales no puedan ser identificadas ni siquiera indirectamente.
 - c) Las informaciones requeridas por las autoridades judiciales competentes en un proceso penal.
 - d) Las informaciones que, en el marco de los procedimientos de concurso a que se encuentre sometida una entidad aseguradora, sean requeridas por las autoridades judiciales, siempre que no versen sobre terceros interesados en la rehabilitación de la entidad.
 - e) Las informaciones que, en el marco de los recursos administrativos o procesos contencioso-administrativos en que se impugnen resoluciones administrativas dictadas en el ejercicio de las potestades de ordenación y supervisión de la actividad de las entidades aseguradoras, sean requeridas por las autoridades administrativas o judiciales competentes.

Las autoridades judiciales que reciban del Ministerio de Economía y Hacienda información de carácter reservado estarán obligadas a adoptar las medidas

³ Ver TRLAC art. 25 y RLAC arts. 57 y 59

1.6.1. TEXTO REFUNDIDO LEY DE ORDENACIÓN Y SUPERVISIÓN DE LOS SEGUROS PRIVADOS

pertinentes que garanticen la reserva durante la sustanciación del proceso de que se trate.

- f) Las informaciones requeridas por las comisiones parlamentarias de investigación, en los términos establecidos por su legislación específica. El acceso de las Cortes Generales a la información sometida al deber de secreto profesional se realizará a través del Ministerio de Economía y Hacienda, en la forma establecida en el apartado 1 de este artículo.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las informaciones confidenciales podrán ser suministradas a las siguientes personas y entidades para facilitar el cumplimiento de sus respectivas funciones, las cuales estarán a su vez obligadas por lo dispuesto en dicho apartado 1:

- a) Las autoridades competentes para la ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras y demás entidades financieras en los restantes Estados miembros del Espacio Económico Europeo.
- b) El Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y los demás entes encargados de la ordenación y supervisión de las cuentas y de la solvencia de entidades.
- c) El Consorcio de Compensación de Seguros en su función de liquidador de entidades aseguradoras.
- d) Las autoridades responsables de la lucha contra el blanqueo de capitales; la Administración tributaria respecto de las comunicaciones que de modo excepcional puedan realizarse en virtud de lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, previa autorización indelegable del Ministro de Economía y Hacienda.
- e) Los auditores de cuentas de las entidades aseguradoras y sus grupos, y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. Asimismo, las informaciones confidenciales podrán ser recibidas de las personas y entidades referidas en el apartado 3. Las informaciones confidenciales así recibidas, así como las obtenidas por la inspección de sucursales de entidades aseguradoras españolas establecidas en otros Estados miembros del Espacio Económico Europeo, no podrán ser objeto de la comunicación a que se refiere dicho apartado 3, salvo acuerdo expreso de la autoridad competente que haya comunicado las informaciones o de la autoridad competente del Estado miembro de la sucursal, respectivamente.

5. Los acuerdos de cooperación en los que se prevea el intercambio de información con las autoridades competentes para la ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras y demás entidades financieras o con otras autoridades u órganos de terceros países requerirán que la información suministrada quede protegida por garantías de secreto profesional al menos equivalentes a las contempladas en el apartado 1 de este artículo, y que el intercambio de información tenga por objeto el cumplimiento de las labores de ordenación y supervisión de dichas autoridades.

Cuando la información tenga su origen en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo no podrá ser revelada sin la conformidad expresa de las autoridades competentes que la hayan facilitado y, en su caso, únicamente con la finalidad para la que dichas autoridades hayan dado su conformidad.

Disposición adicional tercera. *Colaboradores en la actividad aseguradora.*

1. Son peritos de seguros quienes dictaminan sobre las causas del siniestro, la valoración de los daños y las demás circunstancias que influyen en la determinación de la indemnización derivada de un contrato de seguro y formulan la propuesta de importe líquido de la indemnización; son comisarios de averías quienes desarrollan las funciones referidas en los artículos 853, 854 y 869 del Código de Comercio, y son liquidadores de averías quienes proceden a la distribución de la avería en los términos de los artículos 857 y siguientes del propio Código de Comercio. Su régimen jurídico, que podrá determinarse reglamentariamente, se ajustará a las siguientes reglas:

- a) Los peritos de seguros, comisarios de averías y liquidadores de averías deberán estar en posesión de titulación en la materia a que pertenezca el punto sobre el que han de dar su dictamen, si se trata de profesiones reguladas, y de conocimiento suficiente de la técnica de la pericia aseguradora y de la legislación sobre contrato de seguro al objeto del desempeño de sus funciones con el alcance que podrá establecerse reglamentariamente.
- b) Para asegurar el nivel de preparación adecuado al que hace referencia el párrafo anterior, las organizaciones más representativas de las entidades aseguradoras y de los peritos de seguros, comisarios de averías y liquidadores de averías adoptarán conjuntamente las medidas necesarias. A tal fin, conjuntamente, los citados órganos de representación establecerán las líneas generales y los requisitos básicos que habrán de cumplir los programas de formación de los referidos profesionales y los medios que habrán de emplear para su ejecución.
- c) La Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones fomentará la adecuada preparación técnica y cualificación profesional de los peritos de seguros, comisarios de averías y liquidadores de averías. A este objeto, la documentación en que se concrete lo establecido en el párrafo anterior estará a disposición de la citada Dirección General, que podrá requerir que se efectúen las modificaciones que resulten necesarias en el contenido de los programas y en los medios precisos para su organización y ejecución para adecuarlos al deber de formación a que se refiere el párrafo b) anterior.

2. Los auditores tendrán la obligación de comunicar en el plazo establecido en la normativa reguladora de auditoría de cuentas a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones cualquier hecho o decisión sobre una entidad aseguradora o reaseguradora del que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de su función de auditoría practicada a la misma o a otra entidad con la que dicha entidad aseguradora o reaseguradora tenga un vínculo estrecho, cuando el citado hecho o decisión pueda constituir una violación grave de la normativa de ordenación y supervisión de los seguros privados, o perjudicar la continuidad del ejercicio de su actividad o, en último término, implicar la abstención de la opinión del auditor, o una opinión desfavorable o con reservas, o impedir la emisión del informe de auditoría.⁴

⁴ Ver TRLAC d.f. 1ª y RLAC d.a. 8ª

1.6.1. TEXTO REFUNDIDO LEY DE ORDENACIÓN Y SUPERVISIÓN DE LOS SEGUROS PRIVADOS

3. Las sociedades de tasación deberán valorar con prudencia los bienes inmuebles de las entidades aseguradoras a efectos de las garantías financieras exigibles a ellas y redactar con veracidad los certificados e informes que emitan a estos efectos. El incumplimiento de estas obligaciones determinará la aplicación a las sociedades de tasación del régimen sancionador previsto en la disposición adicional décima de la Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de entidades de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria.

4. A los efectos de lo dispuesto en esta ley, son actuarios quienes posean la correspondiente titulación legal y tengan la calificación para dictaminar sobre los aspectos actuariales contenidos en la ley. Cuando les sea requerido, deberán manifestarse, bajo su responsabilidad, sobre la solvencia dinámica futura de la actividad aseguradora o sistema de previsión desarrollados por una determinada entidad aseguradora.

1.6.2. Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

(BOE 282 de 25 de noviembre de 1998) (Ref. BOE-A-1998-27047)

Entrada en vigor el 7 de diciembre de 1998.

(Ref. BOE-A-2005-1666).

Texto actualizado al 07.12.2009.

Modificaciones:

- REAL DECRETO 996/2000, de 2 de junio modifica los artículos 1.2, 57, 58, 60, 67, 110 y 120 y añade una disposición adicional 8 (Ref. BOE-A-2000-11124).
- REAL DECRETO 7/2001, de 12 de enero deroga la disposición adicional séptima (Ref. BOE-A-2001-943).
- LEY 34/2003, de 4 de noviembre deroga la disposición transitoria 6 (Ref. BOE-A-2003-20330).
- REAL DECRETO 303/2004, de 20 de febrero deroga los artículos 108 y 109 (Ref. BOE-A-2004-3878).
- REAL DECRETO 54/2005, de 21 de enero modifica el artículo 24 (Ref. BOE-A-2005-1153).
- REAL DECRETO 1332/2005, de 11 de noviembre modifica los artículos 4, 50, 52, 59, 67, 110, 121 y 123 y añade una disposición adicional 9 (Ref. BOE-A-2005-19250).
- REAL DECRETO 1361/2007, de 19 de octubre deroga el artículo 103 (Ref. BOE-A-2007-18395).
- REAL DECRETO 1318/2008, de 24 de julio modifica los artículos 37, 59 y 82 y añade una disposición adicional 10 (Ref. BOE-A-2008-14806).
- REAL DECRETO 1298/2009, de 31 de julio modifica los artículos 2.3, 5, 26, 70, 71, 72, 73, 87 y añade el 105 bis (Ref. BOE-A-2009-12748).
- REAL DECRETO 1821/2009, de 27 de noviembre modifica los artículos 4.1, 28, 69 y añade el 28 bis (Ref. BOE-A-2009-19673).

En el texto que figura a continuación, en el que ya han sido tenidas en cuenta las modificaciones anteriores, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

TÍTULO II

De la actividad de entidades aseguradoras españolas

CAPÍTULO II

Condiciones para el ejercicio de la actividad aseguradora

Sección 4.ª Contabilidad, libros y registros

Artículo 64. Contabilización de las operaciones de las entidades aseguradoras

La contabilidad de las operaciones de las entidades aseguradoras se ajustará a las normas contenidas en el Plan de Contabilidad de las Entidades Aseguradoras, aproba-

do por Real Decreto 2014/1997, de 26 de diciembre, y en las disposiciones que lo desarrollen. En su defecto, serán aplicables las normas del Plan General de Contabilidad, del Código de Comercio y las demás disposiciones de la legislación mercantil en materia contable.

Artículo 65. Libros y registros contables de las entidades aseguradoras

1. Las entidades aseguradoras llevarán los libros de contabilidad exigidos por el Código de Comercio y otras disposiciones que les sean de aplicación, incluyendo con carácter obligatorio el libro mayor, que recogerá, para cada una de las cuentas, los cargos y abonos que en ellas se realicen, debiendo concordar en todo momento con las anotaciones realizadas en el libro diario, así como los registros que a continuación se detallan:

- a) De cuentas. Deberá recoger las cuentas utilizadas por la entidad para el reflejo de sus operaciones en el libro diario, con desgloses en subcuentas, así como las principales relaciones contables relativas a las mismas en cuanto no estén definidas en el Plan de Contabilidad de las Entidades Aseguradoras, aprobado por Real Decreto 2014/1997, de 26 de diciembre.
- b) De pólizas y suplementos emitidos, y anulaciones. Este registro deberá contener los datos relevantes de cada póliza de seguro o suplemento en relación con sus elementos personales, características del riesgo cubierto y condiciones económicas del contrato.

Las pólizas deben ser emitidas con numeración correlativa, pudiendo comprender varias series, según los criterios de clasificación utilizados. Los suplementos emitidos, que incluirán los que se correspondan con extornos de primas, han de ser relacionados con la póliza de la que procedan.

Cuando se produzca la anulación de una póliza o suplemento se hará constar tal circunstancia y su fecha en los registros afectados.

- c) De siniestros. Los siniestros se registrarán tan pronto sean conocidos por la entidad, debiendo atribuírseles una numeración correlativa, por orden cronológico, dentro de cada una de las series que se establezcan conforme a los criterios de clasificación de siniestros que utilice la entidad.

La información que, como mínimo, debe contener este registro se referirá a la póliza de la que procede cada siniestro; fechas de ocurrencia y declaración; valoración inicial asignada; pagos o consignaciones posteriores, con indicación separada de los recobros que se hayan producido; provisión constituida al comienzo del ejercicio; provisión al cierre del período; fecha de la última valoración del siniestro; y los pagos y la provisión a cargo del reaseguro. En los siniestros correspondientes a ramos o riesgos en los que se utilicen métodos estadísticos de valoración no será necesaria su valoración inicial y final individualizada en cada período. También se indicará si existe reclamación judicial, administrativa, ante el defensor del asegurado de la entidad, o de cualquier otra índole.

Se entenderá cumplida la obligación de llevanza de este registro aun cuando la información señalada en esta letra esté contenida en diferentes ficheros

1.6.2. REGLAMENTO DE ORDENACIÓN Y SUPERVISIÓN DE LOS SEGUROS PRIVADOS

informáticos, siempre que sea posible establecer una correlación e integración ágil y sencilla entre el contenido de los mismos.

En el caso de ramos o riesgos que lo requieran, la entidad podrá adaptar el contenido del registro de siniestros a las características de dichos seguros, comunicando a la Dirección General de Seguros su estructura y forma de gestión.

- d) De cálculo de las provisiones técnicas. Para cada una de las provisiones técnicas, se llevarán separadamente los registros correspondientes al seguro directo, al reaseguro aceptado y al reaseguro cedido.
- e) De inversiones. Este inventario comprenderá todos los datos necesarios para una adecuada gestión de las inversiones conforme a las características de cada activo. En todo caso y para cada una de las inversiones de la entidad, incluidas la tesorería y las operaciones con instrumentos derivados, este registro contendrá la descripción, situación, asignación y valoración a efectos de contabilidad y de cobertura de provisiones técnicas, o de operaciones preparatorias de seguro o de fondos propios, detalladas a la fecha de referencia. Asimismo, indicará la entidad depositaria de los activos financieros y el concepto en el que se realiza su depósito.

Cuando la entidad haya asignado inversiones a determinadas operaciones de seguro y en función de la rentabilidad de aquéllas calcule la provisión de seguros de vida de esas operaciones, deberá indicar los métodos de cálculo, hipótesis formuladas y sistemas de control y verificación empleados.

En el caso de entidades autorizadas para operar tanto en el ramo de vida como en ramos distintos del de vida, este registro se llevará en secciones separadas.

En el caso de que existan afecciones a ramos o riesgos o a contratos de seguro individualizados se identificarán inequívocamente los mismos y los bienes afectados.

El registro de inversiones recogerá un resumen de la situación de las inversiones al término de cada trimestre.

- f) De estados de cobertura de provisiones técnicas y de margen de solvencia. Los estados objeto de este registro deberán elaborarse al menos con periodicidad trimestral y contendrán todos los datos necesarios para el cálculo y cobertura de las provisiones técnicas y del margen de solvencia.
- g) De contratos de reaseguro aceptado y cedido. Este registro comprenderá los datos identificativos de cada uno de los contratos de reaseguro celebrados por la entidad, separando los de reaseguro aceptado y los de reaseguro cedido y, dentro de ellos, distinguiendo en secciones diferentes los datos identificativos de los tratados obligatorios y los de las cesiones o aceptaciones facultativas. Para cada contrato se recogerán los datos relevantes sobre los elementos personales, características de los riesgos reasegurados, condiciones de la cobertura en reaseguro y todas las circunstancias del contrato con incidencia económica.

2. Los registros a que se refiere el apartado anterior podrán conservarse en soportes informáticos.

3. Los libros y registros mencionados en este artículo no podrán llevarse con un retraso superior a tres meses.

4. El Ministro de Economía y Hacienda podrá dictar normas de llevanza y especificaciones técnicas de los libros y registros a los que se refiere este artículo.

Artículo 66. *Obligaciones contables de las entidades aseguradoras y deber de información*

1. El ejercicio económico de toda clase de entidades aseguradoras coincidirá con el año natural.

2. Sin perjuicio de lo indicado en el apartado anterior, las entidades aseguradoras deberán elaborar, al menos trimestralmente, un balance, las cuentas técnicas y no técnicas de resultados, un estado de cobertura de provisiones técnicas y un estado de margen de solvencia.

Las cuentas técnicas de resultados y los estados de cobertura de provisiones técnicas y de margen de solvencia, se referirán por separado tanto a la actividad de seguros de vida como a la de seguros distintos del seguro de vida.

3. Las entidades aseguradoras llevarán y conservarán los libros, registros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, en los términos establecidos por la legislación mercantil. No obstante, en el caso de riesgos que puedan dar lugar a siniestros de manifestación diferida, se conservará la documentación correspondiente durante un plazo acorde al período esperado de manifestación de los siniestros.

4. Las entidades aseguradoras deberán remitir a la Dirección General de Seguros las cuentas anuales¹ y el informe de gestión, la información estadístico-contable referida al ejercicio económico y, en su caso, los informes general y complementario de auditoría. La información estadístico-contable anual incluirá datos referentes al balance, cuenta de pérdidas y ganancias general y por ramos, cobertura de provisiones técnicas, margen de solvencia, fondo de garantía y aquellos otros extremos que permitan analizar la información contenida en los estados anteriores. La remisión de las cuentas anuales se realizará simultáneamente a la de la información estadístico-contable anual, la cual se ajustará a los modelos aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda y se remitirá antes del 10 de julio del año siguiente a aquél al que se refieran, salvo que la entidad realice una actividad exclusivamente reaseguradora en cuyo caso el plazo finalizará el día 10 de octubre.

Las entidades obligadas a formular cuentas consolidadas deberán remitir a la Dirección General de Seguros las cuentas anuales consolidadas y el informe de gestión, la información estadístico-contable consolidada y los informes general y complementario de auditoría. La información estadístico-contable incluirá datos referentes al balance consolidado, cuenta de pérdidas y ganancias consolidada general y por ramos, cobertura de provisiones técnicas del grupo, margen de solvencia consolidado y aquellos

¹ Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

otros extremos que permitan analizar la información contenida en los estados anteriores. La remisión de las cuentas anuales consolidadas se realizará simultáneamente a la de la información estadístico-contable anual consolidada, la cual se ajustará a los modelos aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda y se remitirá antes del 10 de julio del año siguiente a aquél al que se refieran, salvo que la entidad obligada realice una actividad exclusivamente reaseguradora o forme parte del grupo una entidad reaseguradora, en cuyo caso el plazo finalizará el día 10 de octubre.

Además, están obligadas a remitir información estadístico-contable trimestral las entidades aseguradoras que se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que las primas devengadas en el ejercicio por seguro directo más reaseguro aceptado superen la cifra de 200.000.000 de pesetas. La obligación anterior sólo cesará cuando deje de alcanzarse el referido límite durante dos ejercicios seguidos.
- b) Que operen en los ramos de seguro de vida, caución, crédito, o en cualquiera de los que cubren el riesgo de responsabilidad civil.
- c) Que se encuentren sometidas a procedimiento administrativo de adopción de medidas de control especial cuando así se requiera por la Dirección General de Seguros, de disolución, o de revocación de la autorización administrativa, o bien se encuentren en período de liquidación no asumida por la Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras.

En todo caso, las entidades no obligadas a remitir información estadístico-contable trimestral deberán remitir con esa misma periodicidad el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y los estados de cobertura de provisiones técnicas y de margen de solvencia.

Asimismo, las entidades obligadas de los grupos consolidables de entidades aseguradoras deberán remitir semestralmente la información estadístico-contable correspondiente a dicho período.

Toda la información estadístico-contable referida al período inferior al año deberá remitirse a la Dirección General de Seguros dentro de los dos meses siguientes al término del período al que corresponda.

La Dirección General de Seguros podrá recabar aclaración sobre la documentación recibida al objeto de obtener la información prevista en este precepto.

*Sección 5.^a Deber de consolidación, auditoría de cuentas
e influencia notable*

Artículo 67. Grupo consolidable de entidades aseguradoras

1. Los grupos consolidables de entidades aseguradoras quedarán sometidos a la supervisión sobre base consolidada de la Dirección General de Seguros. Formarán parte del grupo consolidable de entidades aseguradoras las siguientes:

- a) Las entidades aseguradoras y reaseguradoras.
- b) Las sociedades de inversión colectiva.

1.6.2. REGLAMENTO DE ORDENACIÓN Y SUPERVISIÓN DE LOS SEGUROS PRIVADOS

- c) Las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, las gestoras de fondos de pensiones y las gestoras de cartera.
- d) Las sociedades de capital-riesgo y las gestoras de fondos de capital-riesgo.
- e) Las entidades cuya actividad principal sea la tenencia de acciones o participaciones.
- f) Las entidades, cualquiera que sea su denominación o estatuto, que, de acuerdo con la normativa que les resulte aplicable, ejerzan las actividades típicas de las anteriores.
- g) Las sociedades instrumentales cuya actividad principal suponga la prolongación del negocio de las entidades incluidas en el grupo consolidable o prestar servicios auxiliares a las entidades referidas anteriormente. Quedan incluidas en este apartado, entre otras, las sociedades de mediación en seguros privados, las sociedades de peritación y tasación y las sociedades sanitarias.

2. A efectos de lo dispuesto en el segundo guión del párrafo a) del apartado 3 del artículo 20 de la Ley, se entenderá que la actividad principal de una entidad consiste en tener participaciones en entidades aseguradoras o reaseguradoras cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que más de la mitad de su activo esté compuesto por inversiones financieras permanentes en capital, sea cual sea la actividad, objeto social o estatuto de las entidades participadas.
- b) Que más de la mitad de su cartera de inversiones financieras permanentes en capital esté constituida por acciones u otro tipo de valores representativos de participaciones en entidades aseguradoras o reaseguradoras o en empresas, cualquiera que sea su denominación o estatuto, que, de acuerdo con la normativa que les resulte aplicable, ejerzan las actividades típicas de las entidades aseguradoras y reaseguradoras.

3. Otras sociedades que intervienen en la consolidación:

- a) Sociedades multigrupo: son sociedades multigrupo, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, aquellas sociedades, no incluidas en el grupo consolidable de entidades aseguradoras, que son gestionadas por una o varias sociedades del grupo o personas físicas dominantes que participan en su capital social, conjuntamente con otra u otras ajenas al mismo. En todo caso, se entiende que existe gestión conjunta sobre otra sociedad cuando, además de participar en el capital, se produzca alguna de las circunstancias siguientes: que en los estatutos sociales se establezca la gestión conjunta; o, que existan pactos o acuerdos que permitan a los socios el ejercicio del derecho de veto en la toma de decisiones sociales.
- b) Sociedades asociadas: tendrán esta consideración, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, aquéllas no pertenecientes al grupo sobre las que alguna o algunas de las entidades del mismo, incluida la entidad o persona física dominante, ejerza una influencia notable siempre que concorra, además, una vinculación duradera que suponga contribución a la actividad de la entidad.

1.6.2. REGLAMENTO DE ORDENACIÓN Y SUPERVISIÓN DE LOS SEGUROS PRIVADOS

4. La entidad obligada de un grupo o subgrupo consolidable de entidades aseguradoras a cumplir los deberes que se mencionan en el apartado 5 de este artículo será la sociedad dominante, siempre que ésta sea una aseguradora. No obstante lo anterior, la entidad aseguradora dominante de un subgrupo de sociedades no estará sujeta al deber de consolidación cuando sea, a su vez, sociedad dominada por una entidad aseguradora dominante de un grupo de sociedades.

En los supuestos contemplados en los guiones segundo y tercero del párrafo a) del apartado 3 del artículo 20 de la Ley, la persona o entidad obligada será designada por la Dirección General de Seguros.

5. La persona o entidad obligada tendrá los siguientes deberes:

- a) Formular y aprobar las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados correspondientes al grupo.
- b) Designar a los auditores de cuentas del grupo.
- c) Depositar en el Registro Mercantil, de acuerdo con la normativa que resulte de aplicación, las cuentas anuales, el informe de gestión consolidados y el informe de los auditores de cuentas del grupo.
- d) Los demás deberes que se deriven de lo dispuesto en el párrafo b) del apartado 3 del artículo 20 de la Ley.

6. Igualmente se tendrán en cuenta las siguientes normas:

- a) Si la entidad dominante es española, en el grupo se integrarán todas las entidades consolidables controladas por ella, cualquiera que sea su nacionalidad, domicilio o naturaleza jurídica, y con independencia del país donde desarrollen sus actividades.
- b) Cuando la entidad dominante esté domiciliada en un país no perteneciente al espacio económico europeo, el correspondiente grupo estará compuesto por las entidades de nacionalidad española y, en su caso, las filiales de éstas últimas, cualquiera que sea su nacionalidad, domicilio o naturaleza jurídica, y con independencia del país donde desarrollen sus actividades. Cuando la entidad dominante esté domiciliada en un país del espacio económico europeo, se estará a lo dispuesto en el artículo 9 del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, sin perjuicio de las potestades de supervisión que correspondan al Ministerio de Economía y Hacienda.

7. Se entenderá que concurre en el grupo consolidable de entidades aseguradoras la situación prevista en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 39 de la Ley, en lo que se refiere al cálculo de las provisiones técnicas, cuando exista déficit en dicho cálculo, en los porcentajes que en la misma se indican, en cualquiera de las entidades que integren el grupo consolidable de entidades aseguradoras.

Para apreciar la posible concurrencia en el grupo consolidable de entidades aseguradoras de la situación prevista en el precepto a que se refiere el párrafo anterior, en lo relativo a la cobertura de provisiones técnicas, se tendrá en cuenta el estado de cobertura de tales provisiones del grupo consolidable, obtenido de conformidad con lo prevenido en el artículo 56 de este Reglamento.

Artículo 68. Auditoría de las cuentas anuales de entidades aseguradoras

1. Las cuentas anuales de las entidades aseguradoras deberán ser revisadas por los auditores de cuentas, en los términos establecidos en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, y en el Reglamento que la desarrolla, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre.

Además de en los casos previstos en las disposiciones citadas en el párrafo anterior, las cuentas anuales de las entidades aseguradoras deberán también someterse a la misma auditoría cuando concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el artículo 66 de este Reglamento en relación con las entidades que deben remitir información estadístico-contable trimestral.

Las cuentas anuales consolidadas deberán ser revisadas por los auditores de cuentas en todo caso.

2. Siempre que existan irregularidades en la contabilidad que dificulten notablemente conocer la verdadera situación patrimonial de la entidad o se trate de entidades sometidas a medidas de control especial, la Dirección General de Seguros podrá exigir a las entidades aseguradoras, mediante requerimientos individualizados, la realización de auditorías externas especiales, con el alcance que considere necesario para el adecuado control de aquéllas.

Artículo 69. Influencia notable

1. A efectos del artículo 21 de la Ley, se entiende que existe posibilidad de ejercer una influencia notable en la gestión de una entidad aseguradora cuando se dé alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que una persona física o una o varias sociedades de un mismo grupo sean titulares, directa o indirectamente, de un porcentaje igual o superior al 10 por 100 del capital social, del fondo mutual o de los derechos de voto de la entidad, o al 3 por 100 si ésta cotiza en un mercado regulado.
- b) Que tal participación posibilite la presencia en el órgano de administración de la entidad.

2. En los supuestos de usufructo o prenda de acciones, tendrá la consideración de titular de las mismas, a los únicos efectos del presente artículo, la persona o entidad a quien corresponda el ejercicio de los derechos de voto.

En el supuesto de copropiedad de acciones, tendrá la consideración de titular la persona designada para ejercer los derechos de voto si es uno de los copropietarios. En otro caso, se estará a la participación de cada uno de los copropietarios en la comunidad.

Sección 6.^a Cesión de cartera

Artículo 70. Cesión de cartera

1. La cesión de cartera requerirá autorización del Ministro de Economía y Hacienda, para lo cual deberá aportarse a la Dirección General de Seguros la siguiente documentación:

1.6.2. REGLAMENTO DE ORDENACIÓN Y SUPERVISIÓN DE LOS SEGUROS PRIVADOS

- a) Certificación de los acuerdos adoptados por los órganos sociales competentes de las entidades aprobando el convenio de cesión y, en su caso, la disolución de la cedente o cedentes, o la modificación del objeto social.
- b) Convenio de cesión de cartera suscrito por los representantes de las entidades, en el que se especificará:
 - 1.º Inventario detallado de elementos patrimoniales de activo y pasivo que se ceden.
 - 2.º Fecha de toma de efecto de la cesión.
 - 3.º Precio de la cesión.
 - 4.º Efecto condicionado a la autorización administrativa de la cesión.
- c) Balances de situación y cuenta de pérdidas y ganancias de las entidades interesadas, cerrados dentro de los seis meses anteriores a la fecha de adopción del acuerdo de cesión de cartera por el órgano social competente, adjuntando el informe emitido, en su caso, por los auditores de cuentas de la entidad.
- d) Estado del cálculo y cobertura de las provisiones técnicas correspondientes a la cartera cedida, referido a la fecha en que se suscriba el convenio de cesión.
- e) Estado del margen de solvencia de la entidad cesionaria previsto para el caso de que se lleve a efecto la cesión, así como de la entidad cedente en el supuesto de que continúe su actividad aseguradora.

2. Una vez presentada la documentación precitada junto con la solicitud de autorización, el Ministro de Economía y Hacienda acordará la apertura del período de información pública, en los términos del artículo 86 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, autorizando a la entidad interesada a publicar anuncios en uno de los diarios de mayor circulación de la provincia donde la cedente tenga su domicilio social, y en otro diario de ámbito nacional, dando a conocer el proyecto de cesión y advirtiendo a los tomadores de su derecho a comunicar a la Dirección General de Seguros, en el plazo de un mes desde la última publicación, las razones que, en su caso, pudieran tener para estar disconformes con la cesión. No obstante, podrá prescindirse de dicha información pública cuando se deniegue la autorización por no reunir los requisitos legalmente exigibles para la cesión.

3. Una vez transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior, el Ministro de Economía y Hacienda, visto el expediente abierto al efecto y examinadas las manifestaciones de disconformidad que se hubieren efectuado, dictará la Orden ministerial que proceda sobre la operación de cesión de cartera. Dicha Orden declarará, en su caso, la revocación de la autorización administrativa de la cedente y se publicará en el «Boletín Oficial del Estado».

4. Una vez autorizada, la cesión se formalizará en escritura pública, la cual deberá recoger los acuerdos de cesión, traspaso patrimonial y, en su caso, de disolución, y se inscribirá en el Registro Mercantil. Se deberá remitir en el plazo máximo de un mes, a contar desde la fecha de su otorgamiento, copia autorizada de dicha escritura a la Dirección General de Seguros, acreditándose su presentación en dicho Registro. Una vez inscrita en el mismo, se remitirá a la Dirección General de Seguros justificación de su inscripción en el plazo de un mes desde que ésta se hubiese producido.

1.6.2. REGLAMENTO DE ORDENACIÓN Y SUPERVISIÓN DE LOS SEGUROS PRIVADOS

5. Serán admisibles cesiones parciales de cartera de un ramo en los siguientes casos:

- a) Cuando comprenda la totalidad de las pólizas de una parte de los riesgos incluidos en un ramo.
- b) Cuando comprenda la totalidad de las pólizas que, perteneciendo a un ramo, correspondan a una determinada zona geográfica.

6. La autorización administrativa concedida a la entidad cedente para ejercer la actividad aseguradora caducará automáticamente en cuanto al ramo o ramos totalmente cedidos.

7. En aquellos supuestos en los que, de conformidad con el artículo 22 de la Ley, los tomadores de seguro puedan resolver los contratos, deberá notificárseles individualmente tal derecho. El derecho de resolución podrá ser ejercitado en el plazo de un mes contado desde la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» de la Orden ministerial, teniendo derecho, además, al reembolso de la parte de prima no consumida.

1.6.3. REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

(BOE 298 de 13 de diciembre de 2002)

Entrada en vigor el 14 de diciembre de 2002.

Texto actualizado al 24.03.2012.

Modificaciones.

- Ley 62/2003, de 30 de diciembre, modifica los arts. 5 y 16 (ref. BOE-a-2003-23936).
- Decreto-Ley 304/2004, de 20 de febrero, aprobando el reglamento de planes y fondos de pensiones: (ref. BOE-a-2004-3453).
- Decreto-Ley legislativo 3/2004, de 5 de marzo, deroga la disposición transitoria 7 (ref. BOE-a-2004-4347).
- Real Decreto-Ley 16/2005, de 30 de diciembre, amplía el plazo indicado de la disposición transitoria 2, por Real Decreto-Ley 10/2004, de 23 de diciembre (ref. BOE-a-2004-21689).
- Real Decreto-Ley 16/2005, de 30 de diciembre, modifica la disposición transitoria 2 (ref. BOE-a-2005-21600).
- Ley 11/2006, de 16 de mayo, modifica los arts. 1.2, 11.6, 24, las disposiciones transitoria 2 y final 4 y añade el capítulo x y la disposición adicional 5 (ref. BOE-a-2006-8636).
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, modifica los arts. 5, 8, 36, y las disposiciones adicionales 1 y 4, transitoria 3 y final 2 (ref. BOE-a-2006-20764).
- Sentencia 128/2010, de 29 de noviembre, que declara inconstitucional y nulo lo indicado en el inciso cuarto del art. 7.2 (ref. BOE-a-2011-270).
- Ley 2/2011, de 4 de marzo, modifica los arts. 8, 9, 11, 15, 20, 21, 24, 35, 36, la disposición adicional 2 y añade los arts. 11.bis, 26.bis y la disposición adicional 6 (ref. BOE-a-2011-4117).
- Ley 27/2011, de 1 de agosto, modifica con efectos desde el 1 de enero de 2013, el art. 14 y la disposición adicional 1, y desde el 2 de agosto de 2011, el art. 7.2 (ref. BOE-a-2011-13242).
- Real Decreto-Ley 10/2012, de 23 de marzo, modifica el art. 24 (ref. BOE-a-2012-4091).

En el texto que figura a continuación, en el que ya han sido tenidas en cuenta las modificaciones anteriores, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

CAPÍTULO V

Régimen financiero de los fondos de pensiones¹

Artículo 19. Cuentas anuales.

1. Dentro del primer cuatrimestre de cada ejercicio económico las entidades gestoras de fondos de pensiones deberán:

¹ Ver TRLAC d.a. 1ª y Reglamento planes y fondos pensiones Título V

1.6.3. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES

- a) Formular y someter a aprobación de los órganos competentes las cuentas anuales² de la entidad gestora, debidamente auditadas en los términos del apartado 4 siguiente, y presentar la documentación e información citada a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones y a las comisiones de control del fondo y de los planes de pensiones adscritos al fondo.
- b) Formular el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria explicativa del ejercicio anterior del fondo o fondos administrados, debidamente auditados con arreglo al párrafo a), someter dichos documentos a la aprobación de la comisión de control del fondo respectivo, quien podrá dar a la misma la difusión que estimen pertinente, y presentar la documentación e información de dicho fondo o fondos del mismo modo que regula el párrafo precedente.

2. Dentro de primer semestre de cada ejercicio económico, las entidades gestoras deberán publicar, para su difusión general, los documentos mencionados en el apartado 1.

3. Reglamentariamente se fijarán las normas de valoración de los activos de los fondos de pensiones, los criterios para la formación de su cuenta de resultados y el sistema de asignación de los mismos a los planes adscritos al fondo.

4. Los documentos citados en el párrafo a) del apartado 1 deberán ser auditados por expertos o sociedades de expertos que cumplan los requisitos que se señalen reglamentariamente. Los informes de auditoría³ deberán abarcar los aspectos contables financieros y actuariales, incluyendo un pronunciamiento expreso en lo relativo al cumplimiento de lo previsto al respecto en esta Ley y en su desarrollo reglamentario.

5. El Ministerio de Economía podrá exigir a las entidades gestoras de fondos de pensiones la realización de auditorías externas excepcionales, con el alcance que considere necesario.

6. El Ministerio de Economía establecerá los modelos de balance, cuenta de resultados y demás estados contables de los fondos de pensiones y de sus entidades gestoras, así como los criterios de contabilización y valoración en cuanto no estén determinados por disposiciones del Gobierno.

7. El Ministerio de Economía podrá recabar de las entidades gestoras y de las depositarias cuantos datos contables y estadísticos, públicos o reservados, referentes a las mismas y a los fondos de pensiones administrados por ellas, estén relacionados con sus funciones de inspección y tutela, y señalará la periodicidad con que dicha información deberá elaborarse y los plazos máximos para su entrega al Ministerio.

8. El Ministerio de Economía dispondrá la publicidad que, en su caso, deba darse, con carácter agregado o individual, a los datos citados en el apartado 7, con el objeto de promover una información frecuente, rápida y suficiente en favor de los partícipes y beneficiarios o de las comisiones de control de los planes de pensiones de empleo.

Las entidades gestoras deberán facilitar a los partícipes y beneficiarios de los planes de pensiones, al menos con carácter trimestral, información sobre la evolución y

² Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

³ Ver TRLAC art. 3

situación de sus derechos económicos en el plan, así como sobre otros extremos que pudieran afectarles, especialmente las modificaciones normativas, cambios de las especificaciones del plan, de las normas de funcionamiento del fondo o de su política de inversiones, y de las comisiones de gestión y depósito.

En los planes de pensiones del sistema de empleo esta información se facilitará en los términos previstos en sus especificaciones o en las condiciones acordadas por la comisión de control del plan.

El Ministerio de Economía podrá regular el contenido, requisitos y condiciones de la referida información en la medida que se estime necesario para garantizar una información adecuada a los intereses de los partícipes y beneficiarios.

9. Las comisiones de control de los planes de pensiones podrán solicitar del Ministerio de Economía información sobre datos, referentes al fondo de pensiones al que estén adscritos o a su entidad gestora o depositaria, no previamente publicados y que estén en poder del Ministerio o que éste pueda recabar.

10. Las entidades citadas en el apartado 2 de este artículo están sujetas al cumplimiento de las obligaciones de información previstas en el ordenamiento jurídico.

CAPÍTULO VI

Entidades gestoras y depositarias de fondos de pensiones

Artículo 23. *Sustitución de las entidades gestora o depositaria.*

1. La sustitución de las entidades gestora o depositaria procederá:

a) A instancia de la propia entidad, previa presentación de la que haya de sustituirla. En tal caso será precisa la aprobación por la comisión de control del fondo y por la entidad gestora o depositaria que continúe en sus funciones del proyecto de sustitución que, cumpliendo los requisitos que se señalen en las normas de funcionamiento del fondo, se proponga a aquéllas en la forma y plazo que reglamentariamente se establezcan.

Para proceder a la sustitución de la entidad gestora será requisito previo la realización y publicidad suficiente de la auditoría prevista en el artículo 19 de esta Ley y, en su caso, la constitución por la entidad cesante de las garantías necesarias para cubrir las responsabilidades de su gestión.

b) Por decisión de la comisión de control del fondo de pensiones, que deberá designar simultáneamente una entidad dispuesta a hacerse cargo de la gestión o el depósito. En tanto no se produzca la correspondiente designación, la entidad afectada continuará en sus funciones.

2. La renuncia unilateral a sus funciones por parte de las entidades gestoras o depositaria sólo surtirá efecto pasado un plazo de dos años contados desde su notificación fehaciente a la comisión de control del fondo de pensiones y previo cumplimiento de los requisitos de auditoría, publicidad y garantía a que se refiere el párrafo a) del apartado precedente. Si vencido el plazo no se designara una entidad sustitutiva, procederá la disolución del fondo de pensiones.

3. La disolución, el procedimiento concursal de las entidades gestora o depositaria y su exclusión del Registro administrativo producirá el cese en la gestión o custodia del fondo de la entidad afectada. Si ésta fuese la entidad gestora, la gestión quedará provisionalmente encomendada a la entidad depositaria. Si la entidad que cesa en sus funciones fuese la depositaria, los activos financieros y efectivo del fondo serán depositados en el Banco de España. En ambos casos se producirá la disolución del fondo si en el plazo de un año no se designa nueva entidad gestora o depositaria.

4. Los cambios que se produzcan en el control de las entidades gestoras y la sustitución de sus consejeros deberán ser puestos en conocimiento de las comisiones de control en la forma que reglamentariamente se establezca.

CAPÍTULO VII

Régimen de control administrativo

Artículo 25. *Contabilidad de los fondos de pensiones y de las entidades gestoras.*

1. La contabilidad de los fondos y planes de pensiones y de sus entidades gestoras se regirá por sus normas específicas y, en su defecto, por las establecidas en el Código de Comercio, en el Plan General de Contabilidad y demás disposiciones de la legislación mercantil en materia contable.

2. En el Reglamento de desarrollo de esta Ley, se recogerán las normas específicas de contabilidad a que se refiere el apartado anterior, estableciendo las obligaciones contables, los principios contables de aplicación obligatoria, las normas sobre formulación de las cuentas anuales, los criterios de valoración de los elementos integrantes de aquéllas, así como el régimen de aprobación, verificación, depósito y publicidad de las cuentas, aplicables a los fondos de pensiones y a sus entidades gestoras.

Tal potestad administrativa se ejercerá a propuesta del Ministerio de Economía y previo informe del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y de la Junta Consultiva de Seguros.

3. Se faculta al Ministerio de Economía, previos idénticos informes, a desarrollar dichas normas específicas de contabilidad, particularmente estableciendo el Plan de Contabilidad de los fondos y planes de pensiones y el Plan Contable de las entidades gestoras.

CAPÍTULO IX

Medidas de intervención administrativa

Sección 4.ª Régimen de infracciones y sanciones

Artículo 35. *Infracciones administrativas.*

1. Las entidades gestoras y depositarias, los promotores de planes de pensiones, las personas o entidades a las que se hayan transferido funciones, los comercializado-

1.6.3. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES

res de planes de pensiones, los actuarios y las entidades en las que éstos desarrollen su actividad, los liquidadores, así como quienes desempeñen cargos de administración o dirección en las entidades citadas, los miembros de la comisión promotora y los miembros de las comisiones y subcomisiones de control de los planes y fondos de pensiones, que infrinjan normas de ordenación y supervisión de planes y fondos de pensiones, incurrirán en responsabilidad administrativa sancionable con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente.

Se considerarán:

- a) Cargos de administración los administradores o miembros de los órganos colegiados de administración, de las comisiones y subcomisiones de control y de las comisiones promotoras, y cargos de dirección, sus directores generales o asimilados, entendiéndose por tales aquellas personas que desarrollen en la entidad funciones de alta dirección bajo la dependencia directa de su órgano de administración o de comisiones ejecutivas o consejeros delegados del mismo.
 - b) Normas de ordenación y supervisión de los planes y fondos de pensiones, las comprendidas en la presente Ley y en sus disposiciones reglamentarias de desarrollo y, en general, las que figuren en leyes de carácter general que contengan preceptos específicamente referidos a los planes y fondos de pensiones o a otras entidades y personas contempladas en la presente Ley.
2. Las infracciones de normas de ordenación y supervisión de los planes y fondos de pensiones se clasifican en muy graves, graves y leves.
3. Tendrán la consideración de infracciones muy graves:
- a) El ejercicio por las entidades gestoras de actividades ajenas a su objeto exclusivo legalmente determinado, salvo que tenga un carácter meramente ocasional o aislado, así como la aceptación de los servicios de comercialización de planes de pensiones de entidades o personas distintas de las enumeradas en el apartado 1 del artículo 26 bis de esta Ley, o la aceptación de tales servicios sin el preceptivo acuerdo de comercialización.
 - b) La sustitución de las entidades gestoras o depositarias sin ajustarse a lo dispuesto en el artículo 23 o sin dar cumplimiento a lo preceptuado en el apartado 5 del artículo 11 de esta Ley.
 - c) El defecto en el margen de solvencia en cuantía superior al 5 por ciento del importe necesario para garantizar el cumplimiento de las obligaciones potenciales.

En los casos en que la situación descrita en esta letra se derive de una revisión actuarial, sólo se considerará como infracción el incumplimiento del plan de financiación que se establezca, o la falta de formulación del mismo en el plazo que se establezca.

- d) El defecto en el cálculo o la insuficiencia de las inversiones para la cobertura de los fondos de capitalización, provisiones matemáticas y otras provisiones técnicas exigibles con arreglo al párrafo segundo del apartado 1 del artículo 8 en cuantía superior al 10 por ciento.

En los casos en que la insuficiencia de las inversiones se derive de una pérdida imprevisible de aptitud de las inversiones sobrevenida después de su realización o bien se derive de una revisión actuarial, sólo se entenderá como infrac-

1.6.3. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES

ción el incumplimiento del plan de financiación o saneamiento que se establezca o la falta de formulación de éste en el plazo que se establezca.

- e) El carecer de la contabilidad exigida legalmente o llevarla con anomalías sustanciales que impidan o dificulten notablemente conocer la situación económica, patrimonial y financiera de la entidad gestora o del fondo de pensiones, así como el incumplimiento de la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría de cuentas conforme a la legislación vigente.
- f) El carecer de las bases técnicas exigidas por el sistema financiero y actuarial de los planes de pensiones, así como la falta de la revisión de dicho sistema financiero y actuarial que exige el apartado 5 del artículo 9.
- g) La inversión en bienes distintos a los autorizados cuando exceda del 3 por ciento del activo del fondo, o la inversión en bienes autorizados en proporción superior a la establecida en el artículo 16 o en disposiciones reglamentarias cuando el exceso supere el 50 por ciento de los límites legales o reglamentarios y no tenga carácter transitorio, así como la realización de operaciones con incumplimiento de las condiciones generales impuestas en el artículo 17.
- h) Confiar la custodia o el depósito de los valores mobiliarios y demás activos financieros a entidades distintas de las previstas en el artículo 21.
- i) El incumplimiento de las especificaciones y bases técnicas de los planes de pensiones o de las normas de funcionamiento de los fondos de pensiones, salvo que tengan un carácter meramente ocasional o aislado, así como la realización de prácticas abusivas que perjudiquen el derecho de los promotores, partícipes o beneficiarios.
- j) El incumplimiento de las medidas de control especial adoptadas por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones conforme al artículo 34 de esta Ley.
- k) El reiterado incumplimiento de los acuerdos o resoluciones emanados de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.
- l) La falta de remisión a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones de cuantos datos o documentos deban suministrarle la entidad gestora, la comisión de control de los planes o fondos de pensiones, la entidad depositaria o los actuarios, ya mediante su presentación periódica, ya mediante la atención de requerimientos individualizados que les dirija la citada Dirección General en el ejercicio de sus funciones, o la falta de veracidad en los mismos, cuando con ello se dificulte la apreciación de su solvencia. A los efectos de este párrafo se entenderá que hay falta de remisión cuando la misma no se produzca dentro del plazo concedido al efecto por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones al recordar por escrito la obligación de presentación periódica o reiterar el requerimiento individualizado.
- m) La excusa, negativa o resistencia a la actuación inspectora, siempre que medie requerimiento expreso y por escrito al respecto.
- n) La aceptación de aportaciones a un plan de pensiones, a nombre de un mismo partícipe, por encima del límite financiero previsto en el apartado 3 del artículo 5, salvo que dichas aportaciones correspondan a la transferencia de los derechos consolidados por alteración de la adscripción a un plan de pensiones

1.6.3. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES

o a las previsiones de un plan de reequilibrio formulado conforme al régimen transitorio aplicable en cada momento.

- ñ) El incumplimiento del deber de información o suministrar información insuficiente, inexacta o inadecuada a las comisiones de control, partícipes, beneficiarios y al público en general, siempre que, por el número de afectados o por la importancia de la información, tal incumplimiento pueda estimarse como especialmente relevante.
 - o) La falsedad en los dictámenes y documentos contables, de auditoría, actuariales o de información previstos en esta Ley.
 - p) El incumplimiento por los actuarios o las entidades en las que desarrollen su actividad de la obligación de realizar la revisión actuarial de un plan de pensiones o los cálculos o informes actuariales, contratados en firme, así como la elaboración de bases técnicas o la realización de cálculos e informes incumpliendo las normas actuariales aplicables a los planes de pensiones, cuando de estas conductas se derive un perjuicio importante en el desarrollo o viabilidad del plan o para los intereses de los promotores, partícipes o beneficiarios.
 - q) La prestación de servicios de comercialización de planes de pensiones por personas o entidades distintas de las enumeradas en el apartado 1 del artículo 26 bis de esta Ley, o la prestación de tales servicios sin el preceptivo acuerdo de comercialización.
 - r) La realización de actos y operaciones prohibidos por normas de ordenación y supervisión de los planes y fondos de pensiones establecidas en disposiciones con rango de Ley, o con incumplimiento de los requisitos establecidos en las mismas, salvo que tales conductas tengan carácter ocasional o aislado.
4. Tendrán la consideración de infracciones graves:
- a) El ejercicio meramente ocasional o aislado por las entidades gestoras de actividades ajenas a su objeto exclusivo legalmente determinado.
 - b) La ausencia de comunicación, cuando ésta sea preceptiva, de la formalización, modificación y traslado a otro fondo de pensiones de los planes de pensiones, de la composición y cambios en los órganos de administración de las entidades gestoras y en las comisiones de control y de la designación de actuarios para la revisión de las bases y cálculos actuariales.
 - c) El defecto en el margen de solvencia en cuantía inferior al 5 por ciento del importe exigible con arreglo al párrafo tercero del apartado 1 del artículo 8.
En los casos en que la situación descrita en este párrafo se derive de una revisión actuarial, sólo se considerará como infracción el incumplimiento del plan de financiación que se establezca, o la falta de formulación del mismo en el plazo que se establezca.
 - d) El defecto en el cálculo o la insuficiencia de las inversiones para la cobertura de los fondos de capitalización, provisiones matemáticas y otras provisiones técnicas exigibles con arreglo al párrafo segundo del apartado 1 del artículo 8 en cuantía superior al 5 por ciento, pero inferior al 10 por ciento.
En los casos en que la insuficiencia de las inversiones se derive de una pérdida imprevisible de aptitud de las inversiones sobrevenida después de su realiza-

1.6.3. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES

ción o bien se derive de una revisión actuarial, sólo se entenderá como infracción el incumplimiento del plan de financiación o saneamiento que se establezca, o la falta de formulación de éste en el plazo que se establezca.

- e) El incumplimiento de las normas vigentes sobre contabilización de operaciones, formulación de balances y cuenta de pérdidas y ganancias, siempre que no constituya infracción muy grave con arreglo al párrafo e) del apartado 3 precedente, así como las relativas a la elaboración de los estados financieros de obligada comunicación a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.
- f) La materialización en títulos valores de las participaciones en el fondo de pensiones, contraviniendo la prohibición establecida en el artículo 10.
- g) La inversión en bienes no autorizados cuando no exceda del 3 por ciento del activo del fondo, o la inversión en bienes autorizados en proporción superior a la establecida en el artículo 16 o en disposiciones reglamentarias siempre que el exceso supere el 20 por ciento pero no rebase el 50 por ciento de los límites legales o reglamentarios y no tenga carácter transitorio.
- h) La contratación de la administración de activos contraviniendo las normas que se dicten conforme al apartado 4 del artículo 20.
- i) El incumplimiento meramente ocasional o aislado de las especificaciones y bases técnicas de los planes de pensiones o de las normas de funcionamiento de los fondos de pensiones, así como la aplicación incorrecta de las especificaciones y bases técnicas de los planes de pensiones en perjuicio de los partícipes o beneficiarios.
- j) La emisión de obligaciones o el recurso al crédito por las entidades gestoras.
- k) El incumplimiento meramente ocasional o aislado de los acuerdos o resoluciones emanados de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.
- l) La falta de remisión a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones de cuantos datos o documentos deban serle suministrados ya mediante su presentación periódica, ya mediante la atención de requerimientos individualizados que les dirija la citada Dirección General en el ejercicio de sus funciones, así como la falta de veracidad en los mismos, salvo que ello suponga la comisión de una infracción muy grave.
A los efectos de este párrafo se entenderá que hay falta de remisión cuando ésta no se produzca dentro del plazo fijado en las normas reguladoras de la presentación periódica o del plazo concedido al efecto al formular el requerimiento individualizado.
- m) La excusa, negativa o resistencia a la actuación inspectora cuando no constituya infracción muy grave.
- n) La aplicación de comisiones de gestión o de depósito en cuantía superior a la acordada o a los límites fijados reglamentariamente o en las normas de funcionamiento del fondo de pensiones.
- ñ) El incumplimiento del deber de información o suministrar información insuficiente, inexacta o inadecuada a los partícipes, beneficiarios o al público en general, cuando no concurren las circunstancias a que se refiere el párrafo ñ)

1.6.3. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES

del apartado 3 del presente artículo, así como la realización de cualesquiera actos u operaciones con incumplimiento de las normas reguladoras de la publicidad y deber de información de los planes y fondos de pensiones.

- o) El incumplimiento por las entidades depositarias de las obligaciones establecidas en el artículo 21.
 - p) La realización de actos u operaciones con incumplimiento de las normas que se dicten sobre la forma y condiciones de la contratación de planes de pensiones con los partícipes, salvo que tenga carácter meramente ocasional o aislado.
 - q) El incumplimiento por los actuarios o las entidades en las que desarrollen su actividad de la obligación de realizar la revisión actuarial de un plan de pensiones o los cálculos o informes actuariales, contratados en firme, así como la elaboración de bases técnicas o la realización de cálculos e informes incumpliendo las normas actuariales aplicables a los planes de pensiones o los requisitos establecidos en el apartado 5 del artículo 9 de esta Ley, cuando no deban calificarse como infracciones muy graves.
 - r) El incumplimiento reiterado de los plazos y condiciones previstos en la normativa relativos a las formas de cobro y reconocimiento del derecho a las prestaciones, a la movilización de derechos consolidados o al reembolso de éstos en los supuestos excepcionales de liquidez.
 - s) Las infracciones leves, cuando durante los dos años anteriores a su comisión hubieran sido impuestas sanciones firmes por infracciones leves reiteradas.
 - t) Incumplimiento por parte de la entidad gestora de la obligación establecida en el apartado 3 del artículo 26 bis de velar para que las actuaciones de las personas o entidades comercializadoras se ajusten a lo establecido en el acuerdo de comercialización y en la legislación vigente, salvo que tenga carácter meramente ocasional o aislado.
 - u) La realización de actos y operaciones prohibidos por normas de ordenación y supervisión de los planes y fondos de pensiones establecidas en disposiciones reglamentarias, o con incumplimiento de los requisitos establecidos en las mismas, salvo que tales conductas tengan carácter ocasional o aislado.
5. Tendrán la consideración de infracciones leves:
- a) El defecto en el cálculo o la insuficiencia de inversiones para la cobertura de los fondos de capitalización, provisiones matemáticas y otras provisiones técnicas exigibles con arreglo al párrafo segundo del apartado 1 del artículo 8 en cuantía inferior al 5 por ciento.
En los casos en que la insuficiencia de las inversiones se derive de una pérdida imprevisible de aptitud de las inversiones sobrevenida después de su realización o bien se derive de una revisión actuarial, sólo se entenderá como infracción el incumplimiento del plan de financiación o saneamiento que se establezca, o la falta de formulación de éste en el plazo que se establezca.
 - b) El exceso de inversión sobre los coeficientes establecidos en el artículo 16 o en disposiciones reglamentarias cuando tenga carácter transitorio, o cuando no teniendo tal carácter no exceda del 20 por ciento de los límites legales o reglamentarios.

- c) En general, el incumplimiento de preceptos de obligada observancia comprendidos en las normas de ordenación y supervisión de los planes y fondos de pensiones que no constituyan infracción grave o muy grave conforme a lo dispuesto en los dos apartados anteriores.
- d) El incumplimiento meramente ocasional o aislado de los plazos y condiciones previstos en la normativa relativos a las formas de cobro y reconocimiento del derecho a las prestaciones, a la movilización de derechos consolidados o al reembolso de éstos en los supuestos excepcionales de liquidez.

Artículo 45. *Desarrollo de los planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española adscritos a fondos de pensiones de empleo domiciliados en otros Estados miembros.*

1. El funcionamiento y ejecución del plan de pensiones adscrito a un fondo de pensiones domiciliado en otro Estado miembro será supervisado por la comisión de control del plan, cuya composición y funcionamiento se ajustará a lo previsto en el artículo 7 de esta Ley y en su normativa de desarrollo.

La comisión de control del plan velará por la adecuación de las especificaciones y del desarrollo del plan a las disposiciones de la legislación social y laboral española.

2. El régimen de aportaciones, contingencias, prestaciones, movilidad y liquidez de los derechos consolidados y económicos de los planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española, adscritos a fondos de pensiones domiciliados en otros Estados miembros, será el previsto en las especificaciones del plan de conformidad con las disposiciones en la materia contenidas en esta Ley y en su normativa de desarrollo aplicables a los planes de pensiones de empleo, incluidas las normas sobre límites de aportación establecidas en el artículo 5.3.

3. Las bases técnicas y los cálculos actuariales correspondientes al plan de pensiones y, en especial, el cálculo de provisiones técnicas deberán realizarse por actuario o, si lo permite la legislación del Estado del fondo de pensiones, por otro profesional experto en la materia, como un auditor, habilitado conforme a la normativa de dicho Estado.

Los métodos actuariales, los tipos de interés, tablas demográficas y otras hipótesis utilizadas deberán ser adecuados a los criterios establecidos en la materia por la normativa del Estado miembro del fondo de pensiones. En todo caso, deberán utilizarse métodos financieros y actuariales de capitalización individual.

Las exigencias y disposiciones relativas al margen de solvencia serán las establecidas en la legislación del Estado miembro del fondo de pensiones.

La revisión del sistema financiero y actuarial se realizará, en su caso, de acuerdo con lo previsto en la normativa del Estado del fondo de pensiones.

4. Con carácter general, serán aplicables las normas sobre inversiones de los fondos de pensiones establecidas en la legislación del Estado miembro del fondo de pensiones.

No obstante, en el caso de que las normas sobre inversiones aplicables a los fondos de pensiones españoles sean similares o más rigurosas que las del Estado del fondo de pensiones, la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, mediante

la correspondiente comunicación a la autoridad del Estado miembro del fondo de pensiones, podrá exigir que se apliquen los requisitos establecidos en el artículo 38.4 a la parte de los activos del fondo correspondiente a los planes de pensiones sujetos a la legislación social y laboral española.

En tal caso, el Estado del fondo de pensiones podrá exigir que queden claramente delimitados los activos del fondo correspondientes.

5. En materia de derechos y obligaciones de información a los partícipes y beneficiarios de los planes de pensiones sujetos a la legislación española, adscritos a fondos de pensiones de otros Estados miembros, será de aplicación el régimen establecido en esta Ley y en su desarrollo reglamentario sobre derechos y obligaciones de información en los planes de pensiones de empleo.

La comisión de control del plan velará porque los administradores o gestores del fondo de pensiones cumplan adecuadamente el régimen de información.

6. Un plan de pensiones de empleo sujeto a la legislación española, adscrito a un fondo de pensiones de empleo domiciliado en otro Estado miembro, podrá movilizarse a otro fondo de pensiones de empleo de cualquier Estado miembro, en la medida que ello no se oponga a la legislación del Estado miembro del fondo de pensiones al que esté adscrito el plan o a las condiciones de adscripción.

La movilización del plan de pensiones podrá efectuarse una vez que se haya cumplimentado el procedimiento de comunicaciones previsto en el artículo 44 entre el fondo de pensiones de destino, la autoridad del Estado miembro de este y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos establecidos para la movilización, en su caso, en la legislación del Estado del fondo de pensiones de origen.

Una vez efectuada la movilización del plan al fondo de pensiones de destino, la comisión de control del plan lo comunicará a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones dentro del plazo de un mes desde que se haga efectiva, a la que acompañará una acreditación de aquella.

En el caso de que el fondo de pensiones de destino esté domiciliado en España, la movilización no requerirá el procedimiento de comunicaciones previsto en el artículo 44, sin perjuicio del deber de comunicar la movilización a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones en los términos señalados en el párrafo anterior. En este caso, el deber de comunicación corresponderá a la entidad gestora de destino de la movilización, dentro del plazo de 10 días desde que se haga efectiva la movilización, comunicación que se hará en los términos señalados por las normas de desarrollo de esta Ley para la comunicación de la integración de planes de pensiones en los fondos de pensiones españoles.

7. La terminación y liquidación del plan de pensiones deberá comunicarse por la comisión de control a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.

Lo dispuesto en el artículo 5.4 se aplicará a la terminación y liquidación de los planes de pensiones sujetos a la legislación española adscritos a fondos de pensiones de otros Estados miembros.

Los derechos consolidados de los partícipes y, en su caso, los derechos económicos derivados de las prestaciones causadas se integrarán en otros planes de pensiones

1.6.3. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES

sujetos a la legislación española. La integración de los derechos en planes promovidos por empresas para los trabajadores, sujetos a la legislación de otros Estados miembros, será admisible en la medida que lo prevea expresamente la normativa comunitaria o los tratados bilaterales o multilaterales.

8. En la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones se llevará un Registro de fondos de pensiones de otros Estados miembros que actúen en España, en el que figurarán los representantes a que se refiere el artículo 46 y los planes de pensiones de empleo sometidos a la normativa española adscritos a dichos fondos.

La comisión de control del plan deberá comunicar a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones las modificaciones de las especificaciones del plan y los cambios que se produzcan en la composición de dicha comisión.

1.6.4. REAL DECRETO 304/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de planes y fondos de pensiones. (BOE 48 de 25 de febrero de 2004)

Corrección de errores en BOE 88 de 12 de abril de 2004.

Entrada en vigor el 26 de febrero de 2004.

Texto actualizado al 19.05.2011.

Modificaciones.

- Real Decreto 1332/2005, de 11 de noviembre, modifica el art. 75.2 (ref. BOE-a-2005-19250).
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, modifica determinados preceptos y añade las disposiciones adicional 4 y transitoria 6 (ref. BOE-a-2007-6820).
- Real Decreto 1684/2007, de 14 de diciembre, modifica determinados preceptos, añade los arts. 71 bis, 71 ter, 80 bis, 80 ter, 81 bis, 85 bis, 85 ter, 85 quáter y suprime el 88 (ref. BOE-a-2007-21593).
- Resolución de 26 de febrero de 2008 en relación con el método de cálculo de la rentabilidad (ref. BOE-a-2008-3954).
- Real Decreto 1299/2009, de 31 de julio, modifica los arts. 9.3, 56.2 y 60 (ref. BOE-a-2009-12749).
- Ley 2/2011, de 4 de marzo, deroga el art. 23.5 (ref. BOE-a-2011-4117).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2011, declara la nulidad del art. 31.2 y 3 (ref. BOE-a-2011-8689).

En el texto que figura a continuación, en el que ya han sido tenidas en cuenta las modificaciones anteriores, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

TÍTULO II

Los planes de pensiones

CAPÍTULO I

Características generales

Sección 2.^a Aspectos financieros y actuariales de los planes de pensiones

Artículo 23. Revisión del plan de pensiones.

1. El sistema financiero y actuarial de los planes deberá ser revisado, al menos cada tres años, con el concurso necesario de un actuario independiente y, en su caso, además de aquellos otros profesionales independientes que sean precisos para desarrollar un análisis completo del desenvolvimiento actuarial y financiero del plan de pensiones.

1.6.4. REGLAMENTO DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES

Los profesionales que participen en la revisión deberán ser necesariamente personas distintas al actuario o expertos que intervengan en el desenvolvimiento ordinario del plan de pensiones, sin que se extienda tal limitación a las personas o entidades que realicen funciones de auditoría de las cuentas.

2. La revisión de los planes de pensiones debe considerarse como un documento único. Por ello, y sin perjuicio de que para su elaboración se pueda contratar a dos o más profesionales, deberá existir una única opinión firmada por una o varias personas físicas que deberán adjuntar declaración de independencia y no incompatibilidad para su realización.

3. Con carácter general, la revisión de los planes de pensiones tendrá el siguiente contenido mínimo:

3.1. Aspectos actuariales:

- a) Descripción de los aspectos fundamentales del plan.
- b) Datos del colectivo valorado.
- c) Metodología actuarial.
- d) Hipótesis utilizadas.
- e) Análisis de las aportaciones, prestaciones y derechos consolidados y económicos.
- f) Resultados y análisis de las valoraciones actuariales.
- g) Análisis de la cuenta de posición del plan.
- h) Análisis de la solvencia del plan.
- i) Proyecciones efectuadas hasta la próxima revisión actuarial.
- j) Conclusiones y recomendaciones.

3.2. Aspectos financieros:

- a) Criterios básicos de la política de inversiones fijada por la comisión de control.
- b) Características de los activos que integran la cartera.
- c) Establecimiento de índices de referencia que reflejen la política y la estrategia de inversión.
- d) Análisis de las posibles desviaciones respecto de los índices de referencia.
- e) Políticas de gestión y distribución de activos según criterios de rentabilidad y riesgo. Adecuación de estas políticas a los objetivos y características de cada plan.
- f) Análisis de sensibilidad de las inversiones.
- g) Análisis de la duración de las carteras y de la congruencia de plazos respecto de las obligaciones de cada plan.

4. En los planes de pensiones que conlleven la constitución del margen de solvencia la citada revisión se realizará anualmente.

5. (Derogado)

6. El Ministro de Economía podrá desarrollar el contenido y fijar los criterios que deban ser utilizados en las revisiones actuariales y financieras y en los informes económico-financieros, así como el procedimiento y plazos para su presentación.

TÍTULO III
Los fondos de pensiones

CAPÍTULO IV
Régimen de inversiones de los fondos de pensiones

Artículo 70. *Inversiones aptas de los fondos de pensiones.*

Son activos aptos para la inversión de los fondos de pensiones:

1. Valores e instrumentos financieros de renta fija y variable de cualquier tipo, incluidos los que puedan dar derecho a su suscripción o adquisición, cuando habiendo sido admitidos a negociación en mercados regulados, sean susceptibles de tráfico generalizado e impersonal en un mercado financiero.

En todo caso, se entenderá que los referidos valores e instrumentos financieros son susceptibles de tráfico generalizado e impersonal en un mercado financiero, cuando se cumpla alguno de los siguientes requisitos:

- a) Cuando se trate de valores e instrumentos financieros de renta variable que se negocien electrónicamente o que formen parte del índice representativo del mercado en el que se negocien.
- b) Cuando se trate de valores e instrumentos financieros de renta fija respecto de los que sea posible obtener cotización en alguna de las tres últimas sesiones del mercado previas a la fecha de elaboración de los estado contables.
- c) Cuando se trate de valores e instrumentos financieros de renta fija respecto de los que, al menos un agente financiero actuando por cuenta propia ofrezca públicamente precios con fines de negociación y cierre de operaciones que se ajusten a las condiciones vigentes en el mercado en cada momento. Los agentes financieros deberán cumplir los requisitos que a los efectos disponga el Ministerio de Economía y Hacienda.

Los valores e instrumentos financieros negociables de renta fija o variable de nueva emisión serán provisionalmente aptos en el caso de que la entidad emisora tuviera valores de la misma clase emitidos con anterioridad a que se negocien en tales mercados. La aptitud provisional cesará, si en el plazo de un año desde su emisión no llegasen a cumplir los requisitos requeridos a tal efecto.

A dichos valores e instrumentos financieros se equiparán aquéllos en cuyas condiciones de emisión conste el compromiso de solicitar la admisión a negociación, siempre que el plazo inicial para cumplir dicho compromiso sea inferior a seis meses. En el caso de que no se produzca su admisión a negociación en el plazo de seis meses desde que se solicite, o no se cumpla el compromiso de presentar en el plazo determinado la correspondiente solicitud de admisión, deberá reestructurarse la cartera en los dos meses siguientes al término de los plazos antes señalados.

2. Activos financieros estructurados. Se entenderá por activo financiero estructurado aquel activo compuesto por combinación de dos o más activos, instrumentos derivados o combinación de ambos que se instrumenten a través de un único negocio jurídico, en los términos y condiciones que se establezcan por el Ministerio de Economía y Hacienda.

1.6.4. REGLAMENTO DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES

Los activos financieros estructurados, tal y como quedan delimitados en el presente Reglamento y en sus normas de desarrollo, sólo podrán ser considerados aptos para la inversión de los fondos de pensiones en aplicación de este apartado.

3. Las acciones y participaciones de las siguientes instituciones de inversión colectiva:

- a) Instituciones de inversión colectiva establecidas en el Espacio Económico Europeo y sometidas a coordinación de conformidad con la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985.
- b) Instituciones de inversión colectiva de carácter financiero que, no encontrándose incluidas en el apartado anterior, estén reguladas en la Ley 35/2003, de Instituciones de Inversión Colectiva, y demás disposiciones de desarrollo.
- c) Instituciones de inversión colectiva inmobiliarias que tengan su sede o estén radicadas en un Estado del Espacio Económico Europeo siempre que la institución esté sujeta a autorización y supervisión por una autoridad de control.
- d) Instituciones de inversión colectiva distintas a las recogidas en las letras a), b) y c) del presente apartado siempre que sean de carácter financiero y cumplan los siguientes requisitos:
 - 1.º Sus acciones o participaciones no presenten ninguna limitación a su libre transmisión.
 - 2.º Tengan su sede o estén radicadas en algún país miembro de la OCDE en el que no concurra el carácter de paraíso fiscal.
 - 3.º Que sus estados financieros sean objeto de auditoría anual; tal auditoría será externa e independiente. En el momento de la inversión, deberá constar la opinión favorable del auditor respecto del último ejercicio de referencia.
 - 4.º Que ni individualmente ni de manera conjunta con el resto de los fondos de pensiones gestionados por la misma entidad gestora, la inversión pueda suponer el ejercicio, en la práctica, del control sobre la institución en la que se invierte.
 - 5.º La inversión no podrá tener lugar en instituciones cuyos socios, administradores o directivos o, en su caso, los socios, administradores o directivos de la sociedad gestora de la institución de inversión colectiva en la que se pretende invertir tengan, de manera individual o de forma conjunta, directamente o a través de personas interpuestas, una participación significativa en el grupo de la entidad gestora del fondo de pensiones inversor.
 - 6.º La inversión no podrá tener lugar en instituciones en las que, bien la propia institución de inversión colectiva, bien su entidad gestora, formen parte del grupo económico de la entidad gestora del fondo de pensiones o de los promotores de los planes de pensiones integrados en los fondos gestionados.

Las acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, tal y como quedan delimitadas en el presente reglamento sólo podrán ser consideradas aptas para la inversión de los fondos de pensiones en aplicación de este apartado.

1.6.4. REGLAMENTO DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES

A los efectos de la normativa de planes y fondos de pensiones tendrán la consideración de instituciones de inversión colectiva las siguientes:

- a) Las instituciones de inversión colectiva que tengan en España su domicilio en el caso de sociedades, o que se hayan constituido en España y cuya sociedad gestora esté domiciliada en España, en el caso de fondos.
- b) Cualquier otra institución, entidad, instrumento o vehículo de inversión que pueda ser considerado como institución de inversión colectiva de tipo abierto, entendiéndose por tal aquella cuyo objeto sea la inversión colectiva de los fondos captados entre el público y cuyo funcionamiento esté sometido al principio del reparto de riesgos, y cuyas unidades, a petición del tenedor, sean recompradas o reembolsadas, directa o indirectamente con cargo a los activos de estas instituciones. Se equipara a estas recompras o reembolsos el hecho de que una Institución de inversión colectiva actúe a fin de que el valor de sus acciones o participaciones en un mercado secundario oficial o en cualquier otro mercado regulado domiciliado en la Unión Europea no se desvirtúe sensiblemente de su valor liquidativo.

No tendrán la consideración de instituciones de inversión colectiva aquellas entidades, cualquiera que sea su denominación o estatuto que, estando domiciliadas en un Estado miembro de la OCDE, ejerzan, de acuerdo con la normativa que les resulte aplicable, las actividades típicas de las entidades de capital riesgo previstas en el artículo 2 de la Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital riesgo y sus sociedades gestoras.

4. Depósitos en entidades de crédito que sean a la vista o a plazo, en cuyo caso tendrán un vencimiento no superior a doce meses y podrán hacerse líquidos en cualquier momento sin que el principal del depósito pueda verse comprometido en caso de liquidez anticipada. La entidad de crédito depositaria deberá tener su sede en un Estado miembro de la Unión Europea, y los depósitos deberán estar nominados en monedas que se negocien en mercados de divisas de la OCDE.

5. Bienes inmuebles y derechos reales inmobiliarios que reúnan los requisitos establecidos en el apartado 10 del artículo 50 del Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre.

6. Créditos hipotecarios, siempre que se trate de primera hipoteca y ésta esté constituida sobre inmuebles que reúnan los requisitos establecidos en el apartado anterior. Deberán cumplirse, además, todos los requisitos que resultaren exigibles por la legislación hipotecaria.

Créditos frente a la Hacienda Pública por retenciones a cuenta del Impuesto sobre sociedades.

Créditos pignoratícios, siempre que el objeto de la garantía sea también un activo apto para la inversión de los fondos de pensiones.

7. Instrumentos derivados en los términos y con los requisitos previstos en este Reglamento y en su normativa de desarrollo.

8. Las acciones y participaciones de las entidades de capital riesgo reguladas en la Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital riesgo y de sus sociedades gestoras.

9. Valores e instrumentos financieros de renta fija y variable distintos de los previstos en el apartado 1 de este artículo, en los siguientes términos:

- a) Valores e instrumentos financieros no cotizados en mercados regulados o que estando admitidos a negociación en mercados regulados, no sean susceptibles de tráfico generalizado e impersonal, siempre que cumplan los siguientes requisitos:
- 1.º No podrán presentar ninguna limitación a su libre transmisión.
 - 2.º Deberán haber sido emitidos por entidades con sede social en algún país miembro de la OCDE en el que no concorra el carácter de paraíso fiscal.
 - 3.º La entidad emisora de los valores o instrumentos financieros deberá auditar sus estados financieros anualmente; tal auditoría será externa e independiente. En el momento de la inversión, deberá constar la opinión favorable del auditor respecto del último ejercicio de referencia.
 - 4.º Ni individualmente ni de manera conjunta con el resto de los fondos de pensiones gestionados por la misma entidad gestora, la inversión en valores e instrumentos financieros no contratados en mercados regulados podrá suponer el ejercicio, en la práctica, del control sobre la entidad en la que se invierte.
 - 5.º La inversión no podrá tener lugar en entidades cuyos socios, administradores o directivos tengan, de manera individual o de forma conjunta, directamente o a través de personas interpuestas, una participación significativa en el grupo de la entidad gestora. Tampoco se podrán realizar inversiones en valores emitidos por sociedades que hayan sido financiadas por el grupo económico de la entidad gestora o de los promotores de los planes integrados en los fondos gestionados y que vayan a destinar la financiación recibida de los fondos a amortizar directa o indirectamente los créditos otorgados por las empresas de los grupos citados.

A estos efectos, se entenderá que la operación se realiza por persona o entidad interpuesta cuando se ejecuta por persona unida por vínculo de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado inclusive, por mandatarios o fiduciarios o por cualquier sociedad en que los citados consejeros, administradores, directores, entidades o integrantes de la comisión de control tengan, directa o indirectamente, un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital o ejerzan en ella funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión.

Queda prohibida la inversión de los fondos de pensiones en valores o instrumentos financieros no cotizados emitidos por el grupo económico de la gestora o de los promotores de los planes de pensiones integrados en los fondos gestionados.

- b) Acciones y participaciones de entidades de capital riesgo distintas de las contempladas en el apartado 8 de este mismo artículo siempre que cumplan todos los requisitos previstos en la letra a) anterior de este mismo apartado con las siguientes especialidades:
- 1.º No tendrán la consideración de limitaciones a la libre transmisión aquellas cláusulas o pactos expresos que establezcan un derecho de adquisición

1.6.4. REGLAMENTO DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES

preferente ajustado a condiciones de mercado a favor de los accionistas o partícipes de la entidad de capital riesgo o que exijan una autorización previa de la transmisión por parte de la entidad gestora o del consejo de administración de la entidad de capital riesgo, siempre que en el contrato de adquisición o folleto informativo correspondiente se enumeren las causas objetivas de denegación y tales causas versen exclusivamente sobre las condiciones que deben reunir los potenciales adquirentes de la participación en la entidad de capital riesgo.

- 2.º Sin perjuicio del deber de auditoría anual, externa e independiente de los estados financieros de la entidad de capital riesgo en la que se pretenda invertir, cuando dicha entidad de capital riesgo sea de nueva constitución, la entidad gestora de la misma deberá serlo de, al menos, otra entidad de capital riesgo ya existente que cumpla con el requisito anterior de auditoría anual, externa e independiente de los estados financieros, con opinión favorable del auditor respecto del último ejercicio completo concluido.

A los efectos de esta letra b), tendrán la consideración de entidades de capital riesgo aquellas entidades, cualquiera que sea su denominación o estatuto, que, estando domiciliadas en un Estado miembro de la OCDE, ejerzan, de acuerdo con la normativa que les resulte aplicable, las actividades típicas de las entidades de capital riesgo previstas en el artículo 2 de la Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital riesgo y sus sociedades gestoras.

- c) Instrumentos del mercado monetario, siempre que sean líquidos y tengan un valor que pueda determinarse con precisión en todo momento, no negociados en un mercado regulado, siempre que se cumplan alguno de los siguientes requisitos:

- 1.º Que estén emitidos o garantizados por el Estado, las comunidades autónomas, las entidades locales, el Banco de España, el Banco central Europeo, la Unión Europea, el Banco Europeo de Inversiones, el banco central de alguno de los Estado miembros, cualquier Administración pública de un Estado miembro, o por un organismo público internacional al que pertenezcan uno o más Estado miembros.
- 2.º Que estén emitidos por una empresa cuyos valores se negocien en un mercado regulado.
- 3.º Que estén emitidos o garantizados por una entidad del ámbito de la OCDE sujeta a supervisión prudencial.

A los efectos de este párrafo 9.c), se considerarán instrumentos del mercado monetario aquellos activos de renta fija cuyo plazo de vencimiento sea inferior a 18 meses. Además se considerarán líquidos si existen mecanismos para realizarlos a su valor de mercado o si existe un compromiso de recompra por parte del emisor o de una entidad financiera.

10. Provisiones matemáticas en poder de entidades aseguradoras, en los casos en que el fondo de pensiones tenga integrados uno o varios planes de pensiones total o parcialmente asegurados.

11. Fondos de pensiones abiertos.

12. Deudas de promotores de los planes de pensiones integrados en el fondo de pensiones correspondientes a fondos pendientes de trasvase o a un déficit pendiente de amortizar en virtud de planes de reequilibrio.

13. El Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer las condiciones que hayan de reunir otros activos no enumerados anteriormente para su consideración como aptos para la inversión por parte de los fondos de pensiones.

TÍTULO IV

Entidades gestoras y depositarias de fondos de pensiones

CAPÍTULO I

Requisitos y actividad de las entidades gestoras y depositarias

Artículo 85. *Sustitución de la entidad gestora o depositaria.*

1. La sustitución de las entidades gestora o depositaria procederá:

- a) Por decisión de la comisión de control del fondo de pensiones.
- b) A instancia de la propia entidad gestora o depositaria, previa presentación de otra entidad que haya de sustituirla.
- c) Por renuncia unilateral por parte de la entidad gestora o depositaria.
- d) Por disolución, procedimiento concursal o exclusión del Registro especial de la entidad.

2. La comisión de control del fondo de pensiones podrá acordar la sustitución de la gestora o depositaria designando otra entidad dispuesta a hacerse cargo de la gestión o el depósito. En tanto no se produzca la correspondiente designación, la entidad afectada continuará en sus funciones.

3. La sustitución de la gestora o depositaria podrá producirse a instancia de la propia entidad, previa presentación de la que haya de sustituirla.

En tal caso será precisa la aprobación por la comisión de control del fondo y por la entidad gestora o depositaria que continúe en sus funciones del proyecto de sustitución que, cumpliendo los requisitos que se señalen en las normas de funcionamiento del fondo, se proponga a aquéllas.

Para proceder a la sustitución de la entidad gestora será requisito previo que ésta haya dado cumplimiento a lo establecido en el artículo 98 sobre formulación, auditoría y publicidad de cuentas y, en su caso, la constitución por la entidad cesante de las garantías necesarias que le fueren exigidas para cubrir las responsabilidades de su gestión.

En ningún caso, podrán renunciar la entidad gestora o depositaria al ejercicio de sus funciones, mientras no se hayan cumplido todos los requisitos y trámites para la designación de sus sustitutos.

4. Las entidades gestora o depositaria de un fondo de pensiones podrán renunciar unilateralmente a sus funciones.

1.6.4. REGLAMENTO DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES

A tal efecto, la entidad gestora o depositaria deberá comunicar su renuncia mediante notificación fehaciente a la comisión de control del fondo.

La gestora no podrá renunciar unilateralmente a sus funciones sin haber dado cumplimiento previo a lo previsto en el artículo 98 sobre formulación, auditoría y publicidad de cuentas.

Si la renuncia de la gestora o depositaria no fuese aceptada por la comisión de control del fondo, tal renuncia sólo surtirá efectos vinculantes pasado un plazo de dos años desde su notificación fehaciente, siempre y cuando, en el caso de la gestora cesante, ésta haya cumplido los requisitos de formulación, auditoría y publicidad de cuentas y haya constituido, en su caso, las garantías necesarias que le fueran exigidas para cubrir las responsabilidades de su gestión.

Si vencido el indicado plazo de dos años no se designara una entidad gestora o depositaria sustitutiva, procederá la disolución del fondo de pensiones.

5. La disolución, el procedimiento concursal de las entidades gestora o depositaria y su exclusión del registro administrativo producirá el cese en la gestión o custodia del fondo o fondos de la entidad afectada.

Si se tratase de la entidad gestora, la gestión quedará provisionalmente encomendada a la entidad depositaria.

Si la entidad que cesa en sus funciones fuese la depositaria, los activos financieros y efectivo del fondo serán depositados en el Banco de España, en tanto no designe sustituta.

En ambos casos se producirá la disolución del fondo si en el plazo de un año no se designa nueva entidad gestora o depositaria.

Lo establecido en este apartado se entiende sin perjuicio de lo previsto en el apartado 8 de este artículo.

6. La sustitución o nueva designación de gestora y depositaria de un fondo de pensiones no estará sujeta a autorización administrativa, si bien deberá ser comunicada a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones en el plazo de 10 días desde la adopción del acuerdo por la comisión de control del fondo, acompañando certificación de los acuerdos correspondientes.

Una vez comunicada la sustitución, deberá posteriormente presentarse ante la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones la correspondiente escritura pública debidamente inscrita en el Registro Mercantil, la cual incorporará acreditación de la referida comunicación.

7. La fusión y escisión de entidades gestoras de fondos de pensiones requerirá autorización previa de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones y, en su caso, cumplimentar el procedimiento previsto en este reglamento para la autorización e inscripción de la nueva entidad resultante que pretenda ser gestora de fondos de pensiones.

La fusión o escisión que afecte a entidades depositarias de fondos de pensiones deberá comunicarse a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones para la baja de la entidad disuelta en el Registro especial de entidades depositarias de fondos de pensiones y, en su caso, solicitar el alta en él de la entidad de crédito resultante que pretenda actuar como depositaria de fondos de pensiones. La entidad de crédito resul-

tante podrá asumir provisionalmente las funciones de depositaria de los fondos de pensiones afectados, si bien deberá comunicarse tal circunstancia a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.

8. Los cambios que se produzcan en el control de las entidades gestoras y la sustitución de sus consejeros deberán ser puestos en conocimiento de las comisiones de control de los fondos dentro de los procesos de información previstos en este reglamento.

La sustitución de la sociedad gestora de un fondo de pensiones, así como los cambios que se produzcan en el control de ésta, en cuantía superior al 50 por ciento del capital de aquélla, conferirá a los planes de pensiones integrados en ese fondo el derecho a movilizar su cuenta de posición trasladándola a otro fondo de pensiones.

9. El Ministro de Economía podrá dictar normas específicas sobre los procedimientos previstos en este artículo.

TÍTULO V

Régimen de control administrativo y obligaciones contables y de información¹

Artículo 97. *Contabilidad de los fondos de pensiones y de las entidades gestoras.*

1. La contabilidad de los fondos y planes de pensiones y de sus entidades gestoras se registrará por sus normas específicas y, en su defecto, por las establecidas en el Código de Comercio, en el Plan General de Contabilidad y demás disposiciones de la legislación mercantil en materia contable.

Se faculta al Ministro de Economía, previo informe del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y de la Junta Consultiva de Seguros y Fondos de Pensiones, a desarrollar dichas normas específicas de contabilidad, particularmente mediante el establecimiento del plan de contabilidad de los fondos y planes de pensiones y, en su caso, del plan contable de las entidades gestoras distintas de las aseguradoras.

2. Las entidades gestoras de fondos de pensiones llevarán los libros de contabilidad correspondientes a los fondos que administren exigidos por el Código de Comercio y otras disposiciones que les sean de aplicación, incluyendo con carácter obligatorio el libro mayor, que recogerá, para cada una de las cuentas, los cargos y abonos que en ellas se realicen, debiendo concordar en todo momento con las anotaciones realizadas en el libro diario, así como los registros que, en su caso, establezca el Ministro de Economía.

En todo caso, deberán llevar un registro de cuentas, que recogerá las cuentas utilizadas para el reflejo de las operaciones en el libro diario del fondo de pensiones, con desgloses en subcuentas, así como las principales relaciones contables relativas a aquéllas en cuanto no estén definidas por la normativa contable vigente en cada momento.

¹ Ver Texto Refundido de la Ley de Planes Y Fondos de Pensiones arts. 19 y 25.

Artículo 98. Cuentas anuales.

1. El ejercicio económico de los fondos de pensiones y de sus entidades gestoras coincidirá con el año natural.

Dentro del primer cuatrimestre de cada ejercicio económico las entidades gestoras de fondos de pensiones deberán:

- a) Formular las cuentas anuales² de la entidad gestora correspondientes al ejercicio anterior, y someterlas a la aprobación de sus órganos competentes debidamente auditadas.
- b) Formular el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, la memoria y el informe de gestión del ejercicio anterior del fondo o fondos administrados. Dichos documentos, debidamente auditados, los someterá a la aprobación de la comisión de control del fondo respectivo, la cual podrá darle la difusión que estime pertinente.
- c) Presentar los documentos citados en los párrafos anteriores, incluidos los informes de auditoría, relativos a la gestora y a cada fondo, ante las comisiones de control de los fondos correspondientes y de los planes de pensiones adscritos a los fondos, así como ante la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.

2. En el caso de las cuentas anuales de las entidades gestoras aseguradoras, para su formulación, aprobación y presentación, incluido el informe de auditoría, ante la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, el plazo será el establecido en la normativa específica de ordenación y supervisión de los seguros privados.

No obstante, los referidos documentos, correspondientes a la entidad gestora aseguradora, han de presentarse a las comisiones de control de los fondos y de los planes dentro del primer cuatrimestre del ejercicio, salvo que la comisión de control del fondo correspondiente autorice expresamente un plazo superior que no podrá exceder del establecido en la citada normativa de ordenación y supervisión de los seguros privados.

En todo caso, respecto de las cuentas anuales y auditoría de los fondos de pensiones gestionados por entidades aseguradoras regirá el plazo establecido en el apartado 1.

3. Dentro del primer semestre de cada ejercicio económico, las entidades gestoras deberán publicar, para su difusión general, los documentos mencionados en el apartado 1, y deberán efectuar su depósito en el Registro Mercantil, conforme a la legislación societaria aplicable.

4. Los documentos citados en el apartado 1 deberán ser auditados por expertos o sociedades de expertos inscritos como auditores en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Los informes de auditoría³ deberán abarcar los aspectos contables financieros y actuariales, incluyendo un pronunciamiento expreso en lo relativo al cumplimiento de

² Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

³ Ver TRLAC art. 3.

lo previsto al respecto en el texto refundido de la ley, en este reglamento y en las disposiciones que lo desarrollen.

5. La Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones podrá exigir a las entidades gestoras de fondos de pensiones la realización de auditorías externas excepcionales, con el alcance que considere necesario.

6. El Ministro de Economía establecerá los modelos de balance, cuenta de pérdidas y ganancias y demás estados contables de los fondos de pensiones y de sus entidades gestoras, así como los criterios de contabilización y valoración en cuanto no estén determinados por disposiciones del Gobierno.

Artículo 99. *Requerimientos de información.*

1. La Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones podrá recabar de las entidades gestoras y de las depositarias cuantos datos contables y estadísticos, públicos o reservados, referentes a éstas y a los fondos de pensiones administrados por ellas, estén relacionados con sus funciones de inspección y tutela, y señalará la periodicidad con que dicha información deberá elaborarse y los plazos máximos para su entrega.

Entre otras cuestiones, la información a proporcionar podrá referirse a la emisión de informes provisionales internos ; en su caso, la evaluación de las hipótesis actuariales utilizadas ; estudios de activo y pasivo, y pruebas de la coherencia con los principios de la política de inversión 2. La Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones podrá disponer la publicidad que, en su caso, deba darse, con carácter agregado o individual, a los datos citados en el apartado anterior, con el objeto de promover una información frecuente, rápida y suficiente en favor de los partícipes y beneficiarios o de las comisiones de control de los planes de pensiones de empleo.

En todo caso, previa solicitud del partícipe o beneficiario, la gestora deberá facilitar o poner a disposición de aquellos las cuentas anuales, la memoria e informe de auditoría del fondo de pensiones, el estado y movimientos de la cuenta de posición de su plan de pensiones, correspondientes al último ejercicio cerrado, y el informe de revisión actuarial y financiera o el informe económico financiero, a los que se refiere el artículo 23.

3. Las comisiones de control de los planes de pensiones podrán solicitar de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones información sobre datos, referentes al fondo de pensiones al que estén adscritos o a su entidad gestora o depositaria, no previamente publicados y que estén en poder de dicho centro directivo o que éste pueda recabar.

4. Lo previsto en este artículo se entiende sin perjuicio de las obligaciones de información a los partícipes y beneficiarios de los planes de pensiones establecidas en el título II.

El Ministro de Economía podrá regular el contenido, requisitos y condiciones de la información a los partícipes y beneficiarios de los planes de pensiones, en la medida que se estime necesario para garantizar una información adecuada a los intereses de aquellos.

5. Las entidades gestoras de fondos de pensiones están sujetas al cumplimiento de las obligaciones de información previstas en el ordenamiento jurídico y, en especial, las obligaciones tributarias de información de las entidades gestoras y de las depositarias se regirán por lo previsto con carácter general en el ordenamiento jurídico y por las disposiciones específicas de este reglamento.

Artículo 100. *Publicidad de planes de pensiones.*

1. La publicidad relativa a los planes y fondos de pensiones y a sus entidades gestoras se ajustará a lo dispuesto en la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad, y disposiciones de desarrollo, teniendo en cuenta lo previsto en este artículo.

Tendrá la consideración de publicidad toda forma de comunicación por la que se ofrezcan planes de pensiones o se divulgue información sobre éstos, cualquiera que sea el medio o soporte utilizado para ello, incluidas las circulares, llamadas y cartas personalizadas que formen parte de una campaña de difusión.

2. La publicidad relativa a los planes y fondos de pensiones deberá transmitir a sus destinatarios una información veraz, eficaz y suficiente sobre las características esenciales del plan de pensiones o de los servicios o productos relacionados con él, y deberá, al menos, cumplir los siguientes requisitos:

- a) La identificación de la entidad promotora del plan y de la gestora y depositaria del fondo correspondiente, destacada de forma suficiente mediante nombres comerciales o marcas, salvo que éstas puedan inducir a confusión, en cuyo caso se empleará la denominación social.
- b) En el caso de que la publicidad de un plan de pensiones comprenda la oferta de otras operaciones, servicios o productos, su contenido deberá identificar a los distintos oferentes, en su caso, y distinguir claramente las propuestas contractuales diferentes del propio plan de pensiones.
- c) Cuando la publicidad incluya referencias a la rentabilidad obtenida por el plan, deberá hacerse constar el período de obtención, su equivalente calculado sobre una base anual, la identificación del auditor del fondo de pensiones y, en su caso, clarificar el carácter estimatorio e informar de manera clara y precisa de qué resultados históricos no son indicadores de resultados futuros. La oferta de compromisos de revalorización de los derechos consolidados, no asumidos por el propio plan, deberá identificar claramente a la entidad garante.

3. La publicidad relativa a los planes y fondos de pensiones no está sujeta a autorización administrativa, ni debe ser objeto de remisión sistemática previa a su de Pensiones, si bien, en todo caso, la publicidad deberá estar en todo momento disponible para la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.

4. Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio del control y facultades del Banco de España y la Comisión Nacional del Mercado de Valores sobre la publicidad de operaciones, contratos o servicios propios de las actividades sometidas a su supervisión que se ofrezcan conjuntamente con la publicidad de los planes de pensiones.

5. Con el fin de fomentar el conocimiento por parte del público en general de la actividad referente a los planes y fondos de pensiones y a la previsión social comple-

1.6.4. REGLAMENTO DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES

mentaria, el Ministerio de Economía, a través de sus servicios de publicaciones, podrá editar relaciones de datos e informaciones agregadas relativos a los fondos de pensiones y entidades gestoras y depositarias, a partir del contenido de los registros administrativos regulados en este reglamento y de la información de carácter estadístico-contable relativa a los fondos de pensiones y entidades gestoras que estas estuvieran obligadas a presentar ante la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como información de carácter agregado sobre datos de los que ésta disponga referentes a la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con su personal regulada en la disposición adicional primera del texto refundido de la ley y normas que complementan y desarrollan dicha disposición.

Las publicaciones a que se refiere este apartado podrán comprender los balances y cuentas de pérdidas y ganancias individualizados de los fondos de pensiones y entidades gestoras.

1.6.5. REAL DECRETO 1430/2002, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de mutualidades de previsión social.
(BOE 15 de 17 de enero de 2003)

Entrada en vigor el 18 de enero de 2003.

Texto actualizado al 01.08.2009.

Modificaciones.

- SENTENCIA del TS de 22 de junio de 2004, declara la nulidad del párrafo segundo del art. 17.2 (Ref. BOE-A-2004-15314).
- Real Decreto 239/2007, de 16 de febrero, deroga el párrafo 2 del art. 17.2 y modifica el art. 27 (Ref. BOE-A-2007-3433).
- Real Decreto 1298/2009, de 31 de julio, modifica art. 13.2 (Ref. BOE-A-2009-12748).

En el texto que figura a continuación, en el que ya han sido tenidas en cuenta las modificaciones anteriores, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

TÍTULO II

De la constitución y de la actividad de las mutualidades de previsión social

CAPÍTULO I

De los requisitos fundacionales

Artículo 8. *Del acuerdo de fundación.*

1. Podrá constituir una mutualidad de previsión social cualquier persona física o jurídica, en los términos exigidos por la Ley y este Reglamento.

2. Las mutualidades de previsión social se constituirán mediante acuerdo que se adoptará en junta constituyente. Formarán parte de la mutualidad todos los socios que hayan votado a favor del acuerdo de constitución y que habrán de ser, al menos, cincuenta.

3. El acuerdo de fundación de la mutualidad, además de la voluntad de constituir-la, habrá de recoger sus estatutos, los cuales respetarán las peculiaridades de las mutualidades de previsión social, y los demás extremos a los que se refiere el artículo 10 de este Reglamento.

4. Los estatutos podrán prever que, además de las aportaciones de los socios, la mutualidad pueda recibir aportaciones de entidades o personas protectoras, sin adquirir la condición de asociados.

Artículo 9. Escritura de constitución.

1. El acuerdo de fundación de la mutualidad a que se refiere el artículo anterior se formalizará en escritura pública, que deberá ser inscrita en el Registro Mercantil.

Con esta inscripción adquirirá su personalidad jurídica.

2. En la escritura pública de constitución se expresarán:

- a) Los nombres, apellidos y edad de los otorgantes, si estos fueran personas físicas, o la denominación o razón social, si son personas jurídicas, y, en ambos casos, la nacionalidad y el domicilio. Los que tengan condición de mutualistas deberán constar por separado de aquellos otros que sean entidades o personas protectoras.
- b) La voluntad de los otorgantes de fundar una mutualidad de previsión social.
- c) El metálico, los bienes o derechos que cada mutualista aporte o se obligue a aportar, indicando el título en que lo haga y la participación en el fondo mutual que le corresponde en contrapartida. También se hará constar, en su caso, la aportación del protector.
- d) La cuantía total, al menos aproximada, de los gastos de constitución, tanto de los ya satisfechos como de los que se prevean hasta que aquella quede constituida.
- e) Los estatutos que han de regir el funcionamiento de la mutualidad de previsión social que habrán de tener el contenido previsto en el artículo 10 de este Reglamento.
- f) Los nombres, apellidos y edad de las personas que se encarguen inicialmente de la administración y representación de la mutualidad de previsión social, si fueran personas físicas, o su denominación social, si fueran personas jurídicas, y, en ambos casos, su nacionalidad y domicilio, así como las mismas circunstancias, en su caso, de los auditores de cuentas de la mutualidad.

3. Los promotores o las personas a las que el acuerdo fundacional haya autorizado al otorgamiento de la escritura pública tendrán las facultades necesarias para la presentación de la escritura de constitución en el Registro Mercantil y, en su caso, en el de la Propiedad, así como para solicitar o practicar la liquidación y para hacer el pago de los impuestos y gastos correspondientes.

4. Los otorgantes deberán presentar a inscripción en el Registro Mercantil del domicilio social la escritura de constitución en el plazo de dos meses a contar desde la fecha de su otorgamiento, y responderán solidariamente de los daños y perjuicios que causaran por el incumplimiento de esta obligación.

CAPÍTULO IV

Condiciones para el ejercicio de la actividad aseguradora

Artículo 27. Información estadístico-contable y auditoría.

Las mutualidades deberán remitir a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones las cuentas anuales¹ y el informe de gestión, la información estadístico-conta-

¹ Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

1.6.5. REGLAMENTO DE MUTUALIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL

ble referida al ejercicio económico y los informes de auditoría de cuentas anuales y complementario y el informe de la comisión de control financiero, si la hubiese. La información estadístico-contable anual incluirá datos referentes al balance, cuenta de pérdidas y ganancias general y por ramos o, en su caso, por riesgos, cobertura de provisiones técnicas, margen de solvencia, fondo de garantía y aquellos otros extremos que permitan analizar la información contenida en los estados anteriores. La remisión de las cuentas anuales se realizará simultáneamente a la de la información estadístico-contable anual, la cual se ajustará a los modelos aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda y se remitirá antes del 10 de julio del año siguiente a aquél al que se refieran.

Las mutualidades obligadas a formular cuentas consolidadas deberán remitir a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones las cuentas anuales consolidadas y el informe de gestión, la información estadístico-contable consolidada y los informes general y complementario de auditoría. La información estadístico-contable incluirá datos referentes al balance consolidado, cuenta de pérdidas y ganancias consolidada general y por ramos, cobertura de provisiones técnicas del grupo, margen de solvencia consolidado y aquellos otros extremos que permitan analizar la información contenida en los estados anteriores. La remisión de las cuentas anuales consolidadas se realizará simultáneamente a la de la información estadístico-contable anual consolidada, la cual se ajustará a los modelos aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda y se remitirá antes del 10 de julio del año siguiente a aquel al que se refieran.

Además, están obligadas a remitir información estadístico-contable trimestral las mutualidades que se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que las cuotas devengadas en el ejercicio superen la cifra de 1.200.000 euros. La obligación anterior sólo cesará cuando deje de alcanzarse el referido límite durante dos ejercicios seguidos.
- b) Que operen en los riesgos de vida previstos en el artículo 15.1.a) o en los ramos de vida, caución, crédito o en cualquiera de los tipos de responsabilidad civil.
- c) Que se encuentren sometidas a procedimiento administrativo de adopción de medidas de control especial, cuando así se requiera por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, de disolución o de revocación de la autorización administrativa, o bien se encuentren en periodo de liquidación no asumida por el Consorcio de Compensación de Seguros.

En todo caso, las mutualidades no obligadas a remitir información estadístico-contable trimestral deberán remitir con esa misma periodicidad el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y los estados de cobertura de provisiones técnicas y de margen de solvencia, salvo la que deba presentarse hasta el 31 de agosto, que podrá ser remitida hasta el 15 de septiembre siguiente al término del periodo al que corresponda.

Asimismo, las mutualidades obligadas de los grupos consolidables de entidades aseguradoras deberán remitir semestralmente la información estadístico-contable correspondiente a dicho periodo.

Toda la información estadístico-contable referida al periodo inferior al año deberá remitirse a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones dentro de los dos meses siguientes al término del periodo al que corresponda.

La Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones podrá recabar aclaración sobre la documentación recibida al objeto de obtener la información prevista en este precepto.

En todo caso, deberán remitir la información estadístico-contable consolidada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior las entidades aseguradoras domiciliadas en el territorio español dominantes de un grupo consolidable de entidades aseguradoras que sean dominadas por otras entidades domiciliadas en otro Estado perteneciente al espacio económico europeo.

Las cuentas anuales individuales y las cuentas anuales consolidadas deberán ser revisadas por los auditores de cuentas.²

Lo dispuesto en el presente artículo se entiende sin perjuicio de las excepciones que en el ámbito de sus competencias puedan establecer las Comunidades Autónomas.

TÍTULO III

De los mutualistas y protectores

Artículo 32. *Derechos y obligaciones de los mutualistas.*

1. Todos los mutualistas tendrán los mismos derechos políticos, económicos y de información, sin perjuicio de que las aportaciones y prestaciones guarden la relación estatutariamente establecida con las circunstancias que concurran en cada uno de ellos.

2. Los derechos políticos de los mutualistas responderán al principio de igualdad. Cada mutualista tendrá un voto. Todos tendrán el carácter de elector y elegible para los cargos sociales, siempre que estén al corriente de sus obligaciones sociales, así como el derecho a participar en el gobierno de la mutualidad a través de sus órganos sociales, todo ello en la forma que establezcan los estatutos.

3. Son derechos económicos de los mutualistas los siguientes:

- a) Percibir intereses a sus aportaciones al fondo mutual, si así lo disponen los estatutos, así como el reintegro de las mismas, salvo que hubieran sido consumidas en cumplimiento de la función específica del mismo y siempre con deducción de las cantidades que adeudase a la entidad.
- b) El cobro de las derramas activas que se acuerden.
- c) Participar en la distribución del patrimonio en caso de disolución, conforme al artículo 11.1.d) del Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

4. Los mutualistas podrán solicitar la verificación contable de las cuentas sociales de un determinado ejercicio debiendo efectuarse, en todo caso, cuando lo insten por escrito el 5 por 100 de los que hubiera el 31 de diciembre último, siempre que no hubieran transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio y no fuera preceptiva la auditoría de cuentas.

² Ver TRLAC d.a. 1ª

5. En virtud del derecho de información:

- a) Los mutualistas podrán solicitar por escrito, con anterioridad a la celebración de cada asamblea general, los informes o aclaraciones que estimen precisos acerca de los asuntos comprendidos en el orden del día. Los administradores estarán obligados a proporcionárselos, salvo en los casos en que, a juicio del presidente, la publicidad de los datos solicitados perjudique los intereses sociales. Esta excepción no procederá cuando la solicitud esté apoyada por, al menos, la cuarta parte de mutualistas.
- b) Cuando el orden del día prevea someter a la asamblea general la aprobación de las cuentas del ejercicio económico o cualquier otra propuesta económica, las cuentas anuales y los informes de auditoría y de la comisión de control, en su caso, así como los documentos que reflejen la citada propuesta económica, deberán estar puestos a disposición en el domicilio social de la mutualidad, para que puedan ser examinados por los mutualistas, en la forma que estatutariamente se establezca, desde la convocatoria hasta la celebración. Los mutualistas durante el plazo establecido podrán solicitar por escrito a la junta directiva las explicaciones o aclaraciones que estimen convenientes para que sean contestadas en el acto de la asamblea general.

6. Los mutualistas deberán cumplir las obligaciones que señala tanto la Ley como este Reglamento y las establecidas en los estatutos sociales y, en particular, las siguientes:

- a) Cumplir los acuerdos válidamente adoptados por los órganos de la mutualidad.
- b) Satisfacer el importe de las derramas pasivas y demás obligaciones económicas estatutariamente establecidas.
- c) Los mutualistas que causen baja serán responsables en los términos establecidos en el artículo 11.1.b) y c) del Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados y en los estatutos, y con la limitación del artículo 64.3.d) de la Ley, por las obligaciones contraídas por la mutualidad con anterioridad a la fecha en que la baja produzca efecto conforme al apartado 2 del artículo 11 del Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

Artículo 33. De las entidades o personas protectoras.

Son entidades o personas protectoras las personas físicas o jurídicas que participen en la constitución, fomento, mantenimiento, desarrollo, asesoramiento o financiación de una mutualidad de previsión social, realizando en su caso aportaciones sean o no al fondo mutual.

El régimen de las personas o entidades protectoras será determinado en los estatutos. Podrán participar en los órganos sociales si así lo establecen los estatutos, sin que en ningún caso puedan alcanzar un número de votos que suponga el control efectivo del órgano social.

TÍTULO IV **De los órganos sociales**

CAPÍTULO II **De la asamblea general**

Artículo 36. Asamblea general: composición y facultades.

1. La asamblea general debidamente constituida en la forma que determinen los estatutos es la reunión de los mutualistas para deliberar y tomar acuerdos como órgano supremo de expresión de la voluntad social en las materias que le atribuye la Ley, este Reglamento y los estatutos de la mutualidad.

2. Es competencia de la asamblea general el debate de todos los asuntos propios de la mutualidad. Las competencias que correspondan a la asamblea general en virtud de este artículo son indelegables, siendo preceptivo el acuerdo de la misma para:

- a) Nombrar o ratificar y revocar a los miembros de la junta directiva.
- b) Aprobar las cuentas anuales y la aplicación del resultado.
- c) Acordar nuevas aportaciones obligatorias al fondo mutual, e igualmente acordar el reintegro de las aportaciones del fondo mutual según lo previsto en el artículo 11.1.b) del Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.
- d) Modificar los estatutos sociales.
- e) Acordar la cesión de cartera, fusión, escisión, transformación y disolución de la mutualidad en los términos de los artículos 22, 23 y 26 de la Ley y concordantes del Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.
- f) Ejercer la acción de responsabilidad frente a los miembros de la junta directiva.
- g) Todos aquellos acuerdos en que así se exijan por la Ley, por este Reglamento o por los estatutos.
- h) Nombramiento de auditores y, en su caso, la elección de los miembros de la comisión de control financiero.
- i) Aprobar y modificar los reglamentos de prestaciones en caso de que la mutualidad haya optado por la utilización de los mismos para documentar las normas contractuales que rigen la cobertura de los riesgos que garanticen.
- j) Acordar la reducción de prestaciones en aquellas mutualidades en las que así lo prevean sus estatutos.

CAPÍTULO IV **De la comisión de control financiero**

Artículo 43. Comisión de control financiero.

1. La comisión de control financiero será órgano social de carácter necesario para aquellas mutualidades de previsión social que por disposición normativa no estén obli-

1.6.5. REGLAMENTO DE MUTUALIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL

gadas a someter sus cuentas anuales a auditoría de cuentas. Para las mutualidades de previsión social que se sometan a auditoría de cuentas, estén o no obligadas legalmente a ello, la comisión de control financiero será órgano social de carácter facultativo.

2. La comisión de control financiero estará formada por tres mutualistas que no formen parte de la junta directiva, elegidos por la asamblea general.

3. El régimen de funcionamiento de la comisión de control financiero se ajustará a lo siguiente:

- a) Se reunirán, por lo menos, una vez al año para comprobar la situación financiera y patrimonial de la mutualidad de previsión social, redactando un informe escrito al objeto de su presentación a la asamblea general ordinaria.
- b) Los restantes aspectos de su funcionamiento, el sistema de elección de los miembros, así como la duración de su cargo y, en su caso, reelección, se fijarán en los estatutos sociales.

1.7. Otras Normas legales	637
1.7.1. LEY 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones (BOE nº 310 de 27 de diciembre de 2002)	639
1.7.2. REAL DECRETO 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de fundaciones de competencia estatal (BOE nº 279 de 22 de noviembre de 2005)	643
1.7.3. LEY 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas (BOE nº 170 de 17 de julio de 1999).....	647
1.7.4. REAL DECRETO 136/2002, de 1 de febrero, por el que se aprueba el reglamento del registro de sociedades cooperativas (BOE nº 40 de 15 de febrero de 2002)	659
1.7.5. REAL DECRETO 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas (BOE nº 170 de 17 de julio de 1999)	663

Dada la multiplicidad de normas de todo tipo que hacen referencia a la auditoría de cuentas y a los auditores, en este apartado sólo referenciamos disposiciones legales de rango superior: Leyes y Decretos de ámbito nacional. Además, dentro de las normas seleccionadas, sólo se reproducirán los artículos más directamente relacionados con la auditoría de cuentas.

1.7.1. LEY 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones.

(BOE 310 de 27 de diciembre de 2002)

Entrada en vigor inicial el 1 de enero de 2003.

Entrada en vigor reformada el 1 de enero de 2012.

Corrección de errores en BOE en BOE número 92 de 17 de abril de 2003.

Texto actualizado al 27.11.2003.

Modificaciones:

LEY 47/2003, de 26 de noviembre, modifica el artículo 45 (Ref. BOE-A-2003-21614).

En el texto que figura a continuación, en el que ya han sido tenidas en cuenta la modificación anterior, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

CAPÍTULO V

Funcionamiento y actividad de la fundación

Artículo 25. Contabilidad, auditoría y plan de actuación.

1. Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas.

Para ello llevarán necesariamente un Libro Diario y un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales.

2. El Presidente, o la persona que conforme a los Estatutos de la fundación, o al acuerdo adoptado por sus órganos de gobierno corresponda, formulará las cuentas anuales, que deberán ser aprobadas en el plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio por el Patronato de la fundación.

Las cuentas anuales,¹ que comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.

La memoria, además de completar, ampliar y comentar la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados, incluirá las actividades fundacionales, los cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación, así como el grado de cumplimiento del plan de actuación, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones realizadas, los convenios que, en su caso, se hayan llevado a cabo con otras entidades para estos fines, y el grado de cumplimiento de las reglas establecidas en el artículo 27 de la presente Ley.

¹ Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

1.7.1. LEY DE FUNDACIONES

Las actividades fundacionales figurarán detalladas con los requisitos que reglamentariamente se establezcan. Igualmente, se incorporará a la memoria un inventario de los elementos patrimoniales, cuyo contenido se desarrollará reglamentariamente.

3. Las fundaciones podrán formular sus cuentas anuales en los modelos abreviados cuando cumplan los requisitos establecidos al respecto para las sociedades mercantiles. La referencia al importe neto de la cifra anual de negocios, establecida en la legislación mercantil, se entenderá realizada al importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, si procede, la cifra de negocios de su actividad mercantil.

4. Reglamentariamente se desarrollará un modelo de llevanza simplificado de la contabilidad, que podrá ser aplicado por las fundaciones en las que, al cierre del ejercicio, se cumplan al menos dos de las siguientes circunstancias:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo de balance.
- b) Que el importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia, más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil, sea inferior a 150.000 euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 5.

5. Existe obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales de todas las fundaciones en las que, a fecha de cierre del ejercicio, concurren al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo supere 2.400.000 euros.
- b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

La auditoría se contratará y realizará de acuerdo con lo previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas,² disponiendo los auditores de un plazo mínimo de un mes, a partir del momento en que les fueran entregadas las cuentas anuales formuladas, para realizar el informe de auditoría. El régimen de nombramiento y revocación de los auditores se establecerá reglamentariamente.

6. En relación con las circunstancias señaladas en los apartados 3, 4 y 5 anteriores, éstas se aplicarán teniendo en cuenta lo siguiente:

- a) Cuando una fundación, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las citadas circunstancias, o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.
- b) En el primer ejercicio económico desde su constitución o fusión, las fundaciones cumplirán lo dispuesto en los apartados anteriormente mencionados si

² Hoy Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio.

reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias que se señalan.

7. Las cuentas anuales se aprobarán por el Patronato de la fundación y se presentarán al Protectorado dentro de los diez días hábiles siguientes a su aprobación.

En su caso, se acompañarán del informe de auditoría.

El Protectorado, una vez examinadas y comprobada su adecuación formal a la normativa vigente, procederá a depositarlas en el Registro de Fundaciones. Cualquier persona podrá obtener información de los documentos depositados.

8. El Patronato elaborará y remitirá al Protectorado, en los últimos tres meses de cada ejercicio, un plan de actuación, en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente.

9. Cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio, debiendo formular cuentas anuales consolidadas cuando la fundación se encuentre en cualquiera de los supuestos allí previstos para la sociedad dominante.

En cualquier caso, se deberá incorporar información detallada en un apartado específico de la memoria, indicando los distintos elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil.

CAPÍTULO XI

Fundaciones del sector público estatal

Artículo 46. Régimen jurídico.

1. Las fundaciones del sector público estatal estarán sujetas a las siguientes limitaciones:

- a) No podrán ejercer potestades públicas.
- b) Únicamente podrán realizar actividades relacionadas con el ámbito competencial de las entidades del sector público estatal fundadoras, debiendo coadyuvar a la consecución de los fines de las mismas, sin que ello suponga la asunción de sus competencias propias, salvo previsión legal expresa.

2. El Protectorado de estas fundaciones se ejercerá, con independencia del ámbito territorial de actuación de las mismas, por la Administración General del Estado.

3. En materia de presupuestos, contabilidad y auditoría de cuentas, estas fundaciones se regirán por las disposiciones que les sean aplicables del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por el Real Decreto legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre.

En todo caso, la realización de la auditoría externa de las fundaciones del sector público estatal en las que concurren las circunstancias previstas en el artículo 25.5 de la presente Ley, corresponderá a la Intervención General de la Administración del Estado.

4. La selección del personal deberá realizarse con sujeción a los principios de igualdad, mérito, capacidad y publicidad de la correspondiente convocatoria.

1.7.1. LEY DE FUNDACIONES

5. Asimismo, su contratación se ajustará a los principios de publicidad, concurrencia y objetividad, salvo que la naturaleza de la operación a realizar sea incompatible con estos principios.

6. Cuando la actividad exclusiva o principal de la fundación sea la disposición dineraria de fondos, sin contraprestación directa de los beneficiarios, para la ejecución de actuaciones o proyectos específicos, dicha actividad se ajustará a los principios de publicidad, concurrencia y objetividad, siempre que tales recursos provengan del sector público estatal.

7. En los aspectos no regulados específicamente en este capítulo, las fundaciones del sector público estatal se regirán, con carácter general, por lo dispuesto en la presente Ley.

1.7.2. REAL DECRETO 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de fundaciones de competencia estatal.

(BOE 279 de 22 de noviembre de 2005)

Entrada en vigor inicial el 23 de noviembre de 2005.

Entrada en vigor reformada el 1 de enero de 2012.

Corrección de errores en BOE en BOE número 92 de 17 de abril de 2003.

Texto actualizado al 19.01.2008.

Modificaciones:

Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, modifica el artículo 17.2 (Ref. BOE-A-2008-978).

En el texto que figura a continuación, en el que ya ha sido tomada en cuenta la modificación anterior, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

CAPÍTULO V

Actividad de la fundación y gestión económica

Sección 2.ª Plan de actuación, contabilidad y auditoría

Artículo 28. Cuentas anuales.

1. Las cuentas anuales¹ comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria. Se formularán al cierre del ejercicio, de conformidad con los criterios establecidos en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, y se expresarán los valores en euros. Cuando las cuentas vayan a ser sometidas a auditoría externa,² habrán de formularse dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio. El ejercicio económico coincidirá con el año natural, salvo que en los estatutos se establezca un período anual diferente.

2. Las cuentas anuales serán aprobadas por el patronato en el plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio, sin que pueda delegar esta función en otros órganos de la fundación.

3. Las cuentas aprobadas serán firmadas en todas sus hojas por el secretario del patronato, con el visto bueno del presidente.

4. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de auditoría se presentarán al protectorado dentro del plazo de 10 días hábiles desde su aprobación, acompañadas

¹ Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

² Ver Ley de Fundaciones art. 25.

de certificación del acuerdo aprobatorio del patronato en el que figure la aplicación del resultado, emitida por el secretario con el visto bueno del presidente, que acreditarán su identidad por cualquiera de los medios admitidos en derecho para presentar documentos ante los órganos administrativos. Los patronos que lo deseen podrán solicitar que conste en dicha certificación el sentido de su voto. También se acompañará la relación de patronos asistentes a la reunión en la que fueron aprobadas, firmada por todos ellos.

5. El protectorado examinará las cuentas y, en su caso, el informe de auditoría y comprobará su adecuación formal a la normativa vigente. Si en dicho examen se apreciase errores o defectos formales, el protectorado lo notificará al patronato para que proceda a su subsanación en el plazo que le señale, no inferior a 10 días. Si el patronato no atendiera dicho requerimiento, el protectorado, a la vista de las circunstancias concurrentes, podrá ejercer las acciones que le confiere el artículo 35.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

6. Una vez comprobada la adecuación formal a la normativa vigente de los documentos examinados, el protectorado procederá a depositarlos en el Registro de fundaciones de competencia estatal, todo ello sin perjuicio de las comprobaciones materiales que, dentro del plazo de cuatro años desde la presentación, pueda realizar en el ejercicio de sus funciones. Si, como consecuencia de dichas comprobaciones materiales, el protectorado apreciara cualquier incumplimiento de la normativa aplicable, incorporará a las cuentas depositadas en el citado registro las observaciones que considere oportunas, sin perjuicio del posible ejercicio de las acciones que le confiere el artículo 35.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre de Fundaciones.

7. Anualmente, el protectorado remitirá al Ministerio de Economía y Hacienda las relaciones nominales de las fundaciones que han cumplido debidamente con la obligación de presentar las cuentas anuales y de aquellas que han incumplido dicha obligación o que no han atendido los requerimientos del protectorado destinados al cumplimiento de la obligación de presentar las citadas cuentas.

Artículo 31. Auditoría externa.

1. Corresponde al patronato la designación de un auditor, tanto en el supuesto de que la fundación estuviera legalmente obligada a someter sus cuentas a auditoría externa como en el caso de que el patronato decidiera voluntariamente someterlas a auditoría.

El nombramiento se llevará a cabo antes de que finalice el ejercicio que se va a auditar, con sujeción a los períodos de contratación previstos en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. No podrá revocarse a los auditores de cuentas antes de que finalice el período para el que fueron nombrados, a no ser que medie justa causa.

2. Excepcionalmente, el encargado del Registro de fundaciones de competencia estatal podrá, a instancia del protectorado o de cualquiera de los miembros del patronato, designar un auditor de cuentas para verificar las cuentas anuales de un ejercicio determinado, en los casos en que el patronato, estando obligado a nombrar auditor, no lo hubiera realizado antes de la finalización del ejercicio a auditar.

3. El nombramiento de los auditores por el encargado del Registro de fundaciones de competencia estatal se realizará de entre los que aparezcan en la lista de auditores inscritos en el Registro oficial de auditores de cuentas. A tal efecto, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas remitirá, en el mes de enero de cada año, al encargado del Registro de fundaciones de competencia estatal una lista de los auditores inscritos en el Registro oficial de auditores de cuentas al 31 de diciembre del año anterior, por cada provincia. En cada una de las listas figurarán, por orden alfabético y numerados, el nombre y apellidos o la razón social o denominación de los auditores de cuentas, así como su domicilio, que necesariamente deberá radicar en la provincia a que se refiera dicha lista. Los auditores que tengan oficina o despacho abierto en distintas provincias podrán figurar en las listas correspondientes a cada una de ellas.

Recibidas las listas, el encargado del Registro de fundaciones de competencia estatal remitirá para su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» el día y la hora del sorteo público para determinar el orden de nombramientos. Una vez efectuado dicho sorteo, se publicará en el «Boletín Oficial del Estado» la letra del alfabeto que determinará el orden de los nombramientos, que será la misma para cada provincia. Dicho orden comenzará a regir para los nombramientos que se efectúen a partir del primer día hábil del mes siguiente en que hubiese tenido lugar la publicación y se mantendrá hasta que entre en vigor el correspondiente al siguiente año. Para determinar qué lista es la utilizada para cada nombramiento, se estará a la provincia donde radique el domicilio de la fundación.

El encargado del Registro de fundaciones de competencia estatal tendrá a disposición del público las listas de auditores.

4. La solicitud de nombramiento de auditor deberá recoger, al menos, las siguientes circunstancias:

- a) Identificación del solicitante.
- b) Denominación y datos de identificación registral de la fundación.
- c) Causa de la solicitud.
- d) Fecha de la solicitud.

5. En defecto de normas específicas, el régimen jurídico de los auditores se regirá por lo dispuesto en la legislación mercantil.

CAPÍTULO VIII

El protectorado

Artículo 46. *Funciones relativas al cumplimiento de fines.*

Son funciones del protectorado en relación al cumplimiento de fines por parte de las fundaciones las siguientes:

- a) Velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, teniendo en cuenta la voluntad del fundador y la consecución del interés general.
- b) Conocer y examinar el plan de actuación y las cuentas anuales, incluidos, en su caso, los informes de auditoría, así como solicitar, en su caso, el nombramiento de auditor externo.

1.7.2. REGLAMENTO DE FUNDACIONES DE COMPETENCIA ESTATAL

- c) Comprobar que las fundaciones facilitan información adecuada y suficiente respecto de sus fines y actividades, para que sean conocidas por sus eventuales beneficiarios y demás interesados.
- d) Comprobar que las fundaciones actúan con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios.
- e) Verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales. Cuando existan dudas a este respecto, el protectorado podrá solicitar, a su costa, un informe pericial sobre los extremos que considere necesario aclarar. Asimismo, podrá solicitar al patronato la información que resulte necesaria, así como realizar actuaciones de comprobación en la sede fundacional, previa conformidad del patronato. El informe pericial deberá ser emitido por un perito independiente o por un funcionario designado por el protectorado, en el plazo fijado por este.

Disposición adicional segunda. Auditoría externa y plan de actuación de las fundaciones del sector público estatal.

1. La Intervención General de la Administración del Estado realizará la auditoría externa a la que están obligadas las fundaciones del sector público estatal en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 25.5 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 46.3 de dicha ley y en el artículo 168.b) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

2. El plazo de elaboración y aprobación por el patronato del plan de actuación de las fundaciones del sector público estatal finalizará el mismo día que el de tramitación del presupuesto de explotación y capital, previsto en el artículo 66 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Cuando la entidad, de acuerdo con el artículo 66.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, esté obligada a presentar un programa de actuación plurianual, las actividades detalladas en el plan de actuación serán las que se deriven del citado programa.

Las modificaciones del presupuesto de explotación y capital aprobadas por los órganos competentes, de acuerdo con lo señalado en el artículo 67.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, modificarán, a su vez, el plan de actuación.

1.7.3. LEY 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas.

(BOE 170 de 17 de julio de 1999)

Entrada en vigor inicial el 6 de agosto de 1999.

Texto actualizado al 5 de marzo de 2011.

Modificaciones:

- Ley 55/1999, de 29 de diciembre, modifica el art. 104 (Ref. BOE-A-1999-24786).
- Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, deroga los arts. 114 y 115 (Ref. BOE-A-2000-15060).
- Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre, modifica el art. 93.4 (Ref. BOE-A-2000-18137).
- Real Decreto 219/2001, de 2 de marzo, sobre organización y funcionamiento del Consejo para el Fomento de la Economía Social, modifica la disposición adicional 2 (Ref. BOE-A-2001-5061).
- Real Decreto 136/2002, de 1 de febrero, aprobando el reglamento del Registro, modifica la disposición final primera (Ref. BOE-A-2002-3019).
- Ley 44/2002, de 22 de noviembre, modifica el art. 53.3 (Ref. BOE-A-2002-22807).
- Ley 22/2003, de 9 de julio, deroga el art. 73.7 y la disposición adicional 4, y modifica el art. 41 (Ref. BOE-A-2003-13813).
- Ley 22/2003, de 9 de julio, deroga el art. 73.7 y la disposición adicional 4, y modifica el art. 41 (Ref. BOE-A-2003-13813).
- Ley 24/2005, de 18 de noviembre, modifica el art. 93 (Ref. BOE-A-2005-19005).
- Ley 16/2007, de 4 de julio, modifica los arts. 45, 48, 51, 75 y 85 (Ref. BOE-A-2007-13023).
- Ley 10/2009, de 20 de octubre, modifica el art. 33 (Ref. BOE-A-2009-16726).
- Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, aprueba normas sobre aspectos contables (Ref. BOE-A-2010-20034).
- Ley 2/2011, de 4 de marzo, modifica el art. 93 (Ref. BOE-A-2011-4117).

En el texto que figura a continuación, en el que ya han sido tenidas en cuenta las modificaciones anteriores, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

TÍTULO I

De la sociedad cooperativa

CAPÍTULO I

Disposiciones Generales

Artículo 5. Secciones

1. Los Estatutos de la cooperativa podrán prever y regular la constitución y funcionamiento de secciones, que desarrollen, dentro del objeto social, actividades económico-sociales específicas con autonomía de gestión, patrimonio separado y cuentas de explotación diferenciadas, sin perjuicio de la contabilidad general de la cooperativa. La

representación y gestión de la sección corresponderá, en todo caso, al Consejo Rector de la Cooperativa

2. Del cumplimiento de las obligaciones derivadas de la actividad de la sección responden, en primer lugar, las aportaciones hechas o prometidas y las garantías presentadas por los socios integrados en la sección, sin perjuicio de la responsabilidad patrimonial universal de la cooperativa.

Salvo disposición estatutaria en contra, la distribución de excedentes será diferenciada.

3. La Asamblea General de la cooperativa podrá acordar la suspensión de los acuerdos de la Asamblea de socios de una sección, que considere contrarios a la ley, a los estatutos o al interés general de la cooperativa.

4. Las cooperativas de cualquier clase excepto las de crédito, podrán tener, si sus Estatutos lo prevén, una sección de crédito, sin personalidad jurídica independiente de la cooperativa de la que forma parte, limitando sus operaciones activas y pasivas a la propia cooperativa y a sus socios, sin perjuicio de poder rentabilizar sus excesos de tesorería a través de entidades financieras. El volumen de las operaciones activas de la sección de crédito en ningún caso podrá superar el 50 % de los recursos propios de la cooperativa.

5. Las cooperativas que dispongan de alguna sección estarán obligadas a auditar sus cuentas anuales.

CAPÍTULO III

De los socios

Artículo 16. *Derechos de los socios.*

1. Los socios pueden ejercitar, sin más restricciones que las derivadas de un procedimiento sancionador, o de medidas cautelares estatutarias, todos los derechos reconocidos legal o estatutariamente.

2. En especial tienen derecho a:

- a) Asistir, participar en los debates, formular propuestas según la regulación estatutaria y votar las propuestas que se les sometan en la Asamblea General y demás órganos colegiados de los que formen parte.
- b) Ser elector y elegible para los cargos de los órganos sociales.
- c) Participar en todas las actividades de la cooperativa, sin discriminaciones.
- d) El retorno cooperativo, en su caso.
- e) La actualización, cuando proceda, y a la liquidación de las aportaciones al capital social, así como a percibir intereses por las mismas, en su caso.
- f) La baja voluntaria.
- g) Recibir la información necesaria para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.
- h) A la formación profesional adecuada para realizar su trabajo los socios trabajadores y los socios de trabajo.

3. Todo socio de la cooperativa podrá ejercitar el derecho de información en los términos previstos en esta Ley, en los Estatutos o en los acuerdos de la Asamblea General.

El socio tendrá derecho como mínimo a:

- a) Recibir copia de los Estatutos sociales y, si existiese, del Reglamento de régimen interno y de sus modificaciones, con mención expresa del momento de entrada en vigor de éstas.
- b) Libre acceso a los Libros de Registro de socios de la cooperativa, así como al Libro de Actas de la Asamblea General y, si lo solicita, el Consejo Rector deberá proporcionarle copia certificada de los acuerdos adoptados en las Asambleas Generales.
- c) Recibir, si lo solicita, del Consejo Rector, copia certificada de los acuerdos del Consejo que afecten al socio, individual o particularmente y en todo caso a que se le muestre y aclare, en un plazo no superior a un mes, el estado de su situación económica en relación con la cooperativa.
- d) Examinar en el domicilio social y en aquellos centros de trabajo que determinen los Estatutos, en el plazo comprendido entre la convocatoria de la Asamblea y su celebración, los documentos que vayan a ser sometidos a la misma y en particular las cuentas anuales,¹ el informe de gestión, la propuesta de distribución de resultados y el informe de los Interventores o el informe de la auditoría, según los casos.
- e) Solicitar por escrito, con anterioridad a la celebración de la Asamblea, o verbalmente en el transcurso de la misma, la ampliación de cuanta información considere necesaria en relación a los puntos contenidos en el orden del día. Los Estatutos regularán el plazo mínimo de antelación para presentar en el domicilio social la solicitud por escrito y el plazo máximo en el que el Consejo podrá responder fuera de la Asamblea, por la complejidad de la petición formulada.
- f) Solicitar por escrito y recibir información sobre la marcha de la cooperativa en los términos previstos en los Estatutos y en particular sobre la que afecte a sus derechos económicos o sociales. En este supuesto, el Consejo Rector deberá facilitar la información solicitada en el plazo de 30 días o, si se considera que es interés general, en la Asamblea más próxima a celebrar, incluyéndola en el orden del día.
- g) Cuando el 10 por ciento de los socios de la cooperativa, o cien socios, si ésta tiene más de mil, soliciten por escrito al Consejo Rector la información que considere necesaria, éste deberá proporcionarla también por escrito, en un plazo no superior a un mes.

4. En los supuestos de los apartados e), f) y g) del punto 3, el Consejo Rector podrá negar la información solicitada, cuando el proporcionarla ponga en grave peligro

¹ Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

los legítimos intereses de la cooperativa o cuando la petición constituya obstrucción reiterada o abuso manifiesto por parte de los socios solicitantes. No obstante, estas excepciones no procederán cuando la información haya de proporcionarse en el acto de la Asamblea y ésta apoyase la solicitud de información por más de la mitad de los votos presentes y representados y, en los demás supuestos, cuando así lo acuerde el Comité de Recursos, o, en su defecto, la Asamblea General como consecuencia del recurso interpuesto por los socios solicitantes de la información.

En todo caso, la negativa del Consejo Rector a proporcionar la información solicitada podrá ser impugnada por los solicitantes de la misma por el procedimiento a que se refiere el artículo 31 de esta Ley, además, respecto a los supuestos de las letras a), b) y c) del apartado 3 de este artículo, podrán acudir al procedimiento previsto en el artículo 2.166 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

CAPÍTULO IV

De los órganos de la sociedad cooperativa

Sección 2.^a De la asamblea general

Artículo 21. Competencia.

1. La Asamblea General fijará la política general de la cooperativa y podrá debatir sobre cualquier otro asunto de interés para la misma, siempre que conste en el orden del día, pero únicamente podrá tomar acuerdos obligatorios en materias que esta Ley no considere competencia exclusiva de otro órgano social.

No obstante lo anterior, y salvo disposición contraria de los Estatutos, la Asamblea General podrá impartir instrucciones al Consejo Rector o someter a autorización la adopción por dicho órgano de decisiones o acuerdos sobre determinados asuntos.

2. Corresponde en exclusiva a la Asamblea General, deliberar y tomar acuerdos sobre los siguientes asuntos:

- a) Examen de la gestión social, aprobación de las cuentas anuales, del informe de gestión y de la aplicación de los excedentes disponibles o imputación de las pérdidas.
- b) Nombramiento y revocación de los miembros del Consejo Rector, de los interventores, de los auditores de cuentas, de los liquidadores y, en su caso, el nombramiento del Comité de Recursos así como sobre la cuantía de la retribución de los consejeros y de los liquidadores.
- c) Modificación de los Estatutos y aprobación o modificación, en su caso, del Reglamento de régimen interno de la cooperativa.
- d) Aprobación de nuevas aportaciones obligatorias, admisión de aportaciones voluntarias, actualización del valor de las aportaciones al capital social, fijación de las aportaciones de los nuevos socios, establecimiento de cuotas de ingreso o periódicas, así como el tipo de interés a abonar por las aportaciones al capital social.

1.7.3. LEY DE COOPERATIVAS

- e) Emisión de obligaciones, títulos participativos, participaciones especiales u otras formas de financiación mediante emisiones de valores negociables.
 - f) Fusión, escisión, transformación y disolución de la sociedad.
 - g) Toda decisión que suponga una modificación sustancial, según los Estatutos, de la estructura económica, social, organizativa o funcional de la cooperativa.
 - h) Constitución de cooperativas de segundo grado y de grupos cooperativos o incorporación a éstos si ya están constituidos, participación en otras formas de colaboración económica contemplada en el artículo 79 de esta Ley, adhesión a entidades de carácter representativo así como la separación de las mismas.
 - i) El ejercicio de la acción social de responsabilidad contra los miembros del Consejo Rector, los auditores de cuentas y liquidadores.
 - j) Los derivados de una norma legal o estatutaria.
3. La competencia de la Asamblea General sobre los actos en que su acuerdo es preceptivo en virtud de norma legal o estatutaria tiene carácter indelegable, salvo aquellas competencias que puedan ser delegadas en el grupo cooperativo regulado en el artículo 78 de esta Ley.

Artículo 28. Adopción de acuerdos.

1. Excepto en los supuestos previstos en esta Ley, la Asamblea General adoptará los acuerdos por más de la mitad de los votos válidamente expresados, no siendo computables a estos efectos los votos en blanco ni las abstenciones.

2. Será necesaria la mayoría de dos tercios de los votos presentes y representados para adoptar acuerdos de modificación de Estatutos, adhesión o baja en un grupo cooperativo, transformación, fusión, escisión, disolución y reactivación de la sociedad.

3. Los Estatutos podrán exigir mayorías superiores a las establecidas en los apartados anteriores, sin que, en ningún caso, rebasen las cuatro quintas partes de los votos válidamente emitidos.

4. Serán nulos los acuerdos sobre asuntos que no consten en el orden del día, salvo el de convocar una nueva Asamblea General; el de que se realice censura de las cuentas por miembros de la cooperativa o por persona externa; el de prorrogar la sesión de la Asamblea General; el ejercicio de la acción de responsabilidad contra los administradores, los interventores, los auditores o los liquidadores; la revocación de los cargos sociales antes mencionados, así como aquellos otros casos previstos en la presente Ley.

5. Los acuerdos de la Asamblea General producirán los efectos a ellos inherentes desde el momento en que hayan sido adoptados.

Sección 4.^a De la intervención

Artículo 39. Informe de las cuentas anuales.

1. Las cuentas anuales y el informe de gestión, antes de ser presentados para su aprobación a la Asamblea General, deberán ser censurados por el interventor o inter-

ventores, salvo que la cooperativa esté sujeta a la auditoría de cuentas a que se refiere el artículo 62 de esta Ley.

2. El informe definitivo deberá ser formulado y puesto a disposición del Consejo Rector en el plazo máximo de un mes desde que se entreguen las cuentas a tal fin. En caso de disconformidad, los interventores deberán emitir informe por separado. En tanto no se haya emitido el informe o transcurrido el plazo para hacerlo, no podrá ser convocada la Asamblea General a cuya aprobación deban someterse las cuentas.

CAPÍTULO V

Del régimen económico

Sección 1.ª De las aportaciones sociales

Artículo 45. Capital social.

1. El capital social estará constituido por las aportaciones obligatorias y voluntarias de los socios, que podrán ser:

- a) aportaciones con derecho de reembolso en caso de baja.
- b) aportaciones cuyo reembolso en caso de baja pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector.

La transformación obligatoria de las aportaciones con derecho de reembolso en caso de baja en aportaciones cuyo reembolso pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector, o la transformación inversa, requerirá el acuerdo de la Asamblea General, adoptado por la mayoría exigida para la modificación de los estatutos. El socio disconforme podrá darse de baja, calificándose ésta como justificada.

Los estatutos podrán prever que cuando en un ejercicio económico el importe de la devolución de las aportaciones supere el porcentaje de capital social que en ellos se establezca, los nuevos reembolsos estén condicionados al acuerdo favorable del Consejo Rector. El socio que hubiese salvado expresamente su voto o estuviese ausente o disconforme con el establecimiento o disminución de este porcentaje podrá darse de baja, calificándose ésta como justificada. Para este supuesto se aplicarán también los artículos 48.4, 51.6 y 7 y 75.3 de esta Ley.

2. Los Estatutos fijarán el capital social mínimo con que puede constituirse y funcionar la cooperativa, que deberá estar totalmente desembolsado desde su constitución.

3. Los Estatutos fijarán la forma de acreditar las aportaciones al capital social de cada uno de los socios, así como las sucesivas variaciones que éstas experimenten, sin que puedan tener la consideración de títulos valores.

4. Las aportaciones de los socios al capital social se realizarán en moneda de curso legal. No obstante, si lo prevén los Estatutos o lo acordase la Asamblea General, también podrán consistir en bienes y derechos susceptibles de valoración económica. En este caso, el Consejo Rector deberá fijar su valoración, previo informe de uno o varios expertos independientes, designados por dicho Consejo, sobre las características y el valor de la aportación y los criterios utilizados para calcularlo, respondiendo

solidariamente los consejeros, durante cinco años, de la realidad de dichas aportaciones y del valor que se les haya atribuido. No obstante, si los Estatutos lo establecieran, la valoración realizada por el Consejo Rector deberá ser aprobada por la Asamblea General.

En el supuesto de que se trate de aportaciones iniciales, una vez constituido el Consejo Rector deberá ratificar la valoración asignada en la forma establecida en el párrafo anterior.

En cuanto a la entrega, saneamiento y transmisión de riesgos será de aplicación a las aportaciones no dinerarias lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley de Sociedades Anónimas.

5. Las aportaciones no dinerarias no producen cesión o traspaso ni aun a los efectos de la Ley de Arrendamientos Urbanos o Rústicos, sino que la sociedad cooperativa es continuadora en la titularidad del bien o derecho. Lo mismo se entenderá respecto a nombres comerciales, marcas, patentes y cualesquiera otros títulos y derechos que constituyesen aportaciones a capital social.

6. En las cooperativas de primer grado el importe total de las aportaciones de cada socio no podrá exceder de un tercio del capital social excepto cuando se trate de sociedades cooperativas, entidades sin ánimo de lucro o sociedades participadas mayoritariamente por cooperativas. Para este tipo de socios se estará a lo que dispongan los Estatutos o acuerde la Asamblea General.

7. Si la cooperativa anuncia en público su cifra de capital social, deberá referirlo a fecha concreta y expresar el desembolsado, para cuya determinación se restarán, en su caso, las deducciones realizadas sobre las aportaciones en satisfacción de las pérdidas imputadas a los socios.

8. Si como consecuencia del reembolso de las aportaciones al capital social o de las deducciones practicadas por la imputación de pérdidas al socio, dicho capital social quedara por debajo del importe mínimo fijado estatutariamente, la cooperativa deberá disolverse a menos que en el plazo de un año se reintegre o se reduzca el importe de su capital social mínimo en cuantía suficiente.

Las sociedades cooperativas para reducir su capital social mínimo deberán adoptar por la Asamblea General el acuerdo de modificación de Estatutos que incorpore la consiguiente reducción.

La reducción será obligada, cuando por consecuencia de pérdidas su patrimonio contable haya disminuido por debajo de la cifra de capital social mínimo que se establezca en sus Estatutos y hubiese transcurrido un año sin haber recuperado el equilibrio.

Esta reducción afectará a las aportaciones obligatorias de los socios en proporción al importe de la aportación obligatoria mínima exigible a cada clase de socio en el momento de adopción del acuerdo, según lo previsto en el artículo 46 de esta Ley. El balance que sirva de base para la adopción del acuerdo deberá referirse a una fecha comprendida dentro de los seis meses inmediatamente anteriores al acuerdo y estar aprobado por dicha Asamblea, previa su verificación por los auditores de cuentas de la cooperativa cuando ésta estuviese obligada a verificar sus cuentas anuales y, si no lo estuviere, la verificación se realizará por el auditor de cuentas que al efecto asigne el

Consejo Rector. El balance y su verificación se incorporarán a la escritura pública de modificación de Estatutos.

Si la reducción del capital social mínimo estuviera motivada por el reembolso de las aportaciones al socio que cause baja, el acuerdo de reducción no podrá llevarse a efecto sin que transcurra un plazo de tres meses, a contar desde la fecha que se haya notificado a los acreedores.

La notificación se hará personalmente, y si ello no fuera posible por desconocimiento del domicilio de los acreedores, por medio de anuncios que habrán de publicarse en el «Boletín Oficial del Estado» y en un diario de gran circulación en la provincia del domicilio social de la cooperativa.

Durante dicho plazo los acreedores ordinarios podrán oponerse a la ejecución del acuerdo de reducción si sus créditos no son satisfechos o la sociedad no presta garantía.

CAPÍTULO VI

De la documentación social y contabilidad

Artículo 61. Contabilidad y cuentas anuales.

1. Las cooperativas deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad con arreglo a lo establecido en el Código de Comercio y normativa contable, con las peculiaridades contenidas en esta Ley y normas que la desarrollen, pudiendo formular las cuentas anuales en modelo abreviado cuando concurren las mismas circunstancias contenidas en los artículos 181 y 190 de la Ley de Sociedades Anónimas.

2. El Consejo Rector está obligado a formular, en un plazo máximo de tres meses computados a partir de la fecha del cierre del ejercicio social, establecida estatutariamente, las cuentas anuales, el informe de gestión y una propuesta de aplicación de los excedentes disponibles o de imputación de pérdidas.

3. El informe de gestión también recogerá las variaciones habidas en el número de socios.

4. El Consejo Rector presentará para su depósito en el Registro de Sociedades Cooperativas, en el plazo de un mes desde su aprobación, certificación de los acuerdos de la Asamblea General de aprobación de las cuentas anuales y de aplicación de los excedentes y/o imputación de las pérdidas, en su caso, adjuntando un ejemplar de cada una de dichas cuentas así como del informe de gestión y del informe de los auditores, cuando la sociedad esté obligada a auditoría, o éste se hubiera practicado a petición de la minoría. Si alguna o varias de las cuentas anuales se hubiera formulado en forma abreviada, se hará constar así en la certificación, con expresión de la causa.

Artículo 62. Auditoría de cuentas.

1. Las sociedades cooperativas vendrán obligadas a auditar sus cuentas anuales y el informe de gestión en la forma y en los supuestos previstos en la Ley de Auditoría de Cuentas y sus normas de desarrollo o por cualquier otra norma legal de aplicación, así como cuando lo establezcan los Estatutos o lo acuerde la Asamblea General.

2. Si la cooperativa no está obligada a auditar sus cuentas anuales, el cinco por ciento de los socios podrá solicitar del Registro de Sociedades Cooperativas que, con cargo a la sociedad, nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de cuentas anuales de un determinado ejercicio, siempre que no hubieran transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio.

3. La designación de los auditores de cuentas corresponde a la Asamblea General y habrá de realizarse antes de que finalice el ejercicio a auditar. El nombramiento de los auditores deberá hacerse por un período de tiempo determinado que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser reelegidos por la Asamblea General anualmente una vez haya finalizado el período inicial. No obstante, cuando la Asamblea General no hubiera nombrado oportunamente los auditores, o en el supuesto de falta de aceptación, renuncia u otros que determinen la imposibilidad de que el auditor nombrado lleve a cabo su cometido, el Consejo Rector y los restantes legitimados para solicitar la auditoría podrán pedir al Registro de Cooperativas que nombre un auditor para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio.

4. Una vez nombrado el auditor, no se podrá proceder a la revocación de su nombramiento, salvo por justa causa.

CAPÍTULO VII

De la fusión, escisión y transformación

Sección 1.^a De la fusión

Artículo 63. Fusión.

1. Será posible la fusión de sociedades cooperativas en una nueva o la absorción de una o más por otra cooperativa ya existente.

2. Las sociedades cooperativas en liquidación podrán participar en una fusión, siempre que no haya comenzado el reembolso de las aportaciones del capital social.

3. Las sociedades cooperativas que se fusionen en una nueva, o que sean absorbidas por otra ya existente, quedarán disueltas, aunque no entrarán en liquidación, y sus patrimonios y socios pasarán a la sociedad nueva o absorbente, que asumirá los derechos y obligaciones de las sociedades disueltas. Los fondos sociales, obligatorios o voluntarios, de las sociedades disueltas pasarán a integrarse en los de igual clase de la sociedad cooperativa nueva o absorbente.

4. Los Consejos Rectores de las cooperativas que participan en la fusión habrán de redactar un proyecto de fusión, que deberán suscribir como convenio previo y contendrá al menos las menciones siguientes:

- a) La denominación, clase y domicilio de las cooperativas que participen en la fusión y de la nueva cooperativa en su caso, así como los datos identificadores de la inscripción de aquéllas en los Registros de Cooperativas correspondientes.

1.7.3. LEY DE COOPERATIVAS

- b) El sistema para fijar la cuantía que se reconoce a cada socio de las cooperativas que se extingan como aportación al capital de la cooperativa nueva o absorbente computando, cuando existan, las reservas voluntarias de carácter repartible.
- c) Los derechos y obligaciones que se reconozcan a los socios de la cooperativa extinguida en la cooperativa nueva o absorbente.
- d) La fecha a partir de la cual las operaciones de las cooperativas que se extingan habrán de considerarse realizadas, a efectos contables, por cuenta de la cooperativa nueva o absorbente.
- e) Los derechos que correspondan a los titulares de participaciones especiales, títulos participativos u otros títulos asimilables de las cooperativas que se extingan en la cooperativa nueva o absorbente.

5. Aprobado el proyecto de fusión, los administradores de las cooperativas que se fusionen se abstendrán de realizar cualquier acto o celebrar cualquier contrato que pudiera obstaculizar la aprobación del proyecto o modificar sustancialmente la proporción de la participación de los socios de las cooperativas extinguidas en la nueva o absorbente.

6. El proyecto quedará sin efecto si la fusión no queda aprobada por todas las cooperativas que participen en ella en un plazo de seis meses desde la fecha del proyecto.

7. Al publicar la convocatoria de la Asamblea General que deba aprobar la fusión deberán ponerse a disposición de los socios, en el domicilio social los siguientes documentos:

- a) El proyecto de fusión.
- b) Los informes, redactados por los Consejos Rectores de cada una de las cooperativas sobre la conveniencia y efectos de la fusión proyectada.
- c) El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria explicativa de los tres últimos ejercicios de las cooperativas que participen en la fusión y, en su caso, los informes de gestión y de los auditores de cuentas.
- d) El balance de fusión de cada una de las cooperativas cuando sea distinto del último anual aprobado.

Podrá considerarse balance de fusión el último balance anual aprobado, siempre que hubiera sido cerrado dentro de los seis meses anteriores a la fecha de celebración de la Asamblea que ha de resolver sobre la fusión.

- e) El proyecto de Estatutos de la nueva cooperativa o el texto íntegro de las modificaciones que hayan de introducirse en los Estatutos de la cooperativa absorbente.
- f) Los Estatutos vigentes de todas las cooperativas que participen en la fusión.
- g) La relación de nombres, apellidos, edad, si fueran personas físicas, o la denominación o razón social si fueran personas jurídicas y en ambos casos, la nacionalidad y domicilio de los consejeros de las sociedades que participan en la fusión y la fecha desde la que desempeñan sus cargos, y en su caso, las mismas indicaciones de quienes vayan a ser propuestos como consejeros como consecuencia de la fusión.

CAPÍTULO X

De las clases de cooperativas

Sección 3.^a De las cooperativas de viviendas

Artículo 91. Auditoría de cuentas en las cooperativas de viviendas.

1. Las cooperativas de viviendas, antes de presentar las cuentas anuales, para su aprobación a la Asamblea General, deberán someterlas a auditoría, en los ejercicios económicos en que se produzca alguno de los siguientes supuestos:

- a) Que la cooperativa tenga en promoción, entre viviendas y locales, un número superior a cincuenta.
- b) Cualquiera que sea el número de viviendas y locales en promoción, cuando correspondan a distintas fases, o cuando se construyan en distintos bloques que constituyan, a efectos económicos, promociones diferentes.
- c) Que la cooperativa haya otorgado poderes relativos a la gestión empresarial a personas físicas o jurídicas, distintas de los miembros del Consejo Rector.
- d) Cuando lo prevean los Estatutos o lo acuerde la Asamblea General.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, será de aplicación, en cualquier caso, a este precepto lo recogido en la presente Ley sobre esta materia.

TÍTULO III

Del asociacionismo cooperativo

Artículo 120. Normas comunes a las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

1. A las uniones, federaciones y confederaciones, en sus respectivos ámbitos, corresponden entre otras, las siguientes funciones:

- a) Representar y defender los intereses generales de las cooperativas y de sus socios ante las Administraciones públicas y ante cualesquiera otras personas físicas o jurídicas y ejercer, en su caso, las acciones legales pertinentes.
- b) Fomentar la promoción y formación cooperativa.
- c) Ejercer la conciliación en los conflictos surgidos entre las sociedades cooperativas que asocien o entre éstas y sus socios.
- d) Organizar servicios de asesoramiento, auditorías, asistencia jurídica o técnica y cuantos sean convenientes a los intereses de sus socios.
- e) Actuar como interlocutores y representantes ante las entidades y organismos públicos.
- f) Ejercer cualquier otra actividad de naturaleza análoga.

2. Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas adquieren personalidad jurídica una vez depositen, en el Registro de Sociedades Cooperativas, la escritura pública de constitución, que habrá de contener, al menos:

1.7.3. LEY DE COOPERATIVAS

- a) Relación de las entidades promotoras.
 - b) Certificación del acuerdo de constitución.
 - c) Integrantes de los órganos de representación y gobierno.
 - d) Certificación del Registro de Sociedades Cooperativas de que no existe otra entidad con idéntica denominación.
 - e) Los Estatutos sociales.
3. Los Estatutos recogerán, al menos:
- a) Su denominación.
 - b) El domicilio y el ámbito territorial.
 - c) Requisitos y procedimiento para la adquisición y pérdida de la condición de entidad asociada.
 - d) Composición, funcionamiento y elección de sus órganos sociales de representación y administración.
 - e) Régimen económico de la misma.

4. El Registro de Sociedades Cooperativas dispondrá, en el plazo de un mes, la publicidad del depósito o el requerimiento a sus socios promotores, por una sola vez, para que, en el plazo de otro mes, subsanen los defectos observados. Transcurrido este plazo, el Registro de Sociedades Cooperativas dispondrá la publicidad o rechazará el depósito mediante resolución exclusivamente fundada en la carencia de alguno de los requisitos mínimos a que se refiere el presente Título.

La publicidad del depósito se realizará en el «Boletín Oficial del Estado».

La entidad adquirirá personalidad jurídica y plena capacidad de obrar transcurrido un mes desde que solicitó el depósito sin que el Registro de Sociedades Cooperativas hubiese formulado reparos o, en su caso, rechazara el depósito.

5. En la denominación de las entidades asociativas de cooperativas deberá incluirse, respectivamente, la palabra «Unión de Cooperativas», «Federación de Cooperativas», o «Confederación de Cooperativas» o sus abreviaturas «U. de Coop.», «F. de Coop.» y «C. de Coop.».

6. Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, para poder incluir en su denominación términos que hagan referencia a un determinado ámbito geográfico, deberán acreditar que asocian, directamente o a través de las entidades asociadas, el veinte por ciento, al menos, de las sociedades cooperativas inscritas y no disueltas, con domicilio social en dicho ámbito geográfico.

7. Las uniones, federaciones y confederaciones deberán comunicar al Registro de Sociedades Cooperativas la variación en el número de sus miembros.

8. En todo lo no previsto, se estará a lo dispuesto, con carácter general, en la presente Ley.

1.7.4. REAL DECRETO 136/2002, de 1 de febrero, por el que se aprueba el reglamento del registro de sociedades cooperativas.

(BOE 40 de 15 de febrero de 2002)

Entrada en vigor el 15 de marzo de 2002.

Actualizado al 15.03.2002.

En el texto que figura a continuación, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

CAPÍTULO I Normas generales

Artículo 6. *Asientos registrales.*

1. Los asientos registrales que practique el Registro de Sociedades Cooperativas, en atención a su naturaleza, revestirán el carácter de inscripciones o de anotaciones.

2. Las inscripciones corresponden a los actos a que se refiere el artículo 9. Las inscripciones que supongan la cancelación de otra anterior de carácter constitutivo producirán efectos extintivos de la personalidad jurídica de la sociedad cuando así derive de la naturaleza del acto inscrito.

3. Las anotaciones corresponderán al asiento relativo al cumplimiento de obligaciones de las sociedades cooperativas a que se refieren los artículos 60 y 61.4 de la Ley de Cooperativas, a los supuestos de designación de auditor de cuentas del artículo 62 de la misma Ley, y a los previstos en el artículo 29 de este Reglamento. Las anotaciones posteriores podrán tener efecto cancelatorio de otra anterior, cuando así se derive de su contenido.

CAPÍTULO III De las demás actuaciones y de las formas de manifestación del registro

Sección 1.ª De las anotaciones registrales

Artículo 28. *Depósito de cuentas.*

1. El Presidente del Consejo Rector de cada cooperativa presentará, para su depósito en el Registro de Sociedades Cooperativas, certificación de los acuerdos de la Asamblea general de aprobación de las cuentas anuales y de aplicación de los excedentes o de imputación de pérdidas, en los términos y plazos del artículo 61.4 de la Ley de Cooperativas.

1.7.4. REGLAMENTO DEL REGISTRO DE COOPERATIVAS

2. Con la referida certificación, se presentará al Registro un ejemplar de cada cuenta anual, el informe de gestión y, en su caso, el informe de los auditores, salvo en los supuestos del apartado 3 de este artículo, en que se presentará la documentación por duplicado ejemplar. Si alguna o todas las cuentas se formularan en forma abreviada, así se hará constar en la certificación, con expresión de su causa. El depósito se anotará en la hoja personal de la sociedad en el Registro.

3. El Registro de Sociedades Cooperativas comunicará al Registro Mercantil el depósito de las cuentas de las sociedades que estuvieran también obligadas a ello en el Registro Mercantil, sin perjuicio de lo que se establezca por el Real Decreto a que se refiere la disposición final tercera de la Ley de Cooperativas.

4. Si el depositante lo solicitase expresamente, se le notificará haberse realizado el depósito, en su caso, con indicación del Registro Mercantil al que se haya remitido.

Artículo 29. Designación de auditor de cuentas.

1. En los supuestos especiales a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 62 de la Ley de Cooperativas, y a solicitud expresa de quienes resulten legitimados, el Registro de Sociedades Cooperativas nombrará auditor de cuentas para un determinado ejercicio.

2. La solicitud se formulará por escrito, con expresión de la legitimación que ampara la solicitud y, en su caso, de las causas que la justifiquen y de la fecha de cierre del ejercicio, corriendo los gastos por cuenta de la entidad auditada.

3. El Registro efectuará el nombramiento de auditor a que se refiere el apartado 1, por insaculación entre el listado facilitado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El citado nombramiento se anotará en la hoja de la sociedad cooperativa en el Registro.

CAPÍTULO IV

De la organización y funcionamiento del Registro

Sección 2.^a Del funcionamiento del registro

Artículo 39. Documentación del Registro.

1. El Registro de Sociedades Cooperativas dispondrá de un Libro de Sociedades, un Libro de Sociedades Cooperativas Europeas y un Libro de Asociaciones para la práctica de los asientos registrales que correspondan a cada clase de persona jurídica.

2. Los Libros de Sociedades y de Asociaciones se llevarán por el sistema de hoja personal, conforme al artículo 110.2 de la Ley de Cooperativas. El Libro de Sociedades Cooperativas Europeas, conforme a la normativa comunitaria.

3. Cada sociedad cooperativa dispondrá en el Registro de una hoja personal, a la que se atribuirá un número ordinal que será el de identificación registral de la correspondiente sociedad junto con su denominación.

1.7.4. REGLAMENTO DEL REGISTRO DE COOPERATIVAS

4. La hoja personal dispondrá, en su caso, de los anexos o folios que sean precisos, que serán numerados correlativamente, en los que se practicarán las inscripciones o anotaciones que resulten preceptivas, conforme a lo dispuesto en este Reglamento. Las inscripciones se numerarán correlativamente según el orden cronológico de su producción, bien sean en virtud de acto expreso o por silencio administrativo, y dispondrán en la hoja de espacio reservado al efecto. Las anotaciones se producirán correlativamente por su orden, en espacios marginales de la hoja establecidos al efecto.

5. Con ocasión de la primera inscripción constitutiva, se abrirá la correspondiente hoja, cuya diligencia de habilitación contendrá los datos de identificación societaria y registral y será suscrita por el encargado del Registro.

6. La tramitación de actuaciones sin contenido registral se sujetará a las normas generales que rigen en las Administraciones públicas.

7. Los documentos que accedan al Registro formarán el expediente de cada entidad, que se incorporarán al archivo del registro. La documentación relativa al depósito de cuentas y auditoría se archivará separadamente por entidades y ejercicios económicos.

1.7.5. REAL DECRETO 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas. (BOE 170 de 17 de julio de 1999)

Entrada en vigor el 18 de julio de 1999.

Corrección de errores en BOE número 174, de 22 de julio de 1999.

Texto actualizado al 15 de enero de 2002.

Modificaciones:

- Orden de 27 de junio de 2000 de conformidad con el art. 19 y la disposición adicional 4, sobre adaptación del plan general de contabilidad a las sociedades (Ref. BOE-A-2000-12302).
- Real Decreto 1412/2001 de 14 de diciembre, modifica los arts. 3 y 20 (Ref. BOE-A-2002-830).

En el texto que figura a continuación, en el que ya han sido tenidas en cuenta las modificaciones anteriores, únicamente se reproducen aquellos artículos que consideramos más relacionados con la auditoría de cuentas.

CAPÍTULO I **Disposiciones generales**

Artículo 3. Capital mínimo.¹

1. El capital mínimo de las sociedades anónimas deportivas en ningún caso podrá ser inferior al establecido en la Ley de Sociedades Anónimas.

2. Aquellos clubes que, por acceder a una competición oficial de carácter profesional, deban transformarse en sociedad anónima deportiva deberán cursar la solicitud de fijación de su capital mínimo dentro de los tres meses inmediatamente siguientes a la fecha de inicio del ejercicio económico de los clubes y sociedades anónimas deportivas de la respectiva competición, de conformidad con el calendario establecido por la Liga Profesional correspondiente.

El capital social mínimo se fijará mediante la adición de dos sumandos:

- a) El primero se determinará calculando el 25 por 100 de la media de los gastos realizados, incluidas amortizaciones, por los clubes y sociedades anónimas deportivas que participaran en la penúltima temporada finalizada de la respectiva competición, excluidas las dos entidades con mayor gasto y las dos con menor gasto realizado. Los datos necesarios para la realización de este cálculo se tomarán de las cuentas de pérdidas y ganancias auditadas y remitidas al Consejo Superior de Deportes. Dichos datos se ajustarán en función del informe de auditoría, haciéndose público por el Consejo Superior de Deportes el cálculo obtenido anualmente, previo informe de la liga profesional correspondiente.

¹ Redacción del Real Decreto 1412/2001, de 14 de diciembre, de modificación del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas.

1.7.5. REAL DECRETO DE SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS

- b) El segundo sumando se determinará en función de los saldos patrimoniales netos negativos que, en su caso, arroje el balance, que forma parte de las cuentas anuales, a que se refiere el párrafo a) del apartado 5 de este artículo, ajustado en función del informe de auditoría.
- c) Cuando el primer sumando sea inferior al segundo, el capital social mínimo se fijará en el duplo del segundo.

3. Los mismos criterios establecidos en el apartado anterior serán de aplicación para fijar el capital social mínimo en aquellos clubes que accedan a una competición oficial de carácter profesional y ostenten ya la forma de sociedad anónima deportiva.

Estos criterios no serán de aplicación a aquellos clubes que, ostentando la forma de sociedad anónima deportiva y participando en competiciones oficiales de carácter profesional, desciendan a categoría no profesional y vuelvan a ascender a categoría profesional, siempre que su balance, ajustado en función del informe de auditoría, arroje un saldo patrimonial neto positivo y no hayan permanecido más de dos temporadas en categoría no profesional. Si aun siendo positivo el saldo patrimonial, la sociedad estuviera incurso en causa de disolución por aplicación de lo dispuesto en el artículo 260.4 de la Ley de Sociedades Anónimas, la Comisión Mixta a la que se refiere la disposición transitoria primera, apartado 2, de la Ley del Deporte, fijará la cifra en que debe ser aumentado el capital social para restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio.

4. Los mismos criterios establecidos en los apartados anteriores serán de aplicación a aquellas otras modalidades deportivas y en aquellas competiciones profesionales que en el futuro puedan ser reconocidas y calificadas por la Comisión Directiva del Consejo Superior de Deportes, la cual, para la fijación de los correspondientes capitales sociales mínimos, podrá alterar el porcentaje sobre la media de gastos realizados, fijándolo entre un 15 por 100 y un 50 por 100 de los mismos.

5. El club interesado deberá dirigir escrito a la Comisión Mixta establecida en la disposición transitoria primera de la Ley del Deporte solicitando la fijación de capital social mínimo. A dicho escrito, en el que se recogerá la cifra de saldo patrimonial neto que el club estima en función del informe de auditoría, se deberán acompañar los siguientes documentos:

- a) Las cuentas anuales, correspondientes a la temporada deportiva anterior, y el informe de auditoría.
- b) Certificación del acuerdo de transformación o adscripción adoptado por su Asamblea general.
- c) Memoria del proceso de transformación o adscripción que pretende realizar.

En los supuestos previstos en el apartado 3 de este mismo artículo, los documentos a acompañar serán los previstos en el párrafo a).

6.² La Comisión Mixta deberá fijar el capital mínimo y notificarlo en el plazo de tres meses. Si la Comisión Mixta no notifica su decisión en dicho plazo, se entenderá que el capital social mínimo será el que resulte de la suma del saldo patrimonial neto

² Ver NT sobre el informe especial requerido por el artículo 3.6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas.

propuesto por el club, si éste fuera negativo, y del sumando a que se refiere el apartado 2.a) de este artículo. Si el saldo patrimonial fuera positivo, se entenderá que el capital social mínimo será de 10.000.000 de pesetas más el sumando del citado apartado 2.a).

En el caso de que la documentación presentada no permita calcular con un margen de seguridad razonable el saldo patrimonial neto del club que presenta la solicitud, la Comisión Mixta dictará resolución denegando la fijación de capital social mínimo a efectos de transformación.

A estos efectos, se considerará que no existe margen de seguridad razonable cuando el informe de auditoría incluyera salvedades no cuantificadas razonablemente.

No obstante, si el informe de auditoría incluyera salvedades que se derivaran de incertidumbres o limitaciones al alcance que no permitan su cuantificación, a los exclusivos efectos de la fijación del capital mínimo a que se refiere este artículo se deberá mencionar en informe especial, a título orientativo, el efecto potencial máximo de tales incertidumbres o limitaciones de la siguiente forma:

1.º Pasivos por la cuantía máxima identificable.

2.º Activos por el total del valor neto contable del activo afectado.

Si existieran limitaciones o incertidumbres distintas a las procedentes de activos o pasivos, cuya valoración no pueda realizarse, se entenderá que no existe margen de seguridad razonable para la fijación del capital mínimo.

7. El club deberá otorgar escritura pública de constitución de sociedad anónima deportiva y solicitar su inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas del Consejo Superior de Deportes en un plazo no superior a seis meses desde la notificación del acuerdo de la Comisión Mixta que fije el capital social mínimo, todo ello antes de la correspondiente inscripción en el Registro Mercantil.

Los clubes que accedan a una competición profesional y ostentaren ya la forma de sociedad anónima deportiva deberán ajustar, en su caso, el capital social en un plazo no superior a seis meses desde la notificación del acuerdo de la Comisión Mixta por el que se fije su capital social mínimo.

8. El capital de las sociedades anónimas deportivas no podrá ser inferior al 50 por 100 del establecido en el momento de la transformación o, en su caso, el fijado para su acceso a la competición profesional, sin perjuicio de lo establecido en la Ley de Sociedades Anónimas.»

Artículo 9. *Cotización en Bolsas de Valores.*

1. Las sociedades anónimas deportivas podrán solicitar la admisión a negociación de sus acciones en las Bolsas de Valores a partir de 1 de enero de 2002. La admisión conllevará el sometimiento de las sociedades anónimas deportivas a la normativa del mercado de valores aplicable a las entidades emisoras de valores admitidas a Bolsa.

2. Únicamente podrán ser admitidas a negociación las acciones de aquellas sociedades que con anterioridad a la solicitud hayan cumplido las obligaciones establecidas en la Ley del Deporte y que no hayan sido sancionadas por alguna de las infracciones previstas en el artículo 76.6 de la citada Ley.

3. En relación con las sociedades anónimas deportivas cuyas acciones hayan sido admitidas a cotización en alguna Bolsa de Valores, la Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá exigir la realización de las auditorías complementarias que estime necesarias en los términos establecidos en el artículo 26.3 de la Ley del Deporte.

CAPÍTULO IV

Normas contables e información periódica

Artículo 20. Información periódica.³

1. Las sociedades anónimas deportivas deberán remitir al Consejo Superior de Deportes la información anual y semestral prevista en este artículo.

2. La información semestral se referirá al período comprendido entre el inicio del ejercicio y el último día de cada semestre natural, será formulada por los administradores de la sociedad y habrá de ser remitida al Consejo dentro de los tres meses siguientes a la fecha de cierre del período.

Dicha información deberá incluir, al menos, unos estados intermedios de la sociedad de los indicados en la norma de elaboración de cuentas 12.a «Estados financieros intermedios» contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y, en su caso, un balance de la sociedad y del grupo consolidado y la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad y una memoria consolidados del grupo de sociedades referidos a dicho período.

Adicionalmente, se elaborará un informe en el que consten las transacciones de la sociedad con sus administradores, directivos y accionistas significativos.

3. La información relativa a las transacciones entre las sociedades anónimas deportivas y sus accionistas significativos, sus administradores y sus directivos, a que se refiere el apartado anterior, incluirá información cuantificada de las citadas transacciones, así como las de cualquier otra persona que actúe por cuenta de éstos. A estos efectos, se entenderá por transacción toda transferencia o intercambio de recursos u obligaciones u oportunidad de negocio con independencia de que exista o no un precio por esa operación.

Esta información habrá de facilitarse de forma agregada de acuerdo con la naturaleza de las transacciones efectuadas entre la sociedad y las personas vinculadas a ella mencionadas en el párrafo anterior. No obstante, si alguna de las transacciones fuera muy significativa por su cuantía o trascendencia para la adecuada comprensión de los estados financieros de la sociedad, habrá de facilitarse información individualizada en la misma.

4. La información anual a remitir al Consejo Superior de Deportes será las cuentas anuales individuales y, en su caso, consolidadas, incluyendo en ambos casos el informe de gestión, la memoria y el informe de auditoría.

³ Redacción del Real Decreto 1412/2001, de 14 de diciembre, de modificación del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas.

1.7.5. REAL DECRETO DE SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS

Dicha información deberá enviarse al Consejo Superior de Deportes antes del depósito de dichas cuentas en el Registro Mercantil.

En el caso de que una vez formuladas las cuentas anuales y el informe de gestión aparecieran en ellos divergencias respecto a la información semestral anteriormente remitida, los administradores de la sociedad anónima deportiva deberán comunicar al Consejo Superior de Deportes las modificaciones que tales divergencias habrían determinado en dicha información semestral. La comunicación habrá de practicarse dentro de los diez días hábiles siguientes a aquel en que los administradores hayan formulado las cuentas.

Del mismo modo, si el informe de auditoría o el informe de gestión contuvieran salvedades o discrepancias respecto de la información semestral anteriormente remitida, corregida en su caso en la comunicación evacuada de conformidad con lo previsto en el párrafo anterior, deberá comunicarse al Consejo Superior de Deportes las modificaciones que tales salvedades o discrepancias habrían determinado en la información semestral. La comunicación correspondiente deberá practicarse dentro de los diez días hábiles siguientes a aquel en que se haya emitido el informe de auditoría.

5.⁴ Cuando el informe de auditoría de las cuentas anuales contuviese salvedades, cuantificadas o no, y cuando la opinión del auditor fuese adversa o hubiese sido denegada, las sociedades anónimas deportivas deberán recabar de sus auditores un informe especial, que se remitirá al Consejo Superior de Deportes con la información semestral siguiente, y que contendrá, al menos, la siguiente información:

- a) En el supuesto de que hayan sido corregidas o despejadas las salvedades formuladas a las cuentas anuales del último ejercicio, deberá ponerse de manifiesto esta circunstancia, así como la incidencia que tienen las correcciones introducidas con tal motivo sobre la información periódica del ejercicio en curso.
- b) En el supuesto de persistir las causas que dieron lugar a la opinión con salvedades, incluidas la denegación de opinión y la opinión adversa, se hará constar expresamente dicha circunstancia y, siempre que sea posible, los efectos que se derivarían de haber efectuado los ajustes necesarios en las cuentas anuales o documentos auditados para que no figurasen en el informe de auditoría las correspondientes salvedades.

6. Las sociedades anónimas deportivas, cuyas acciones estén admitidas a cotización en una Bolsa de Valores, deberán cumplimentar las obligaciones de información periódica establecidas por la legislación del Mercado de Valores. La Comisión Nacional del Mercado de Valores, una vez recibida la información pertinente, remitirá al Consejo Superior de Deportes una copia de la misma en el plazo de diez días y, en el caso de que el informe del auditor no contuviese una opinión favorable, podrá suspender la cotización de las acciones por el tiempo que considere necesario para que la información económica sea conocida por los agentes intervinientes en el mercado, garantizándose la transparencia en la formación de los precios.

⁴ Ver NT sobre el informe especial sobre el informe especial relativo a determinada información semestral de las Sociedades Anónimas Deportivas.

El Ministro de Economía, previo informe del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, regulará las especialidades que pueden concurrir en relación con el alcance y la frecuencia de la información que las sociedades anónimas deportivas cotizadas en Bolsa deberán hacer pública y establecerá los modelos o formularios relativos a la información periódica, así como las instrucciones de cumplimentación de tales formularios.

7. Además de lo dispuesto en los párrafos anteriores y en la legislación aplicable a las sociedades anónimas, el Consejo Superior de Deportes, de oficio o a petición de la liga profesional correspondiente, podrá exigir el sometimiento de una sociedad anónima deportiva a una auditoría complementaria realizada por auditores por él designados con el alcance y el contenido que se determine en el correspondiente acuerdo. La sociedad anónima deportiva estará obligada a colaborar con el auditor de cuentas, facilitándole toda la información que le sea solicitada por éste, de conformidad con lo establecido en el artículo 3 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.⁵

Disposición adicional segunda. *Avales de los clubes profesionales.*

1. La obligación de prestación anual de avales bancarios por las Juntas Directivas de los clubes a que se refieren las disposiciones adicionales séptima y octava de la Ley del Deporte se iniciará en la temporada en la que, a su vez, se inicie el funcionamiento bajo la forma de sociedades anónimas deportivas del resto de los clubes profesionales que participen en la misma competición.

2. Los avales deberán ser depositados por las Juntas Directivas a favor del club y ante la liga profesional correspondiente.

3. El importe garantizado por el aval deberá ser, como mínimo, un 15 por 100 del importe del presupuesto general de gastos del club.

4. La fianza que deban prestar los miembros de la Junta Directiva se constituirá de modo que pueda resultar exigible durante el plazo de los tres meses siguientes a la celebración de la Asamblea General que apruebe las cuentas correspondientes del ejercicio avalado que coincidirá con aquél en el que tomen posesión. Los administradores, mientras permanezcan en su función, deberán prestar sucesivos avales para afianzar las posibles responsabilidades derivadas de los distintos ejercicios de modo que, asimismo, pueda resultar exigible durante el mismo plazo.

5. Los sucesivos avales se ajustarán, en su cuantía, una vez conocido el resultado de las auditorías correspondientes y aprobado el presupuesto de gasto, y en todo caso con anterioridad al comienzo de la competición deportiva.

Igualmente, siempre que se produzca una modificación del presupuesto, el importe del aval deberá ser actualizado en el plazo de treinta días siguientes a su aprobación.

6. En el supuesto de que el club finalizara la temporada con déficit, la liga profesional correspondiente ejecutará el aval depositado, salvo que se preste nuevo aval por el déficit producido más el correspondiente a la temporada siguiente.

⁵ Hoy art. 4 TRLAC

En el caso de ejecución del aval, ésta se realizará por una cuantía igual a la del déficit alcanzado. La liga profesional pondrá su producto a disposición del club, quien únicamente podrá utilizarlo para cancelar el déficit producido.

7. Los avales se actualizarán una vez conocido el resultado de las auditorías correspondientes y aprobado el presupuesto de gastos y, en todo caso, siempre con anterioridad al comienzo de la competición deportiva.

Igualmente, deberán ser actualizados siempre que se produzca una modificación del presupuesto.

Disposición adicional tercera. *Compensación de avales.*

La compensación de avales a que se refieren las disposiciones adicionales séptima y octava de la Ley del Deporte se realizará atendiendo a las siguientes condiciones y supuestos:

1. En la primera temporada en que, de acuerdo con lo establecido en la disposición anterior de este Real Decreto, se iniciase la obligación de depositar avales, y para el supuesto de aquellas Juntas Directivas a las que sean atribuibles a su gestión continuada resultados económicos positivos desde la temporada 1985-1986 o siguientes, la cuantía del aval se obtendrá por la diferencia entre el 15 por 100 del presupuesto de gastos aprobado por la Asamblea, en el que se incluirán los gastos por amortizaciones y provisiones, y los referidos resultados económicos positivos.

En el supuesto de que dichos resultados fuesen superiores al 15 por 100 del presupuesto de gastos referidos, no habrá que depositar aval alguno.

2. En el supuesto de las Juntas Directivas que inicien su gestión, éstas habrán de depositar un aval cuya cuantía será el 15 por 100 del presupuesto de gastos.

3. Para el cálculo de la cuantía de los avales bancarios que deban depositarse en los ejercicios sucesivos y siempre bajo la condición de que el Presidente de la Junta Directiva permanezca durante todo el mandato o que su sucesor haya sido miembro de dicha Junta durante el referido período, se tendrán en cuenta los resultados económicos positivos o negativos acumulados hasta la fecha correspondiente por dicha Junta Directiva.

En el supuesto de que los resultados económicos fuesen positivos, la cuantía del aval se obtendrá por la diferencia entre el 15 por 100 del presupuesto de gastos y la cuantía de dichos resultados positivos acumulados.

En el supuesto de que estos resultados positivos fuesen iguales o superiores al 15 por 100 del presupuesto de gastos, no será necesario depositar aval alguno.

En el supuesto de que los resultados fuesen negativos, la cuantía del aval será la que se obtenga de sumar a dichos resultados negativos acumulados el 15 por 100 del presupuesto de gastos correspondientes, salvo que la liga profesional hubiera ejecutado el aval, en cuyo caso, la cuantía será del 15 por 100 del presupuesto de gastos correspondientes, más el importe de los resultados negativos en la cuantía no cubierta por el aval ejecutado, en su caso.

4. Los avales serán ejecutados en los casos que corresponda, por las ligas profesionales al final del período de cada mandato de una Junta Directiva.

1.7.5. REAL DECRETO DE SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS

Los avales habrán de ser ejecutados por una cuantía igual a la de los resultados económicos negativos acumulados durante cada período de mandato.

En el supuesto de que los resultados económicos negativos acumulados fueran superiores a la cuantía del aval, los miembros de las Juntas Directivas responderán mancomunadamente del resto de los resultados económicos negativos no cubiertos por dicho aval, de acuerdo a lo establecido en la disposición adicional séptima de la Ley del Deporte.

En el supuesto de una Junta Directiva que renovase consecutivamente su mandato y hubiese obtenido en el anterior o anteriores períodos resultados económicos positivos acumulados, a los efectos de determinar la cuantía del aval anual correspondiente, se descontarán los mismos del 15 por 100 del presupuesto de gastos, de acuerdo a los criterios ya establecidos anteriormente.

5. A los efectos anteriores, se considerarán resultados económicos positivos o negativos las variaciones positivas o negativas del patrimonio neto contable, no considerándose las provenientes de revalorizaciones de activos. El cálculo de dichas variaciones patrimoniales se realizará según los datos ajustados y teniendo en cuenta las salvedades que figuren en los informes anuales de auditoría realizados bajo la supervisión de las ligas profesionales correspondientes, a quienes corresponderá la cuantificación de dichos resultados.

A estos efectos, tampoco se considerarán resultados económicos positivos los ingresos extraordinarios que se derivan de la asunción por la Liga Nacional de Fútbol Profesional de determinadas deudas públicas o privadas en el marco del plan de saneamiento a que se refiere la disposición adicional decimoquinta de la Ley del Deporte.

6. En los supuestos en que se considerase necesario, las ligas profesionales y el Consejo Superior de Deportes podrán remitir los informes de auditoría al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a los efectos previstos en el artículo 22 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, con independencia de lo establecido en el apartado 4 de la disposición adicional séptima de la Ley del Deporte.

El resultado de dichos informes deberá ser comunicado por la liga profesional al club, para que éste lo ponga, a su vez, en conocimiento de la Asamblea respectiva a los efectos oportunos.

7. Las Juntas Directivas remitirán a la liga profesional el sistema interno de prestación de avales que hayan establecido que, en todo caso, contemplará los supuestos de fallecimiento, cese o dimisión de sus miembros. Tales supuestos deberán incluirse en los Estatutos o Reglamentos de los clubes.

Disposición adicional séptima. *Comisión Mixta de Transformación.*

1. La composición de la Comisión Mixta a que se refiere la disposición transitoria primera, 2, de la Ley del Deporte, para la modalidad deportiva de fútbol, es la siguiente:

- a) Un Presidente designado por el Consejo Superior de Deportes.
- b) Tres Vocales designados por el Consejo Superior de Deportes.
- c) Tres Vocales designados por la Liga Nacional de Fútbol Profesional.

1.7.5. REAL DECRETO DE SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS

- d) Un Vocal designado por el Consejo Superior de Deportes a propuesta de la Real Federación Española de Fútbol.
- e) Un Vocal designado por el Consejo Superior de Deportes a propuesta de la Asociación de Deportistas Profesionales más representativa.

La Comisión Mixta queda adscrita a la Presidencia del Consejo Superior de Deportes.

2. La composición de la citada Comisión Mixta, para la modalidad deportiva de baloncesto, será la misma que para la modalidad deportiva de fútbol se expresa en el apartado anterior, entendiéndose que la referencia a la liga profesional lo es a la Asociación de Clubes de Baloncesto y la relativa a la Real Federación Española de Fútbol lo es a la Federación Española de Baloncesto.

De forma análoga se constituirán Comisiones Mixtas para aquellas competiciones que en futuro se declaren profesionales.

3. Ambas Comisiones incluirán entre sus miembros, con voz pero sin voto, un representante del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y un Abogado del Estado, designado por la Dirección del Servicio Jurídico del Estado. Este último actuará como Secretario de las Comisiones Mixtas.

4. Las Comisiones Mixtas ajustarán su funcionamiento a las normas que sobre los órganos colegiados se contienen en la legislación reguladora del procedimiento administrativo común.

5. Las resoluciones de las Comisiones Mixtas no ponen fin a la vía administrativa, y contra las mismas podrá interponerse recurso de alzada ante el Presidente del Consejo Superior de Deportes.

2. NORMAS DE AUDITORÍA	673
2.1. Normas Técnicas de Auditoría	679
2.1.1. NTA de carácter general RESOLUCIÓN de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría	683
2.1.2. NTA sobre el principio de empresa en funcionamiento RESOLUCIÓN de 31 de mayo de 1993 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre aplicación del principio de empresa en funcionamiento. (BOE de 12 de julio) (BOICAC nº 13/Mayo 1993)	729
2.1.3. NTA comunicación de debilidades significativas de control interno RESOLUCIÓN de 1 de septiembre de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno. (BOE de 25 de noviembre) (BOICAC nº 18/Septiembre 1994) ...	737
2.1.4. NTA utilización del trabajo de expertos independientes RESOLUCIÓN de 20 de diciembre de 1996 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas. (BOE de 19 de mayo de 1997) (BOICAC nº 28/Diciembre 1996)	741
2.1.5. NTA sobre el concepto de importancia relativa RESOLUCIÓN de 14 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa. (BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999)	749
2.1.6. NTA sobre la carta de manifestaciones de la dirección RESOLUCIÓN de 15 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la carta de manifestaciones de la dirección. (BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999)	759
2.1.7. NTA sobre contrato de auditoría o cartas de encargo RESOLUCIÓN de 16 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre contrato de auditoría o carta de encargo. (BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999)	769
2.1.8. NTA sobre el efecto 2000 RESOLUCIÓN de 17 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el efecto 2000. (BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999)	785

2. NORMAS DE AUDITORÍA

2.1.9.	NTA sobre errores e irregularidades RESOLUCIÓN de 15 de junio de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre errores e irregularidades. (BOE 3 de agosto de 2000) (BOICAC nº 42/Junio 2000)	795
2.1.10.	NTA sobre estimaciones contables RESOLUCIÓN de 24 de julio de 2001 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Estimaciones Contables. (BOE 8 de noviembre de 2001) (BOICAC nº 47/Septiembre 2001)	805
2.1.11.	NTA sobre procedimientos analíticos RESOLUCIÓN de 25 de julio de 2001 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Procedimientos Analíticos. (BOE 8 de noviembre de 2001) BOICAC nº 47/Septiembre 2001)	813
2.1.12.	NTA cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada RESOLUCIÓN de 26 de julio de 2001 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada. (BOE 8 de noviembre de 2001) (BOICAC nº 47/Septiembre 2001).....	819
2.1.13.	NTA sobre trabajos realizado por auditoría interna RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre consideración del trabajo realizado por auditoría interna. (BOE 15 de noviembre de 2002) (BOICAC nº 51/Septiembre 2002)	831
2.1.14.	NTA sobre hechos posteriores RESOLUCIÓN de 26 de febrero de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre hechos posteriores. (BOE 6 de junio de 2003) (BOICAC nº 53/Marzo 2003)	837
2.1.15.	NTA sobre la auditoría en entornos informatizados RESOLUCIÓN de 23 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la auditoría de cuentas en entornos informatizados. (BOE 2 de agosto de 2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003).....	845
2.1.16.	NTA sobre confirmaciones de terceros RESOLUCIÓN de 24 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre confirmaciones de terceros. (BOE 1 de agosto de 2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003)	855
2.1.17.	NTA sobre evidencia de auditoría RESOLUCIÓN de 19 de septiembre de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de	

2. NORMAS DE AUDITORÍA

Auditoría sobre evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas. (BOE 22 de noviembre de 2003) (BOICAC nº 55/ Septiembre 2003)	865
2.1.18. NTA sobre saldos de apertura en una primera auditoría	
RESOLUCIÓN de 25 de marzo de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre saldos de apertura en una primera auditoría. (BOE 27 de mayo de 2004) (BOICAC nº 57/Marzo 2004)	873
2.1.19. NTA entidades que exteriorizan procesos de administración	
RESOLUCIÓN de 26 de marzo de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración. (BOE 27 de mayo de 2004) (BOICAC nº 57/Marzo 2004)	879
2.1.20. NTA sobre técnicas de muestreo	
RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva. (BOE 26 de febrero de 2005) (BOICAC nº 60/Diciembre 2004)	885
2.1.21. NTA sobre otra información que acompaña a las cuentas anuales	
RESOLUCIÓN de 22 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre otra información incluida en documentos que acompaña a las cuentas anuales auditadas. (BOE 26 de febrero de 2005) (BOICAC nº 60/Diciembre 2004)	905
2.1.22. NTA sobre el valor razonable	
RESOLUCIÓN de 7 de octubre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el valor razonable. (BOE 20 de octubre de 2010) (BOICAC nº 83/Septiembre 2010)	911
2.1.23. NTA sobre información comparativa	
RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre información comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas. (BOE 11 de febrero de 2011) (Anexo BOICAC nº 83/Septiembre 2010)	929
2.1.24. NTA sobre relación entre auditores	
RESOLUCIÓN de 27 de junio de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores. (BOE 14 de julio de 2011, Corrección de errores BOE 26 de julio de 2011 y 30 de julio de 2011) (BOICAC nº 86/ Junio 2011)	943

2. NORMAS DE AUDITORÍA

2.2. Norma sobre control de calidad interno	961
2.2.1. Norma sobre control de calidad interno RESOLUCIÓN de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma sobre control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. (BOE 1 de diciembre de 2011) (BOICAC nº 87/Septiembre 2011)	963
2.3. Normas técnicas sobre trabajos relacionados con la auditoría de cuentas	1005
2.3.1. Norma técnica de elaboración del informe especial requerido por la orden del ministerio de economía y hacienda de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991, sobre información periódica de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en bolsas de valores RESOLUCIÓN de 28 de julio de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Informe Especial requerido por la Orden Ministerial de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991. (BOE de 23 de septiembre) (BOICAC nº 17/Julio 1994)	1007
2.3.2. Norma técnica de elaboración del informe especial y complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguro, solicitado por la dirección general de seguros RESOLUCIÓN de 1 de diciembre de 1994, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial y Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguro, solicitado por la Dirección General de Seguros (BOE de 7 de marzo de 1995) (BOICAC nº 19/Diciembre 1994)	1021
2.3.3. Norma técnica de elaboración del informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las cooperativas con sección de crédito solicitado por determinadas entidades supervisoras RESOLUCIÓN de 5 de diciembre de 1995 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito solicitado por determinadas Entidades Supervisoras Públicas. (BOE 4 de mayo de 1996) (BOICAC nº 24/Febrero 1996)	1051
2.3.4. Norma técnica sobre el informe especial requerido por el artículo 3.6 del real decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, conforme a la redacción dada por el real decreto 1412/2001 RESOLUCIÓN de 25 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría	

2. NORMAS DE AUDITORÍA

- sobre el informe especial requerido por el artículo 3.6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, conforme a la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001. (BOE 2 de agosto de 2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003)..... 1069
- 2.3.5. **Norma técnica sobre el informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas (artículo 20.5 del real decreto 1251/1999)**
RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas (artículo 20.5 del Real Decreto 1251/1999). (BOE 2 de agosto de 2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003)... 1077
- 2.3.6. **Norma técnica de auditoría de elaboración del informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de crédito**
RESOLUCIÓN de 1 de marzo de 2007 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de Crédito. (BOE 27 de junio de 2007) (BOICAC nº 69/Marzo 2007)..... 1085
- 2.3.7. **Norma Técnica de Auditoría de elaboración del informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las empresas de servicios de inversión y sus grupos**
RESOLUCIÓN de 7 de julio de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos. (BOE 17 de septiembre de 2010) (BOICAC nº 82/Junio 2010) 1115
- 2.4. **Normas técnicas sobre trabajos de auditoría de cuentas previstos en las leyes mercantiles** 1159
- 2.4.1. **Norma técnica de elaboración del informe especial sobre aumento de capital por compensación de créditos, supuesto previsto en el artículo 156 del texto refundido de la ley de sociedades anónimas**
RESOLUCIÓN de 10 de abril de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital por compensación de créditos en el supuesto establecido en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 17 de junio) (BOICAC nº 9/Abril 1992) 1161
- 2.4.2 **Normas técnica de elaboración del informe especial sobre aumento de capital con cargo a reservas, en el supuesto estableci-**

do en el artículo 157 del texto refundido de la ley de sociedades anónimas

RESOLUCIÓN de 27 de julio de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital con cargo a reservas en el supuesto establecido en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 17 de octubre) (BOICAC nº 10/Septiembre 1992, corrección de erratas en BOICAC nº 11/Diciembre 1992 y BOICAC nº 12/Marzo 1993) 1167

2.5. **Normas técnicas sobre trabajos distintos a los de auditoría previstos en las leyes mercantiles** 1179

2.5.1. **Norma técnica de elaboración del informe especial en el supuesto establecido en el artículo 292 del texto refundido de la ley de sociedades anónimas**

RESOLUCIÓN de 23 de octubre de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial en el supuesto establecido en el artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 17 de diciembre) (BOICAC nº 7/Octubre 1991) 1181

2.5.2. **Norma técnica de elaboración del informe especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del texto refundido de la ley de sociedades anónimas**

RESOLUCIÓN de 23 de octubre de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 17 de diciembre) (BOICAC nº 7/Octubre 1991) 1187

2.5.3. **Norma técnica de elaboración del informe especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del texto refundido de la ley de sociedades anónimas**

RESOLUCIÓN de 16 de junio de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 10 de agosto de 2004) (BOICAC nº 58/Junio 2004) 1195

2.1.	Normas Técnicas de Auditoría	679
2.1.1.	NTA de carácter general	
	RESOLUCIÓN de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría	683
2.1.2.	NTA sobre el principio de empresa en funcionamiento	
	RESOLUCIÓN de 31 de mayo de 1993 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre aplicación del principio de empresa en funcionamiento. (BOE de 12 de julio) (BOICAC nº 13/Mayo 1993)	729
2.1.3.	NTA comunicación de debilidades significativas de control interno	
	RESOLUCIÓN de 1 de septiembre de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno. (BOE de 25 de noviembre) (BOICAC nº 18/Septiembre 1994) ...	737
2.1.4.	NTA utilización del trabajo de expertos independientes	
	RESOLUCIÓN de 20 de diciembre de 1996 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas. (BOE de 19 de mayo de 1997) (BOICAC nº 28/Diciembre 1996)	741
2.1.5.	NTA sobre el concepto de importancia relativa	
	RESOLUCIÓN de 14 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa. (BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999)	749
2.1.6.	NTA sobre la carta de manifestaciones de la dirección	
	RESOLUCIÓN de 15 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la carta de manifestaciones de la dirección. (BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999)	759
2.1.7.	NTA sobre contrato de auditoría o cartas de encargo	
	RESOLUCIÓN de 16 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre contrato de auditoría o carta de encargo. (BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999)	769
2.1.8.	NTA sobre el efecto 2000	
	RESOLUCIÓN de 17 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el efecto 2000. (BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999)	785
2.1.9.	NTA sobre errores e irregularidades	

2.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

RESOLUCIÓN de 15 de junio de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre errores e irregularidades. (BOE 3 de agosto de 2000) (BOICAC nº 42/Junio 2000)	795
2.1.10. NTA sobre estimaciones contables	
RESOLUCIÓN de 24 de julio de 2001 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Estimaciones Contables. (BOE 8 de noviembre de 2001) (BOICAC nº 47/Septiembre 2001)	805
2.1.11. NTA sobre procedimientos analíticos	
RESOLUCIÓN de 25 de julio de 2001 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Procedimientos Analíticos. (BOE 8 de noviembre de 2001) BOICAC nº 47/Septiembre 2001)	813
2.1.12. NTA cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada	
RESOLUCIÓN de 26 de julio de 2001 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada. (BOE 8 de noviembre de 2001) (BOICAC nº 47/Septiembre 2001).....	819
2.1.13. NTA sobre trabajos realizado por auditoría interna	
RESOLUCIÓN de 26 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre consideración del trabajo realizado por auditoría interna. (BOE 15 de noviembre de 2002) (BOICAC nº 51/Septiembre 2002)	831
2.1.14. NTA sobre hechos posteriores	
RESOLUCIÓN de 26 de febrero de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre hechos posteriores. (BOE 6 de junio de 2003) (BOICAC nº 53/Marzo 2003)	837
2.1.15. NTA sobre la auditoría en entornos informatizados	
RESOLUCIÓN de 23 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la auditoría de cuentas en entornos informatizados. (BOE 2 de agosto de 2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003).....	845
2.1.16. NTA sobre confirmaciones de terceros	
RESOLUCIÓN de 24 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre confirmaciones de terceros. (BOE 1 de agosto de 2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003)	855
2.1.17. NTA sobre evidencia de auditoría	
RESOLUCIÓN de 19 de septiembre de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en	

2.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

determinadas áreas. (BOE 22 de noviembre de 2003) (BOICAC nº 55/ Septiembre 2003)	865
2.1.18. NTA sobre saldos de apertura en una primera auditoría	
RESOLUCIÓN de 25 de marzo de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre saldos de apertura en una primera auditoría. (BOE 27 de mayo de 2004) (BOICAC nº 57/Marzo 2004)	873
2.1.19. NTA entidades que exteriorizan procesos de administración	
RESOLUCIÓN de 26 de marzo de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración. (BOE 27 de mayo de 2004) (BOICAC nº 57/Marzo 2004)	879
2.1.20. NTA sobre técnicas de muestreo	
RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva. (BOE 26 de febrero de 2005) (BOICAC nº 60/Diciembre 2004)	885
2.1.21. NTA sobre otra información que acompaña a las cuentas anuales	
RESOLUCIÓN de 22 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre otra información incluida en documentos que acompaña a las cuentas anuales auditadas. (BOE 26 de febrero de 2005) (BOICAC nº 60/Diciembre 2004)	905
2.1.22. NTA sobre el valor razonable	
RESOLUCIÓN de 7 de octubre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el valor razonable. (BOE 20 de octubre de 2010) (BOICAC nº 83/Septiembre 2010)	911
2.1.23. NTA sobre información comparativa	
RESOLUCIÓN de 21 de diciembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre información comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas. (BOE 11 de febrero de 2011) (Anexo BOICAC nº 83/Septiembre 2010)	929
2.1.24. NTA sobre relación entre auditores	
RESOLUCIÓN de 27 de junio de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores. (BOE 14 de julio de 2011, Corrección de errores BOE 26 de julio de 2011 y 30 de julio de 2011) (BOICAC nº 86/ Junio 2011)	943

2.1.1. Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.

(NTA de carácter general)

Esta Norma Técnica de Auditoría, que se reproduce en su versión actualizada, ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 28 de marzo de 1990 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se someten a información pública las Normas Técnicas de Auditoría (provisional). (BOE de 17 de mayo) (BOICAC Nº 1/Marzo 1990).
- Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría (definitiva). (BOE de 22 de abril) (BOICAC nº 4/Enero 1991; Corrección de erratas BOICAC nº 5/Mayo 1991).
- Resolución de 26 de octubre de 1993 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la modificación de los apartados 1.4.3, 3.2.4.b y 3.9.3 de la Norma Técnica de Auditoría (provisional). (BOE de 8 de diciembre de 1993) (BOICAC nº 14/octubre 1993).
- Resolución de 1 de diciembre de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de los apartados 1.4.3, 3.2.4.b y 3.9.3 de la Norma Técnica de Auditoría (definitiva). (BOE de 7 de marzo de 1995) (BOICAC nº 19/Diciembre 1994).
- Resolución de 2 de marzo de 2007 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se hace pública la supresión del apartado 1.7.3 de la Norma Técnica de Auditoría de 19 de enero de 1991 (definitiva). (BOE de 27 de junio de 2007) (BOICAC nº 69/Marzo 2007).
- Resolución de 8 de octubre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes (provisional). (BOICAC nº 83/Septiembre 2010).
- Resolución de 21 de diciembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes (definitiva). (BOE de 11 de febrero de 2011). (Anexo BOICAC nº 83).

Por Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 7 de mayo de 1990 (BOE 17-5-1990) se procedió a efectuar el anuncio de las Normas Técnicas de auditoría, para que en virtud de lo establecido en el número 2 del artículo 5 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas,¹ se sometieran durante el plazo de seis meses a información pública.

Una vez transcurrido dicho plazo y efectuadas las alegaciones correspondientes, las Corporaciones públicas representativas de auditores han procedido a su revisión introduciendo las modificaciones y correcciones que se han considerado oportunas.

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC).

2.1.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

Efectuadas dichas modificaciones, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de profesores Mercantiles han remitido las Normas Técnicas de Auditoría a este Instituto para su publicación definitiva.

En consecuencia, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dispone:

Primero: La publicación de las Normas Técnicas de Auditoría que se incorporan como Anexo a la presente Resolución.

Segundo: Las mencionadas Normas Técnicas, a excepción de lo previsto en la disposición tercera de la presente Resolución, son de obligado cumplimiento en el ejercicio de la función de auditoría de cuentas regulada por la Ley 19/1988, a todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos de auditoría que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado. A los trabajos efectuados con anterioridad a la citada fecha será de aplicación lo establecido en la disposición segunda de la Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 28 de marzo de 1990 (BOICAC nº1).

Tercero: Las Normas Técnicas sobre informes y los modelos correspondientes serán de aplicación para los informes de auditoría de cuentas que se emitan pasados veinte días de la publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado y siempre que se refieran a cuentas anuales cerradas después del 30 de junio de 1990.

En los supuestos no previstos en el párrafo anterior será de aplicación lo establecido en la disposición tercera de la Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 28 de marzo de 1990 (BOICAC nº 1).

ANEXO

INTRODUCCIÓN

1. NORMAS TÉCNICAS DE CARÁCTER GENERAL

2. NORMAS TÉCNICAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

3. NORMAS TÉCNICAS SOBRE INFORMES

MODELOS DE INFORMES

INTRODUCCIÓN A LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA²

Naturaleza y Contenido de las Normas Técnicas de Auditoría

Las Normas Técnicas de Auditoría constituyen los principios y requisitos que debe observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función para expresar una opinión técnica responsable.

² Ver TRLAC art. 6 y RLAC art. 17.

2.1.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

La ejecución de los trabajos de auditoría debe ajustarse a la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas³, a las disposiciones que se dicten en el desarrollo de la misma y a las Normas Técnicas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que son de obligado cumplimiento para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Las Normas Técnicas se clasifican en:

- Normas generales.
- Normas sobre ejecución del trabajo.
- Normas sobre informes.

En todo caso, y para lo no establecido en las Normas Técnicas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tendrán la consideración de éstas los usos o prácticas habituales de los auditores de cuentas, entendidos como los actos reiterados, constantes y generalizados observados por aquéllos en el desarrollo de su actividad. A estos efectos la Corporación profesional elaborará Guías de Procedimientos de Trabajo en las que se recopilen los usos o prácticas habituales en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

En la ejecución de los trabajos de revisión y verificación contable distintos de los de auditoría de cuentas anuales a que alude el apartado 3 del artículo 1 de la Ley 19/1988, serán de obligado cumplimiento las Normas Generales y aquellos aspectos contenidos en las Normas sobre Ejecución del Trabajo y en las de Informes que les sean de aplicación, sin perjuicio del posterior desarrollo de las mismas.

Objetivo de la Auditoría de Cuentas Anuales

El objetivo de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad, consideradas en su conjunto⁴, es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad así como del resultado de sus operaciones en el período examinado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.⁵

Los procedimientos de auditoría se diseñan para que el auditor de cuentas pueda alcanzar el objetivo expuesto anteriormente y no necesariamente para detectar errores o irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse.⁶

El auditor de cuentas será responsable frente a la entidad auditada y frente a terceros por los daños y perjuicios que sean consecuencia del incumplimiento de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, de las disposiciones que se dicten en desarrollo de la misma o de las Normas Técnicas de Auditoría. En la planificación de su examen, el auditor debe considerar la detección de los errores e irregularidades producidos, que

³ Actualmente texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC).

⁴ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

⁵ Ver TRLAC art. 1.

⁶ Ver NTA sobre errores e irregularidades.

podrían tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, sin embargo no será responsable de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directores o personal de la entidad auditada.

No obstante lo anterior, cuando el auditor descubra a lo largo de su trabajo alguna irregularidad que no afecte a la opinión que debe de expresar en su informe de auditoría, por no tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, deberá comunicar tal circunstancia a aquel órgano de la entidad que, encontrándose a un nivel jerárquico superior al de la persona o personas que cometieron la irregularidad, tenga competencias para resolver la situación planteada.

La opinión técnica del auditor de cuentas otorga una mayor confianza en la fiabilidad de las cuentas anuales. El usuario de informes de auditoría, sin embargo, no debe asumir que la opinión técnica del auditor de cuentas es una garantía sobre la viabilidad futura de una entidad, ni tampoco una declaración sobre la eficacia o eficiencia con que la dirección ha gestionado los asuntos de la misma. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad de la entidad y, si una vez analizados todos los factores subsisten dudas importantes, mencionar tal incertidumbre en su informe de acuerdo con lo previsto en el párrafo 3.7.9.⁷

El auditor de cuentas independiente es responsable de formar y expresar su opinión sobre las cuentas anuales de una entidad. Sin embargo, es responsabilidad de los administradores de la entidad la formulación de dichas cuentas anuales, lo que incluye:

- El mantenimiento de registros contables y sistemas de control interno adecuados
- La elección y aplicación de los principios y las normas contables apropiados, y
- La salvaguarda de los activos de dicha entidad.⁸

Alcance de la auditoría de Cuentas Anuales

El auditor determinará el alcance de su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría. Al aplicar dichas Normas Técnicas y decidir los procedimientos de auditoría, así como su extensión, el auditor utilizará su juicio profesional teniendo en cuenta, muy especialmente, los conceptos de importancia y riesgos relativos.⁹

El concepto de importancia relativa es inherente al trabajo del auditor de cuentas. En consecuencia, los procedimientos diseñados para soportar la opinión técnica en aquellas áreas más significativas y en las que sea más probable que se puedan producir errores importantes¹⁰, deben ser más amplios y extensos que en aquellas otras en que no se den estas circunstancias.

El auditor de cuentas deberá requerir de la entidad auditada cuanta información precise para la realización de los trabajos de auditoría. Cualquier limitación impuesta

⁷ Ver NTA sobre empresa en funcionamiento punto 5.

⁸ Ver NTA sobre consideración del trabajo realizado por la auditoría interna.

⁹ Ver NTA sobre importancia relativa: introducción.

¹⁰ Ver NTA sobre errores e irregularidades.

por la entidad auditada o sobrevenida a lo largo del trabajo que impida la aplicación de lo dispuesto en las Normas Técnicas, debe ser considerada en el informe de auditoría como una limitación al alcance.¹¹

1. NORMAS TÉCNICAS DE CARÁCTER GENERAL

1.1. Naturaleza

1.1.1. Estas Normas regulan las condiciones que debe reunir el auditor de cuentas y su comportamiento en el desarrollo de la actividad de auditoría de cuentas.

1.2. Formación técnica y capacidad profesional¹²

1.2.1. La primera Norma es:

«La auditoría debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan formación técnica y capacidad profesional como auditores de cuentas, y tengan la autorización exigida legalmente».¹³

1.2.2. Cualquiera que sea la capacidad de una persona en otros campos, deberá poseer, sin embargo, una adecuada formación y experiencia específica en el campo de la auditoría, y debe destacar como experto en contabilidad. La consecución de esa capacidad profesional se obtiene a través de una formación teórica y una experiencia práctica.¹⁴

1.2.3. El auditor de cuentas para mantener su capacidad profesional debe llevar a cabo una actualización permanente de sus conocimientos, tanto en el aspecto técnico como en cuanto a sus conocimientos generales económicos financieros.

El perfeccionamiento técnico y la capacidad profesional incluyen su continua actualización en las innovaciones que tienen lugar tanto en los negocios como en su profesión. En consecuencia, debe estar actualizado y estudiar, comprender y aplicar las nuevas disposiciones sobre principios contables y procedimientos de auditoría elaborados por los organismos con autoridad dentro de la profesión contable.¹⁵

1.2.4. La Corporación profesional impulsará y facilitará que todos sus miembros tengan una actualización permanente de sus conocimientos en el desarrollo de su profesión. A estos efectos la Corporación profesional comunicará al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para su conocimiento, los cursos que se programen según grados o categoría profesional de experiencia y materias a impartir en línea con las innovaciones que tengan lugar tanto en los negocios como en la profesión.¹⁶

¹¹ Ver TRLAC art. 4 y NTA sobre contratos de auditoría, apartado sobre la planificación punto 2.

¹² Ver RLAC art. 19.

¹³ Ver TRLAC arts. 1.4. y 7.1 y RLAC art. 25.

¹⁴ Ver TRLAC art. 8

¹⁵ Ver RLAC arts. 40.

¹⁶ Ver RLAC art. 41, 42 y 105.

1.2.5. La experiencia profesional práctica necesaria para acceder al ejercicio de la profesión se obtendrá mediante la ejecución de trabajos de auditoría bajo la supervisión y revisión de un auditor de cuentas en ejercicio.¹⁷

1.2.6. La formación educativa del auditor de cuentas y su experiencia profesional se complementan entre sí; el auditor en el desempeño de una auditoría deberá sopesar los conocimientos y experiencia de los profesionales del equipo de auditoría para determinar el alcance de la supervisión y de la revisión del trabajo.

1.3. Independencia, integridad y objetividad

1.3.1. La segunda norma es:

«El auditor de cuentas durante su actuación profesional, mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad».¹⁸

1.3.2. La independencia supone una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones.

1.3.3. La integridad debe entenderse como la rectitud intachable en el ejercicio profesional, que le obliga, en el ejercicio de su profesión, a ser honesto y sincero en la realización de su trabajo y la emisión de su informe. En consecuencia, todas y cada una de las funciones que ha de realizar han de estar presididas por una honradez profesional irreprochable.

1.3.4. La objetividad implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones del auditor. Para ello, deberá gozar de una total independencia en sus relaciones con la entidad auditada. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o prejuicio.

1.3.5. Para ser y parecer independiente, el auditor no debe tener intereses ajenos a los profesionales, ni estar sujeto a influencias susceptibles de comprometer tanto la solución objetiva de los problemas que puedan serle sometidos, como la libertad de expresar su opinión profesional.

1.3.6. Se considerará que existe falta de independencia cuando el auditor sea el ejecutor material de la contabilidad o asuma funciones ejecutivas en la entidad auditada. El resto de los servicios que el auditor puede prestar a su cliente, como consultoría y asesoramiento fiscal, no provocan, en principio, incompatibilidad en este sentido. Sin embargo, el auditor debe estar alerta a situaciones en las que su identificación con el cliente o la gestión de los negocios de éste menoscaben su imagen de independencia haciéndola incompatible con la labor del auditor de cuentas.¹⁹

1.3.7. El auditor de cuentas debe ser siempre independiente y abstenerse de aceptar el encargo de auditoría en todos aquellos casos en que incurra en una situación

¹⁷ Ver RLAC art. 35.

¹⁸ Ver TRLAC Capítulo III.

¹⁹ Ver TRLAC art. 12 y Consultas BOICAC 2/1 y BOICAC 5/5.

incompatible con el ejercicio de sus funciones y, en concreto, en los casos contemplados por la Ley.²⁰

1.3.8. Debe cuidarse especialmente la independencia cuando la percepción de honorarios por cualquier concepto de un cliente represente una proporción importante de los ingresos brutos totales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. A estos efectos, se considerará como un único cliente el conjunto de empresas o entidades que estén vinculadas por una relación de dominio, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42.1 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén dominadas, directa o indirectamente, por una misma entidad o persona física.²¹

1.3.9. Serán en todo caso incompatibles en el ejercicio de sus funciones respecto a una empresa o entidad los auditores de cuentas o sociedades de auditoría que se encuentren en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 8 de la Ley 19/88 de Auditoría de Cuentas.²²

1.3.10. La Corporación profesional a través de los Comités de disciplina profesional vigilará el cumplimiento de las normas de independencia.²³

1.4. Diligencia profesional²⁴

1.4.1. La tercera norma es:

«El auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su Informe actuará con la debida diligencia profesional».

1.4.2. La debida diligencia profesional impone a cada persona de la organización del auditor, la responsabilidad del cumplimiento de las Normas en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe. Su ejercicio exige, asimismo, una revisión crítica a cada nivel de supervisión del trabajo efectuado y del juicio emitido por todos y cada uno de los profesionales del equipo de trabajo de auditoría.

1.4.3. El auditor de cuentas debe aceptar únicamente los trabajos que pueda efectuar con la debida diligencia profesional.

El auditor de cuentas no podrá aceptar trabajos que superen en conjunto su capacidad anual medida en horas. A estos efectos se considerará que un auditor de cuentas, siempre que cuente con el equipo humano necesario, puede supervisar un máximo de 25.000 horas de auditoría anuales. En el caso de sociedades de auditoría dicha cifra se multiplicará por el número de socios auditores de cuentas ejercientes.

1.4.4. El auditor debe demostrar su diligencia profesional en los papeles de trabajo, lo cual requiere que su contenido sea suficiente para suministrar el soporte de la opinión.

1.4.5. El auditor, cuando lo considere necesario, podrá obtener asesoramiento de otros profesionales en materias especializadas, debiendo poner cuidado profesional en su selección y consulta, previa autorización de la entidad auditada. Si la entidad no

²⁰ Ver TRLAC, arts. 12 y ss. y RLAC art. 43.1.

²¹ Ver TRLAC arts. 13 y 21 y RLAC art. 46.8.

²² Hoy texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas art. 13.

²³ Ver RLAC art. 105.

²⁴ Ver TRLAC art. 19.

otorgase la autorización y la materia fuese importante, el auditor deberá hacer constar la salvedad en su informe y, en su caso, denegar la opinión.²⁵

1.4.6. El auditor realizará las tareas precisas para mantener la calidad de su trabajo. Los controles de calidad se configuran a través de una estructura organizativa y unos procedimientos establecidos por el auditor con el fin de asegurarse de forma razonable que los servicios profesionales que proporciona a sus clientes cumplen las Normas Técnicas de Auditoría.²⁶

1.4.7. Las medidas de control de calidad deben abarcar todos los aspectos de la organización del despacho del auditor, ya que la calidad de sus trabajos depende directamente del conjunto de medios personales y materiales de que dispone, así como de sus procedimientos de trabajo. En consecuencia, los procedimientos de control de calidad establecidos por cada auditor han de formalizarse en manuales escritos y deberán ser adecuadamente comunicados a todo el personal interviniente relacionado con su práctica profesional, con el fin de asegurarse razonablemente de su comprensión y cumplimiento.

1.4.8. El auditor, cualquiera que sea su tamaño y estructura, debe realizar el control de calidad de sus trabajos, así como revisar periódicamente si sus sistemas de control de calidad siguen siendo apropiados de acuerdo con nuevas circunstancias, tales como nuevas Normas profesionales, estructuras de personal más complejas, etcétera.

1.4.9. El sistema de control de calidad de los auditores de cuentas estará sometido al control de la Corporación profesional con el fin de asegurarse, de forma razonable, de que la actividad profesional de sus miembros cumple las Normas Técnicas de Auditoría.

1.4.10. El control de calidad debe cubrir los siguientes objetivos:

- a) *Independencia, integridad y objetividad.* Proporcionar seguridad razonable de que todo el personal profesional de auditoría de la organización, a cualquier nivel de responsabilidad, mantiene sus cualidades de independencia, integridad y objetividad.
- b) *Formación y capacidad profesional.* Proporcionar una seguridad razonable de que el personal profesional tiene la formación y capacidad necesarias que le permitan cumplir adecuadamente las responsabilidades que se le asignan. Este objetivo implica el asegurar que la asignación de personal a los trabajos, su contratación y su promoción y desarrollo profesional son adecuados.
- c) *Aceptación y continuidad de clientes.* Permitir la decisión sobre la aceptación y continuidad de los clientes, teniendo en consideración la independencia del auditor y la capacidad para proporcionar un servicio adecuado, y la integridad de la dirección y accionistas del cliente.
- d) *Consultas.* Tener una seguridad razonable de que, cuando sea necesario, el auditor solicita una ayuda de personas u organismos, internos o externos, que tengan niveles adecuados de competencia, juicio y conocimientos para resolver aspectos técnicos.

²⁵ Ver NTA sobre control de calidad interno punto 34.

²⁶ Ver NTA sobre control de calidad interno punto 35.

2.1.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

- e) *Supervisión y control de trabajos*. Proporcionar una seguridad razonable de que la planificación, la ejecución y la supervisión del trabajo se han realizado cumpliendo con las Normas Técnicas de Auditoría.
- f) *Inspección*. Proporcionar mediante inspecciones periódicas, internas o externas, una seguridad razonable de que los procedimientos implantados para asegurar la calidad de los trabajos están consiguiendo los objetivos anteriores.

1.5. Responsabilidad

1.5.1. La cuarta norma es:

«El auditor de cuentas es responsable del cumplimiento de las Normas de Auditoría establecidas, y a su vez responsable del cumplimiento de las mismas por parte de los profesionales del equipo de auditoría».

1.5.2. El auditor debe prestar servicios de calidad a sus clientes y con respeto a los intereses de éstos. Sin embargo, esta preocupación por los intereses de sus clientes no debe anteponerse a sus obligaciones para con terceros, interesados en la información económica financiera, en cuanto al mantenimiento de su independencia, integridad y objetividad. Esta dualidad de obligaciones requiere para su cumplimiento un alto grado de responsabilidad y conducta ética.

1.5.3. El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales²⁷.

Las funciones del auditor de cuentas tampoco incluyen la predicción de sucesos futuros, por lo tanto, la emisión de un informe sin salvedades sobre las cuentas anuales no constituye una garantía o seguridad de que la entidad tenga capacidad para continuar su actividad durante un período determinado después de la fecha de dicho informe. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad de la entidad y, si una vez analizados todos los factores subsisten dudas importantes, mencionar tal incertidumbre en su informe de acuerdo con lo previsto en el párrafo 3.7.9.²⁸

1.6. Secreto profesional²⁹

1.6.1. La quinta norma es:

«El auditor debe mantener la confidencialidad de la información obtenida en el curso de sus actuaciones».

²⁷ Ver NTA sobre errores e irregularidades.

²⁸ Ver NTA sobre empresa en funcionamiento.

²⁹ Ver TRLAC arts. 24 y 25; RLAC arts. 57 y 58; NTA sobre control de calidad interno puntos 47 y 48 y NTA sobre contratos de auditoría o cartas de encargo punto 13.

1.6.2. El auditor de cuentas ha de mantener estricta confidencialidad sobre toda la información adquirida en el transcurso de la auditoría concerniente a los negocios de sus clientes y, excepto en los casos previstos en la Ley 19/88 de Auditoría de cuentas, no revelará el contenido de la misma a persona alguna sin autorización estricta del cliente. No obstante, el auditor deberá recoger en su informe cualquier negativa del cliente a mostrar toda la información necesaria para expresar la imagen fiel de las cuentas anuales.

1.6.3. El auditor tiene, asimismo, el deber de garantizar el secreto profesional en las actuaciones de sus ayudantes y colaboradores.

1.6.4. La información obtenida en el transcurso de sus actividades no podrá ser utilizada en su provecho ni en el de terceras personas.

1.6.5. El auditor de cuentas deberá conservar y custodiar durante cinco años, a contar desde la fecha del informe, la documentación de la auditoría, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyen las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe.

1.7. Honorarios y comisiones³⁰

1.7.1. La sexta norma es:

«Los honorarios profesionales han de ser un justo precio del trabajo realizado para el cliente».

1.7.2. Los honorarios profesionales estarán basados en tarifas horarias y deberán tener en cuenta los conocimientos y habilidad requeridos y el nivel de formación teórica y práctica para el ejercicio de la profesión.

1.7.3. (el contenido de este apartado ha sido suprimido por la Resolución del ICAC de 2 de marzo de 2007, publicada en el BOICAC número 69).

1.7.4. No se permite el pago de comisiones a terceros por obtener trabajos profesionales. Se entiende por comisiones los pagos en efectivo, la prestación de servicios gratuitos, los regalos o cualquier tipo de remuneración incluyendo la participación en los honorarios de personas que no hubieran tomado parte de forma real y efectiva en el trabajo.

1.8. Publicidad

1.8.1. La séptima norma es:

«El auditor no podrá realizar publicidad que tenga por objeto la captación de clientes».

1.8.2. No se permite la publicidad que tenga por objeto, o pueda producir, una captación de clientes a través de anuncios en la prensa o cualquier otro medio de comunicación. No obstante, se puede mencionar el nombre del auditor en conferencias, coloquios y artículos de prensa profesionales, y se permite la presentación de servicios a empresas, previamente solicitados a efectos informativos, mediante folletos u otros

³⁰ Ver TRLAC art. 21.

medios directos, siempre de forma y con un contenido que no perjudique la reputación, prestigio e imagen de la profesión frente a la sociedad.

2. NORMAS TÉCNICAS SOBRE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

2.1. Introducción

Las Normas de Auditoría sobre la Ejecución del Trabajo tienen como objetivo la determinación de los medios y actuaciones que han de ser utilizados y aplicados por los auditores de cuentas independientes en la realización de la auditoría de las cuentas anuales.

2.2. Contrato o carta de encargo³¹

2.2.1. El auditor deberá acordar por escrito con su cliente el objetivo y alcance del trabajo, así como sus honorarios o los criterios para su cálculo para todo el período de nombramiento.

2.2.2. En el contrato o carta de encargo se deberá indicar el total número de horas estimado para la realización del trabajo.

Cuando el nombramiento se efectúe por un Registrador Mercantil o un Juez se deberá detallar, asimismo, el número de horas presupuestado por áreas de trabajo. A estos efectos, antes de aceptar el nombramiento, el auditor podrá solicitar de la empresa o entidad auditada todos los datos que considere necesarios para preparar su propuesta³².

2.2.3. Antes de aceptar el encargo, el auditor debe considerar si existe alguna razón que aconseje su rechazo por razones éticas o técnicas.

2.3. Planificación

2.3.1. La primera norma es:

«El trabajo se planificará apropiadamente».

2.3.2. La planificación de la auditoría comporta el desarrollo de una estrategia global en base al objetivo y alcance del encargo y la forma en que se espera que responda la organización de la entidad. El alcance con que se lleve a cabo la planificación varía según el tamaño y la complejidad de la entidad, de la experiencia que el auditor tenga de la misma, del conocimiento del tipo de negocio en que la empresa se desenvuelve, de la calidad de la organización y del control interno de la entidad.

2.3.3. Al planificar su trabajo, el auditor debe considerar, entre otras cuestiones, las siguientes:

- a) Una adecuada comprensión del negocio de la entidad, del sector en que ésta opera, y la naturaleza de sus transacciones.

³¹ Ver RLAC art. 8 y NTA sobre contrato de auditoría o carta de encargo.

³² Ver Consulta BOICAC 81/1.

2.1.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

- b) Los procedimientos y principios contables que sigue la entidad y la uniformidad con que han sido aplicados, así como los sistemas contables utilizados para registrar las transacciones.
- c) El grado de eficacia y fiabilidad inicialmente esperado de los sistemas de control interno.

2.3.4. El auditor deberá documentar adecuadamente el plan de la auditoría.

2.3.5. A través de la planificación de su examen, el auditor debe determinar, entre otros aspectos, la naturaleza, alcance y momento de ejecución del trabajo a realizar y preparar un programa de auditoría escrito.

2.3.6. El programa de auditoría facilita un control y seguimiento más eficaz del trabajo realizado y se utilizará para transmitir instrucciones a los miembros del equipo del auditor en cuanto al trabajo a realizar. Debe indicar con suficiente detalle las pruebas de auditoría que el auditor considera necesarias para conseguir los objetivos del examen.

2.3.7. Al aplicar el programa, el auditor debe guiarse por los resultados obtenidos en los procedimientos y consideraciones de la fase de planificación. Conforme al examen avanza, es posible que se produzcan cambios respecto de las condiciones esperadas, que hagan necesario modificar los procedimientos de auditoría inicialmente previstos. Tales modificaciones deberán documentarse adecuadamente.

Consideraciones sobre el tipo de negocio de la Entidad

2.3.8. El auditor debe llegar a un nivel de conocimiento del tipo de negocio de la entidad que le permita planificar y llevar a cabo su examen siguiendo las Normas Técnicas de Auditoría. Ese nivel de conocimiento debe permitirle tener una opinión de los acontecimientos, transacciones y prácticas que puedan tener a su juicio un efecto significativo en las cuentas anuales. El conocimiento del negocio de la entidad ayuda al auditor a, entre otras, las siguientes identificaciones:

- a) Identificar aquellas áreas que podrían requerir consideración especial.
- b) Identificar el tipo de condiciones bajo las que la información contable se produce, se procesa, se revisa y se compila dentro de la organización.
- c) Identificar la existencia de normativa de control interno.
- d) Evaluar la razonabilidad de las estimaciones en áreas tales como la valoración de existencias, criterios de amortización, dotaciones a las provisiones para insolvencias, porcentaje de terminación de proyectos en contratos a largo plazo, dotaciones extraordinarias, etcétera.³³
- e) Evaluar la razonabilidad de los comentarios y manifestaciones hechas por la gerencia.
- f) Evaluar si los principios y normas de contabilidad utilizados son apropiados y si guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.³⁴

³³ Ver NTA sobre estimaciones contables.

³⁴ Ver NTA sobre saldos de apertura en una primera auditoría.

2.1.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

2.3.9. El auditor debe conocer la naturaleza de la entidad, su organización y las características de su forma de operar. Ello comporta analizar, entre otros aspectos, los siguientes:

- a) El tipo de negocio.
- b) El tipo de productos o servicios que suministra.
- c) La estructura de su capital.
- d) Sus relaciones con otras empresas del mismo grupo y terceras vinculadas.
- e) Las zonas de influencia comercial.
- f) Sus métodos de producción y distribución.
- g) La estructura organizativa.
- h) La legislación vigente que afecta a la entidad.
- i) El manual de políticas y procedimientos.

Consideraciones sobre el sector de negocio de la entidad

2.3.10. El auditor debe también considerar aquellos aspectos que afectan al sector en el cual se desenvuelve la entidad, tales como:

- a) Condiciones económicas.
- b) Regulaciones y controles gubernamentales.
- c) Cambios de tecnología.
- d) La práctica contable normalmente seguida por el sector.
- e) Nivel de competitividad.
- f) Tendencias financieras y ratios de empresas afines.

2.3.11. Todos estos conocimientos se adquieren normalmente:

- a) A través de sus trabajos previos para la propia entidad o de su experiencia en el sector.
- b) Mediante información solicitada al personal de la entidad.
- c) De los papeles de trabajo de años anteriores.
- d) De publicaciones profesionales y textos editados dentro del sector.
- e) De cuentas anuales de otras entidades del sector.

Desarrollo de un plan global relativo al ámbito y realización de la auditoría

2.3.12. El auditor desarrollará un plan global que deberá documentarse y que comprenderá, entre otros aspectos, los siguientes:

- a) Los términos del encargo de auditoría y responsabilidades correspondientes.
- b) Principios y normas contables, Normas Técnicas de Auditoría, leyes y reglamentaciones aplicables.
- c) La identificación de las transacciones o áreas significativas que requieran una atención especial.
- d) La determinación de niveles o cifras de importancia relativa y su justificación.³⁵
- e) La identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera.

³⁵ Ver NTA sobre importancia relativa punto 3.1.

2.1.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

- f) El grado de fiabilidad que espera atribuir a los sistemas de contabilidad y al control interno.
- g) La naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras.
- h) El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa.³⁶
- i) La participación de otros auditores en la auditoría de filiales y/o sucursales de la entidad.
- j) La participación de expertos.³⁷

Preparación del programa de auditoría

2.3.13. El auditor deberá preparar un programa escrito de auditoría en el que se establezcan las pruebas a realizar y la extensión de las mismas para cumplir los objetivos de auditoría. El programa debe incluir los objetivos de auditoría para cada parcela o área y será lo suficientemente detallado de forma que sirva como documento de asignación de trabajos a los profesionales del equipo que participen en la auditoría, así como medio de control de la adecuada ejecución del mismo.

En la preparación del programa de auditoría, el auditor habiendo obtenido cierto conocimiento del sistema de contabilidad y de los correspondientes controles internos, puede considerar oportuno confiar en determinados controles internos a la hora de determinar la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría. El auditor puede decidir confiar en determinados controles internos como un medio eficaz y eficiente para la realización de la auditoría. Sin embargo, el auditor puede decidir no basarse en controles internos cuando existan otros medios más eficientes de obtención de pruebas o evidencia suficiente y adecuada en auditoría. El auditor deberá considerar también el momento de realizar los procedimientos, la coordinación de cualquier ayuda que se espera de la entidad, la disponibilidad de personal, y la participación de otros auditores o expertos.³⁸

El plan global y el correspondiente programa deberán revisarse a medida que progresa la auditoría. Cualquier modificación se basará en el estudio del control interno, la evaluación del mismo y los resultados de las pruebas que se vayan realizando.

2.4. Estudio y evaluación del sistema de control interno³⁹

2.4.1. La segunda Norma es:

«Deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada del control interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría».

³⁶ Ver NTA sobre consideración del trabajo realizado por la auditoría interna.

³⁷ Ver NTA sobre utilización del trabajo de expertos independientes.

³⁸ Ver NTA sobre utilización del trabajo de expertos independientes.

³⁹ Ver STS de 21 de julio de 2004 y SAN de 5 de octubre de 2011.

2.4.2. A tal efecto es preciso distinguir entre el estudio destinado a evaluar y mejorar el sistema de control interno de una entidad, realizado por el auditor en su calidad de experto y en virtud de mandato específico, del estudio y evaluación de control interno que se realiza en el contexto de una auditoría, y al que se refiere estas Normas Técnicas.

Definiciones y conceptos básicos

2.4.3. El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente y se cumplen según las directrices marcadas por la Dirección.

2.4.4. Esta definición es, posiblemente, más amplia que el significado que normalmente se atribuye al término, ya que las implicaciones de un sistema de control interno, se extienden más allá de las materias que lo relacionan con los departamentos contable y financiero.

2.4.5. El control interno, en su sentido más amplio, incluye controles que pueden ser caracterizados bien como contables o administrativos, tales como:

- a) Los controles contables comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguarda de los bienes activos y la fiabilidad de los registros contables.
- b) Los controles administrativos se relacionan con la normativa y los procedimientos existentes en una empresa vinculados a la eficiencia operativa y al acatamiento de las políticas de la Dirección y normalmente sólo influyen indirectamente en los registros contables.

2.4.6. La división del control interno en controles contables y controles administrativos ha sido determinada con el propósito de clarificar el alcance del estudio y evaluación del sistema de control interno. Es obvio que el auditor independiente debe centrar su trabajo en los controles contables por las repercusiones que éstos tienen en la preparación de la información financiera y, por consiguiente, a los efectos de estas normas técnicas, el control interno se entiende circunscrito a los controles contables. Sin embargo, si el auditor cree que ciertos controles administrativos pueden tener importancia respecto a las cuentas anuales, debe efectuar su revisión y evaluación.

2.4.7. Por definición, el control interno confiere una seguridad razonable, pero no absoluta de que los objetivos del mismo se cumplirán. La implantación y mantenimiento de un sistema de control interno es responsabilidad de la Dirección, que debe someterlo a una continua supervisión para determinar que funciona según está prescrito, modificándolo si fuera preciso, de acuerdo con las circunstancias.

2.4.8. Todo sistema de control interno tiene unas limitaciones. Siempre existe la posibilidad de que al aplicar procedimientos de control surjan errores por una mala comprensión de las instrucciones, errores de juicio, falta de atención personal, fallo humano, etc. Además de aquellos procedimientos cuya eficacia se basa en la segregación de funciones pueden eludirse como consecuencia de existir colusión de los empleados implicados en el control interno. Igualmente los procedimientos basados en el

objetivo de asegurar que las transacciones se ejecutan según los términos autorizados por la Dirección, resultarían ineficaces si las decisiones de ésta se tomaran de una forma errónea o irregular.

Control interno contable

2.4.9. Los objetivos del sistema de control interno de tipo contable se deben relacionar con cada una de las etapas por las que discurre una transacción. Las etapas más importantes relativas a una transacción comprenden su autorización, ejecución, registro y finalmente la responsabilidad respecto a la custodia y salvaguarda de los activos que, en su caso, resulten de dicha transacción, con el fin de que las mismas hayan sido ejecutadas y que se encuentren clasificadas en las cuentas apropiadas. En particular, la autorización de las transacciones es una función de la Dirección asociada directamente con su responsabilidad para alcanzar los objetivos.

Estudio y evaluación del sistema de control interno

2.4.10. El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

- a) La revisión preliminar del sistema con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad. En particular el conocimiento y evaluación preliminar de los sistemas de control interno de la entidad, incluyendo los sistemas informáticos, constituye un requisito mínimo de trabajo que sirve de base a la planificación de la auditoría.
- b) La realización de pruebas de cumplimiento para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y que están operando tal como se diseñaron.

Revisión del sistema

2.4.11. La revisión del sistema es principalmente un proceso de obtención de información respecto a la organización y a los procedimientos establecidos, con objeto de que sirva como base para las pruebas de cumplimiento y para la evaluación del sistema. La información requerida para este objetivo se obtiene normalmente a través de entrevistas con el personal apropiado del cliente y mediante el estudio de documentos tales como manuales de procedimientos, instrucciones al personal, etcétera.

2.4.12. La información relativa al sistema será documentada en forma de cuestionarios, resúmenes de procedimientos, flujogramas o cualquier otra forma de descripción de un circuito administrativo y adaptándose a las circunstancias o preferencias del auditor.

2.4.13. Con objeto de verificar la información obtenida, a veces se adopta el procedimiento de seguir el ciclo completo de una o varias transacciones a través del sistema. Esta práctica, además de ser útil para el propósito indicado, permite que las partidas seleccionadas pueden ser consideradas como parte de las pruebas de cumplimiento.

Pruebas de cumplimiento

2.4.14. La finalidad de las pruebas de cumplimiento es proporcionar al auditor una seguridad razonable de que los procedimientos relativos a los controles internos están siendo aplicados tal como fueron establecidos. Estas pruebas son necesarias si se va a confiar en los procedimientos descritos. Sin embargo, cuando los procedimientos de control no son satisfactorios, el auditor no debe confiar en los mismos.

El auditor podrá omitir parte o toda la comprobación de los sistemas de control interno cuando ese trabajo no fuese efectivo en términos de coste-eficacia, siempre que las pruebas alternativas, de naturaleza substantiva, le permitan satisfacerse razonablemente de las afirmaciones de la Dirección sobre las cuentas (párrafo 2.5.22) que se vean afectadas por esta decisión. A tal efecto debe tomarse en consideración la naturaleza o número de las transacciones o saldos involucrados, los métodos de procesamiento de datos que se estén usando y los procedimientos de auditoría que puedan ser aplicados al realizar las pruebas substantivas.

2.4.15. La naturaleza de los procedimientos de control interno y la evidencia disponible sobre su cumplimiento determinan, necesariamente, la naturaleza de las pruebas de cumplimiento e influyen sobre el momento de ejecución y extensión de tales pruebas. Las pruebas de cumplimiento están íntimamente interrelacionadas con las pruebas substantivas y, en la práctica, los procedimientos de auditoría suministran, al mismo tiempo, evidencia de cumplimiento de los procedimientos de control interno contable, así como la evidencia requerida de las pruebas substantivas.

Período en que se desarrollan las pruebas y su extensión

2.4.16. La determinación de la extensión de las pruebas de cumplimiento se realizará sobre bases estadísticas o sobre bases subjetivas. El muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para expresar en términos cuantitativos el juicio del auditor respecto a la razonabilidad, determinando la extensión de las pruebas y evaluando su resultado. Cuando se utilicen bases subjetivas se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección, y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno.⁴⁰

Las pruebas de cumplimiento deberán aplicarse a las transacciones ejecutadas durante el período que se está revisando, de acuerdo con el concepto general de muestreo, que implica que las partidas que vayan a ser examinadas deben seleccionarse del conjunto de datos a los cuales deben aplicarse las conclusiones resultantes. Deberá dejarse constancia en los papeles de trabajo del criterio utilizado en la selección de la muestra.

2.4.17. Los auditores independientes podrán realizar las pruebas de cumplimiento durante su trabajo preliminar.

2.4.18. Cuando éste sea el caso, la aplicación de tales pruebas a todo el período restante puede no ser necesaria. Los factores que deben considerarse a este respecto incluyen:

- a) Los resultados de las pruebas durante el período preliminar.

⁴⁰ Ver NTA sobre utilización de técnicas de muestreo.

2.1.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

- b) Las respuestas e indagaciones concernientes al período restante.
- c) La extensión del período restante.
- d) La naturaleza y el número de las transacciones y los saldos involucrados.
- e) La evidencia del cumplimiento, dentro del período restante, que puede obtenerse de las pruebas substantivas realizadas por el auditor independiente o de las pruebas realizadas por los auditores internos.
- f) Otros puntos que el auditor puede considerar de interés.

Evaluación del sistema de control interno

2.4.19. Una función de control interno, desde el punto de vista del auditor independiente, es la de suministrar seguridad de que los errores o irregularidades se pueden descubrir con prontitud razonable, asegurando así la fiabilidad e integridad de los registros contables. La revisión del control interno por parte del auditor independiente le ayuda a determinar otros procedimientos de auditoría apropiados para formular una opinión sobre la razonabilidad de las cuentas anuales.

2.4.20. El planteamiento conceptualmente lógico de la evaluación que hace el auditor del control interno, consiste en aplicar a cada tipo significativo de transacciones y a los respectivos activos involucrados en la auditoría, los siguientes criterios:

- a) Considerar los tipos de errores e irregularidades que puedan ocurrir.
- b) Determinar los procedimientos de control interno contable que puedan prevenir o detectar errores o irregularidades.
- c) Determinar si los procedimientos necesarios están establecidos y si se han seguido satisfactoriamente.
- d) Evaluar cualquier deficiencia, es decir, cualquier tipo de error o irregularidad potencial no contemplada por los procedimientos de control interno existentes, para determinar:
 - 1. La naturaleza, momento de ejecución o extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar, y
 - 2. las sugerencias a hacer al cliente.

2.4.21. En la aplicación práctica del enfoque antes descrito, los dos primeros apartados se realizan principalmente por medio de cuestionarios, resúmenes de procedimientos, flujogramas, instrucciones o cualquier otro tipo de material de trabajo utilizado por el auditor. Sin embargo, se requiere el juicio profesional para la interpretación, adaptación o extensión de dicho material de trabajo, para que resulte apropiado a cada situación particular. El tercer apartado se lleva a cabo durante la revisión del sistema y la realización de las pruebas de cumplimiento y, el último, se logra al ejercer el juicio profesional en la evaluación de la información obtenida en los apartados precedentes.

2.4.22. La revisión que haga el auditor del sistema de control interno y sus pruebas de cumplimiento deben relacionarse con cada uno de los objetivos que se pretenden alcanzar mediante la evaluación del sistema.

2.1.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

Los controles y deficiencias que afecten a cada una de las afirmaciones de la Dirección de la entidad y tipos de transacciones deben ser evaluados independientemente y no son compensatorios en su efecto.

2.4.23. La evaluación de los controles internos contables hecha por el auditor para cada tipo significativo de transacciones, debe dar lugar a una conclusión respecto a si los procedimientos establecidos y su cumplimiento son satisfactorios para su objetivo. Los procedimientos y su cumplimiento deben considerarse satisfactorios si la revisión del auditor y sus pruebas no revelan ninguna situación que se considere como una deficiencia importante para su objetivo. En este contexto, una deficiencia importante significa una situación en la cual el auditor estima que los procedimientos establecidos, o el grado de cumplimiento de los mismos, no proporcionan una seguridad razonable de que errores o irregularidades -por importes significativos con respecto a las cuentas anuales que están siendo auditadas- pudieran prevenirse o detectarse fácilmente por los empleados de la empresa en el curso normal de ejecución de las funciones que les fueron asignadas.

Interrelación con otros procedimientos de auditoría

2.4.24. El riesgo final del auditor es una combinación de tres riesgos diferentes. El primero está constituido por la posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan errores de importancia en el proceso contable, del cual se obtienen las cuentas anuales. El segundo es la posibilidad de que existiendo estos errores de importancia no fueran detectados por los sistemas de control interno de la entidad. Finalmente existe un tercer riesgo, consistente en la posibilidad de que cualquier error de importancia que exista y no hubiera sido puesto de manifiesto por el sistema de control interno, no fuera a su vez detectado por la aplicación de las pruebas adecuadas de auditoría.

2.4.25. La combinación adecuada de las pruebas de auditoría permite al auditor minimizar el riesgo final mediante un adecuado equilibrio entre pruebas de cumplimiento y pruebas substantivas. El peso relativo atribuible a las respectivas fuentes de confianza son materias que deben decidirse de acuerdo con el criterio del auditor y según las circunstancias.

2.4.26. La amplitud de las pruebas substantivas a realizar sobre los distintos componentes de las cuentas anuales, así como su naturaleza y el momento de su aplicación, será tanto menor cuanto mayor sea la confianza obtenida de las pruebas de cumplimiento del control interno.

Comunicación de las debilidades significativas de control interno

2.4.27. El auditor comunicará a la Dirección de la entidad las debilidades significativas identificadas en las pruebas de auditoría realizadas, con el alcance que haya considerado necesario para su trabajo de auditoría de cuentas anuales.⁴¹

⁴¹ Ver NTA sobre comunicación de debilidades significativas de control interno y NTA sobre contratos de auditoría o cartas de encargo punto 3.

2.5. Evidencia

2.5.1. La tercera Norma es: «Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas».⁴²

Naturaleza de la evidencia

2.5.2. La evidencia del auditor es la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en las cuentas anuales han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstanciales que realmente han ocurrido.

2.5.3. La naturaleza de la evidencia está constituida por todos aquellos hechos y aspectos susceptibles de ser verificados por el auditor, y que tienen relación con las cuentas anuales que se examinan.

2.5.4. La evidencia se obtiene por el auditor a través del resultado de las pruebas de auditoría aplicadas según las circunstancias que concurran en cada caso, y de acuerdo con el juicio profesional del auditor.

2.5.5. No siempre el auditor podrá tener certeza absoluta sobre la validez de la información financiera. Por consiguiente, el auditor determina los procedimientos y aplica las pruebas necesarias para la obtención de una evidencia suficiente y adecuada en relación al objetivo de su trabajo.

Evidencia suficiente

2.5.6. Se entiende por tal, aquel nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas anuales que se someten a su examen. Debe tenerse presente que bajo este contexto el auditor no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen. Por lo tanto, puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control, realizando pruebas de auditoría, mediante muestreo (estadístico o de selección en base subjetiva), mediante pruebas analíticas o a través de una combinación de ellas.⁴³

El muestro estadístico es, en principio, el medio idóneo para determinar la extensión de las pruebas de auditoría y evaluar sus resultados. Cuando se utilicen bases subjetivas para la determinación de las muestras se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno.⁴⁴

⁴² Ver NTA sobre evidencia en auditoría. Consideraciones especiales en determinadas áreas.

⁴³ Ver NTA sobre procedimientos analíticos.

⁴⁴ Ver NTA sobre utilización de técnicas de muestreo.

2.1.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

2.5.7. El nivel de evidencia a obtener por el auditor, referido a los hechos económicos y otras circunstancias, debe estar relacionado con la razonabilidad de los mismos y proporcionarle información sobre las circunstancias en que se produjeron, con el fin de formarse el juicio profesional que le permita emitir una opinión.

2.5.8. Para decidir el nivel necesario de evidencia, el auditor debe en cada caso, considerar la importancia relativa de las partidas que componen los diversos epígrafes de las cuentas anuales y el riesgo probable de error en el que incurre al decidir no revisar determinados hechos económicos.⁴⁵

2.5.9. El juicio del auditor con respecto a lo que constituye una cantidad suficiente de evidencia se ve afectado por factores tales como:

- a) El riesgo de que existan errores en las cuentas. Este riesgo se ve afectado por:
 - i. La naturaleza de la transacción.
 - ii. La calidad del control interno.
 - iii. La naturaleza del negocio y la industria en la que se opera.
 - iv. Las situaciones especiales que pueden influir en la gestión.
 - v. La situación financiero-patrimonial de la entidad.
- b) La importancia relativa de la partida analizada en relación con el conjunto de la información financiera.⁴⁶
- c) La experiencia adquirida en auditorías precedentes de la entidad.
- d) Los resultados obtenidos de los procedimientos de auditoría, incluyendo fraudes o errores que hayan podido ser descubiertos.
- e) La calidad de la información económico-financiera disponible.
- f) La confianza que le merezcan la Dirección de la entidad y sus empleados.

2.5.10. El auditor deberá tener en cuenta y evaluar correctamente el coste que supone la obtención de un mayor nivel de evidencia que el que está obteniendo o espera obtener, y la utilidad final probable de los resultados que obtendría. Ello, no obstante, independientemente de las circunstancias específicas de cada trabajo, el auditor debe obtener siempre el nivel de evidencia necesario que le permita formar su juicio profesional sobre las cuentas anuales.

2.5.11. La falta del suficiente nivel de evidencia sobre un hecho de relevante importancia en el contexto de los datos que se examinan, obliga al auditor a expresar las salvedades que correspondan o, en su caso, a denegar su opinión.

Evidencia adecuada

2.5.12. El concepto de «adecuación» de la evidencia es la característica cualitativa, en tanto que el concepto «suficiencia» tiene carácter cuantitativo. La confluencia de ambos elementos, adecuación y suficiencia, debe proporcionar al auditor el conocimiento necesario para alcanzar una base objetiva de juicio sobre los hechos sometidos a examen.

⁴⁵ Ver NTA sobre importancia relativa.

⁴⁶ Ver NTA sobre importancia relativa.

2.5.13. La evidencia es adecuada cuando sea pertinente para que el auditor emita su juicio profesional.

2.5.14. El auditor debe valorar que los procedimientos que aplica para la obtención de la evidencia sean los convenientes en las circunstancias.

Importancia relativa-riesgo probable

2.5.15. Los criterios que afectan a la «cantidad» (suficiencia) y a la «calidad» (adecuación) de la evidencia a obtener y, en consecuencia, a la realización del trabajo de auditoría, son los de «importancia relativa» y «riesgo probable».

Estos criterios deben servir, asimismo, para la formación de su juicio profesional.

2.5.16. La «importancia relativa» puede considerarse como la magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión. El concepto de importancia relativa, que está considerado en la emisión de principios y normas de contabilidad, necesariamente habrá de ser contemplado tanto en el desarrollo del plan global de auditoría como en el proceso de formación de la opinión técnica del auditor independiente y, consecuentemente, en las normas reguladoras de la profesión de auditoría.⁴⁷

2.5.17. La consideración del «riesgo probable» supone la posibilidad de que el auditor no detecte un error significativo que pudiera existir en las cuentas, por la falta de evidencia respecto a una determinada partida o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta sobre la misma.

2.5.18. Para la evaluación del «riesgo probable» debe considerarse el criterio de importancia relativa y viceversa, al ser interdependientes en cuanto al fin de la formación de juicio para la emisión de una opinión. Las decisiones a adoptar, basadas en tales evaluaciones, al ser también interdependientes, deben juzgarse y evaluarse en forma conjunta y acumulativa.⁴⁸

Pruebas para obtener evidencia

2.5.19. La evidencia de auditoría se obtiene mediante pruebas de cumplimiento y pruebas substantivas.

2.5.20. Las pruebas de cumplimiento, tienen como objeto obtener evidencia de que los procedimientos de control interno, en los que el auditor basa su confianza en el sistema, están siendo aplicados en la forma establecida.

Para obtener evidencia sobre el sistema de control interno, el auditor deberá realizar pruebas de cumplimiento del sistema, para asegurarse de su:

Existencia - El control existe.

⁴⁷ Ver NTA sobre importancia relativa punto 1.5.

⁴⁸ Ver NTA sobre importancia relativa punto 2.1.

2.1.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

Efectividad - El control está funcionando con eficacia.

Continuidad - El control ha estado funcionando durante todo el período.

2.5.21. Las pruebas substantivas tienen como objeto obtener evidencia de auditoría relacionada con la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada. Consisten en las pruebas de transacciones y saldos, así como en las técnicas de examen analítico⁴⁹.

2.5.22. El auditor deberá obtener evidencia mediante pruebas substantivas en relación con las siguientes afirmaciones de la Dirección contenidas en las cuentas.

Existencia - Los activos y pasivos existen en una fecha dada.

Derechos y Obligaciones - Los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones a una fecha dada.

Acaecimiento - Las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar. Integridad - No hay activos, pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.

Valoración - Los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado. Medición - Una transacción se registra por su justo importe. Los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al período.

Presentación y desglose - Las transacciones se clasifican, de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptados y de la Memoria contiene la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de la información financiera auditada.

Métodos de obtener evidencia

2.5.23. La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y substantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:

- a. Inspección.
- b. Observación.
- c. Preguntas.
- d. Confirmaciones.
- e. Cálculos.
- f. Técnicas de examen analítico.

2.5.24. Los datos contables y, en general, toda información interna, no puede considerarse por sí mismo, evidencia suficiente y adecuada. El auditor debe llegar a la convicción de la razonabilidad de los mismos mediante la aplicación de las pruebas necesarias.⁵⁰

2.5.25. La inspección consiste en la revisión de la coherencia y concordancia de los registros contables, así como en el examen de documentos y activos tangibles. La inspección proporciona distintos grados de evidencia según sea la naturaleza de la fuente y la efectividad de los controles internos. Las tres categorías más importantes de evidencia documental, que proporcionan al auditor distinto grado de confianza, son:

- a. Evidencia documental producida y mantenida por terceros.

⁴⁹ Ver NTA sobre procedimientos analíticos.

⁵⁰ Ver NTA sobre consideración del trabajo realizado por la auditoría interna.

2.1.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

b. Evidencia documental producida por terceros y en poder de la entidad. c. Evidencia documental producida y mantenida por la entidad.

2.5.26. La observación consiste en ver la ejecución de un proceso o procedimiento efectuado por otros. Por ejemplo, el auditor puede observar como el personal de la entidad realiza un inventario físico o la aplicación de un control.

2.5.27. Las preguntas consisten en obtener información apropiada de las personas de dentro y fuera de la entidad que tienen los conocimientos. Las preguntas abarcan desde las formuladas por escrito a terceros ajenos a la entidad a las hechas oralmente al personal de la misma. Las respuestas a estas preguntas pueden corroborar evidencia obtenida anteriormente o proporcionar información que no se poseía, sin perjuicio de su posterior contraste si el auditor lo considera necesario.

2.5.28. Las confirmaciones consisten en obtener corroboración, normalmente por escrito, de una información contenida en los registros contables, así como la carta con las manifestaciones de la Dirección del cliente⁵¹. Por ejemplo, el auditor, normalmente, deberá solicitar confirmación de saldos o transacciones a través de la comunicación directa con terceros (clientes, proveedores, entidades financieras, etc.).⁵²

2.5.29. Los cálculos consisten en la comprobación de la exactitud aritmética de los registros contables y de los cálculos y análisis realizados por la entidad o en la realización de cálculos independientes.

2.5.30. Las técnicas de examen analítico consisten en la comparación de los importes registrados con las expectativas desarrolladas por el auditor al evaluar las interrelaciones que razonablemente pueden esperarse entre las distintas partidas de la información financiera auditada (estudio de los índices y tendencias más significativas, investigación de variaciones y transacciones atípicas, análisis de regresión, cálculos globales de razonabilidad de saldos respecto a ejercicios anteriores y presupuestos, etc.)⁵³.

2.5.31. La evidencia obtenida deberá recogerse en los papeles de trabajo de auditor como justificación y soporte de trabajo efectuado.

2.6. Documentación del trabajo⁵⁴

2.6.1. Los papeles de trabajo comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el auditor, de manera que, en conjunto, constituyen un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución de su trabajo, junto con las decisiones que ha debido tomar para llegar a formarse su opinión.

2.6.2. El propósito de los papeles de trabajo es ayudar en la planificación y realización de la auditoría, en la supervisión y revisión de la misma y en suministrar evidencia del trabajo llevado a cabo para respaldar la opinión del auditor.

⁵¹ Ver NTA sobre la carta de manifestaciones de la entidad.

⁵² Ver NTA sobre confirmaciones de terceros.

⁵³ Ver NTA sobre procedimientos analíticos.

⁵⁴ Ver STS de 21 de julio de 2004.

2.1.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

2.6.3. Los auditores deben conservar todos los documentos de trabajo que puedan constituir las debidas pruebas de su actuación, encaminadas a formar su opinión sobre las cuentas anuales que hayan examinado.

2.6.4. El archivo permanente de papeles de trabajo es un conjunto coherente de documentación conteniendo información de interés permanente y susceptible de tener incidencia en auditorías sucesivas.

2.6.5. El archivo de papeles de trabajo del ejercicio es un conjunto coherente de documentación, conteniendo información relativa a las cuentas anuales sujetas a auditoría en el ejercicio en cuestión.

2.6.6. Los papeles de trabajo deben:

- a) Recoger la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo así como de los medios por los que el auditor ha llegado a formar su opinión.
- b) Ser útiles para efectuar la supervisión del trabajo del equipo de auditoría, que el auditor debe efectuar.
- c) Ayudar al auditor en la ejecución de su trabajo.
- d) Ser útiles para sistematizar y perfeccionar, por la experiencia, el desempeño de futuras auditorías.
- e) Hacer posible que cualquier persona con experiencia pueda supervisar en todos sus aspectos, la actuación realizada.

2.6.7. Puede decirse, en términos generales, que los papeles deben prepararse a medida que se completa el trabajo de la auditoría, y han de ser lo suficientemente claros para permitir a un auditor sin previo conocimiento de la auditoría en cuestión seguir las incidencias del trabajo y comprobar que la auditoría se ha realizado conforme a lo establecido en las Normas Técnicas.

2.6.8. Aunque la cantidad, la forma y el contenido de los papeles de trabajo variará según las circunstancias, generalmente incluirán lo siguiente:

- a) Copia de los estatutos de la sociedad y de cualquier otro documento de naturaleza jurídica en relación con su regulación y funcionamiento legal.
- b) Constancia del proceso de planificación y de los programas de auditoría.
- c) Constancia del estudio y evaluación del sistema de control interno contable mediante descripciones narrativas, cuestionarios o flujogramas o una combinación de éstos.
- d) Los principios contables y criterios de valoración seguidos.
- e) Conclusiones alcanzadas por el auditor en relación con los aspectos significativos de la auditoría, incluyendo cómo han ido siendo resueltos o tratados los asuntos excepcionales y las salvedades puestas de manifiesto a través de la auditoría.
- f) Una copia de las cuentas anuales auditadas y del informe de auditoría.
- g) Constancia de la naturaleza, momento de realización y amplitud de las pruebas efectuadas, incluyendo los criterios utilizados para la selección y determinación de las muestras, el detalle de las mismas y los resultados obtenidos.⁵⁵

⁵⁵ Ver NTA sobre utilización de técnicas de muestreo.

2.1.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

- h) Confirmaciones o certificados recibidos de terceros.⁵⁶
- i) Indicación de quien realizó los procedimientos de auditoría y cuando fueron realizados.
- j) Constancia de que el trabajo realizado por los ayudantes ha sido supervisado y revisado.
- k) Extractos de las actas de las Juntas de Accionistas, Consejos de Administración y otros órganos de Dirección o vigilancia.

2.6.9. Los papeles de trabajo son susceptibles de normalización, lo cual mejora la eficacia de su preparación y revisión.

2.6.10. Los papeles de trabajo del auditor deben indicar las verificaciones efectuadas, el resultado obtenido y las conclusiones a las que se hubiera llegado.

2.6.11. Es indispensable que los papeles de trabajo se preparen con un adecuado sistema de referencias, que permita al usuario encontrar el origen de la información utilizada.

2.6.12. Los papeles de trabajo pertenecen al auditor.⁵⁷ Deben tomarse las medidas adecuadas para garantizar la seguridad en su conservación. No deben destruirse antes de haber transcurrido el tiempo preciso para satisfacer las exigencias legales y las necesidades de la práctica profesional.

2.7. Supervisión

2.7.1. La supervisión implica dirigir los esfuerzos de los profesionales del equipo de auditoría para lograr los objetivos del examen y comprobar que se lograron esos objetivos. La supervisión comporta, entre otros, los siguientes procedimientos:

- a) Proporcionar instrucciones a los profesionales del equipo de auditoría.
- b) Mantenerse informado de los problemas importantes que se presenten.
- c) Revisar el trabajo efectuado.
- d) Variar el programa de trabajo de acuerdo con los resultados que se vayan obteniendo.
- e) Resolver las diferencias de opinión entre los profesionales que participan en la auditoría.

2.7.2. El grado de supervisión depende, entre otros factores, de la complejidad del trabajo y de la capacitación de los profesionales del equipo de auditoría.

2.7.3. Los profesionales del equipo de auditoría deben tener un claro conocimiento de sus responsabilidades y de los objetivos que se persiguen a través de los procedimientos de auditoría que han de ejecutar. Asimismo, el auditor debe asegurarse de que dichos profesionales conocen suficientemente la naturaleza del negocio de la entidad en lo que tiene que ver con el trabajo de auditoría y los posibles problemas de contabilidad y auditoría que se puedan plantear.

⁵⁶ Ver NTA sobre confirmaciones de terceros.

⁵⁷ Ver NTA sobre contrato de auditoría o carta de encargo, informe y colaboración punto 13.

2.1.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

Dicho conocimiento debe permitir que se puedan detectar asuntos conflictivos que, de producirse, deberán ponerse en conocimiento del auditor para que éste pueda ponderar su importancia y tomar las decisiones pertinentes.

2.7.4. El trabajo de cada profesional del equipo de auditoría debe ser revisado al objeto de determinar si se ha ejecutado adecuadamente y si, como resultado del mismo, pueden alcanzarse las conclusiones inicialmente esperadas al diseñar el procedimiento en cuestión.

3. NORMAS DE AUDITORÍA SOBRE INFORMES⁵⁸

3.1. Introducción⁵⁹

3.1.1. El informe de auditoría de las cuentas anuales o de otros estados financieros o documentos contables es un documento en el que se describe el alcance del trabajo efectuado por el auditor y se expresa su opinión profesional sobre los mismos, de acuerdo con lo establecido en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, su Reglamento de desarrollo⁶⁰ y las Normas de Auditoría de aplicación en España.

3.1.2. En la preparación de su informe el auditor ha de tener presente y cumplir las siguientes normas:

Primera: El auditor debe manifestar si las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y, en su caso, de los flujos de efectivo de la entidad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Se entiende por aspectos significativos todos aquellos que superen los niveles o cifras de importancia relativa aplicados en el trabajo, de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa.⁶¹

Los niveles o cifras de importancia relativa y las razones que los justifican y avalan deberán quedar determinados en los papeles de trabajo donde se consigne el plan global de auditoría.

Segunda: El auditor expresará en el informe su opinión en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto, o una afirmación de que no puede expresar una opinión, y en este caso, las causas que lo impidan. Cuando se exprese una opinión con salvedades o desfavorable sobre las cuentas anuales, se deberán exponer las razones que existan para ello.

Se entiende por opinión técnica sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, la que se deduce de una planificación y ejecución de los trabajos de auditoría diri-

⁵⁸ Ver Consulta BOICAC 85/1.

⁵⁹ Ver RLAC art. 5.

⁶⁰ Actualmente Texto Refundido de la ley de Auditoría de Cuentas publicado por el Real Decreto legislativo 1/2011 de 1 de julio (TRLAC) y Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre que aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RLAC).

⁶¹ Ver NTA sobre importancia relativa.

gida a formarse y soportar una opinión sobre todos aquellos aspectos de las cuentas anuales que afectan significativamente a la imagen fiel que las mismas deben presentar y no sobre todos y cada uno de los conceptos o partidas de las cuentas anuales individualmente considerados, dado que ello requeriría un alcance del trabajo sustancialmente mayor que no es el objeto de una auditoría de cuentas anuales.

Tercera: El auditor indicará en su informe, en el caso de que las cuentas anuales estén acompañadas del informe de gestión, si la información contable que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales auditadas.

3.2. Elementos básicos del Informe de auditoría de cuentas anuales⁶²

El informe de auditoría de las cuentas anuales deberá contener los elementos básicos que se detallan a continuación:

3.2.1. Título o identificación del informe.

El informe deberá identificarse como «Informe de auditoría de cuentas anuales», con objeto de distinguirlo de los informes de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables regulados en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas y su Reglamento de desarrollo.

3.2.2. Identificación de los destinatarios y de las personas que efectuaron el encargo.

El informe de auditoría deberá identificar a la persona o personas a quienes vaya dirigido (normalmente los accionistas o socios). También se hará mención de la persona que efectuó el nombramiento, cuando esta última no coincida con el destinatario.

3.2.3. Identificación de la entidad auditada.

El informe del auditor contendrá el nombre o razón social completos de la entidad objeto de la auditoría.

3.2.4. Párrafo de alcance de la auditoría.

Este párrafo, que será el primero del informe, incluirá los siguientes aspectos:

- a) Identificación de los documentos o estados que comprenden las cuentas anuales objeto de la auditoría que se adjuntan al informe e identificación del marco normativo de información financiera aplicable en la preparación de dichas cuentas, así como referencia a que la formulación de las cuentas anuales es responsabilidad del órgano de administración de la entidad auditada.
- b) Referencia sintetizada y general a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas aplicada en el trabajo realizado y a la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto. A estos efectos se entenderá como normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas las normas contenidas en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento que desarrolla la ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas, las normas de auditoría, de ética y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

⁶² Ver TRLAC art. 3 y RLAC art. 5.

2.1.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

- c) Una indicación de aquellos procedimientos previstos en las citadas Normas de Auditoría que no hubieran podido aplicarse como consecuencia de limitaciones al alcance del examen del auditor. Si el auditor no incluyera limitaciones en este párrafo, se entenderá que ha llevado a cabo los procedimientos de auditoría requeridos por las Normas de Auditoría.

3.2.5. Párrafo de opinión.

El auditor manifestará en este párrafo de forma clara y precisa su opinión sobre si las cuentas anuales consideradas en su conjunto expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a la fecha de cierre del ejercicio, así como de los resultados de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. En los apartados 3.3.1 a 3.3.16 siguientes se describen los distintos tipos de opinión en las circunstancias específicas de cada caso.⁶³

3.2.6. Párrafo sobre el Informe de gestión.⁶⁴

El auditor manifestará en este párrafo el alcance de su trabajo y si la información contable que contiene el citado Informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio.

3.2.7. Nombre, dirección y datos registrales del auditor.

Con independencia del nombre del auditor o de la sociedad de auditoría de cuentas, el informe debe mostrar la dirección de su domicilio y su número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

3.2.8. Firma del auditor.

El informe deberá ser firmado por el auditor de cuentas que hubiera dirigido el trabajo. En el caso de sociedades de auditoría, la firma deberá corresponder al auditor de cuentas designado para realizar el trabajo de auditoría de cuentas en su nombre.

3.2.9. Fecha del informe.

El informe de auditoría deberá estar fechado, a fin de determinar claramente hasta qué momento el auditor es responsable de realizar procedimientos de auditoría relativos a hechos posteriores que pudieran afectar a las cuentas auditadas. Esta fecha coincidirá con la de terminación de la etapa de ejecución del trabajo, que no podrá ser anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente para formarse una opinión, ni a la fecha de formulación de dichas cuentas por los administradores.

La Norma Técnica de Auditoría sobre hechos posteriores regula el tratamiento que el auditor debe dar a los hechos que han ocurrido con posterioridad a la fecha de cierre del ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, en función de su naturaleza y sus potenciales impactos en el informe de auditoría.⁶⁵

⁶³ Ver NTA sobre empresa en funcionamiento punto 5.

⁶⁴ El informe de gestión es una exigencia legal expresa, por lo que se considera que debe figurar como elemento básico, aunque su posterior desarrollo figure en otros elementos del informe.

⁶⁵ Ver NTA sobre hechos posteriores puntos 10 a 23.

3.3. Tipos de opinión en el informe de auditoría⁶⁶

3.3.1. El informe de auditoría de cuentas anuales debe contener uno de los siguientes tipos de opinión:

- a) Favorable.
- b) Con salvedades.
- c) Desfavorable.
- d) Denegada.

3.3.2. Independientemente del tipo de opinión que contenga el informe de auditoría, en determinadas circunstancias, éste podrá contener párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones cuyo contenido no afecta a la opinión, conforme a lo indicado en el apartado 3.5 siguiente.⁶⁷

Opinión favorable

3.3.3. En una opinión favorable, el auditor manifiesta de forma clara y precisa que las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

3.3.4. El auditor sólo podrá expresar una opinión favorable cuando concurren las siguientes circunstancias:

- El auditor ha realizado su trabajo, sin limitaciones, de acuerdo con las Normas de Auditoría.
- Las cuentas anuales se han formulado, en todos los aspectos significativos, de acuerdo el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Opinión con salvedades

3.3.5. Este tipo de opinión es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias de las circunstancias que se relacionan en el apartado siguiente, siempre que sean significativas en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Tratamiento distinto requieren aquellos casos en los que este tipo de circunstancias por ser muy significativas impidan que las cuentas anuales presenten la imagen fiel o no permitan al auditor formarse una opinión sobre las mismas, de conformidad con lo previsto en los párrafos 3.3.8 a 3.3.11 «Opinión desfavorable» y 3.3.12 a 3.3.15 «Opinión denegada».

A tales efectos, para considerar una circunstancia como significativa se tendrá en cuenta lo establecido a este respecto en la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa.⁶⁸

⁶⁶ Ver TRLAC art. 3 y RLAC art. 6.

⁶⁷ Ver NTA sobre empresa en funcionamiento punto 5.

⁶⁸ Ver NTA sobre importancia relativa.

3.3.6. Las circunstancias significativas que pueden dar lugar a una opinión con salvedades son las siguientes:

- Limitación al alcance del trabajo realizado.
- Incumplimientos de los principios y criterios contables, incluyendo omisiones de información necesaria, contenidos en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

3.3.7. Al emitir una opinión con salvedades, el auditor deberá utilizar en el párrafo de opinión la expresión «excepto por» para presentar las mismas y se hará referencia a otro párrafo intermedio entre el de alcance y el de opinión en el que se describirán claramente la naturaleza y las razones de la salvedad y, cuando ésta sea cuantificable, su efecto en las cuentas anuales.

Opinión desfavorable

3.3.8. La opinión desfavorable supone manifestarse en el sentido de que las cuentas anuales tomadas en su conjunto no expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo de la entidad, que debe mostrarse de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

3.3.9. Para que el auditor llegue a expresar una opinión como la indicada, es preciso que haya identificado incumplimientos de principios y criterios contables que resulten de aplicación, incluyendo defectos de presentación o desglose de la información, que, a su juicio, afecten muy significativamente a las cuentas anuales, en la medida en que las incidencias detectadas:

- Afecten de forma generalizada a las cuentas anuales, no limitándose a partidas, cuentas o elementos concretos de dichas cuentas.
- en el caso de limitarse a partidas, cuentas o elementos concretos de las cuentas anuales, representen o puedan representar cuantitativamente una parte sustancial de dichas cuentas anuales.
- En el caso de referirse a defectos u omisiones de información cuantitativa o cualitativa en las cuentas anuales, se trate de información fundamental para su adecuada comprensión por parte de los usuarios.

3.3.10. Cuando un auditor emite una opinión desfavorable, debe exponer todas las razones que le obligan a emitirla en uno o varios párrafos intermedios de su informe, describiendo el efecto y los motivos por los que ha alcanzado este tipo de conclusión.

3.3.11. Si además de las circunstancias que originan la opinión desfavorable, existe cualquier otra cuestión que requiera una salvedad, el auditor la detallará en su informe.

Opinión denegada

3.3.12. Cuando el auditor no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, debe manifestar en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre las mismas.

3.3.13. La necesidad de denegar la opinión puede originarse por la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría de importancia y magnitud muy significativas, en los términos a que se refiere el apartado 3.3.9 de la presente Norma, que impidan al auditor formarse una opinión.

Asimismo, en casos extremos, de existencia de múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo, en los términos a que se refiere el apartado 3.3.9 de la presente Norma, el auditor podría considerar apropiada la denegación de su opinión tal y como se menciona en el apartado 3.5.4.

3.3.14. Siempre que el auditor deniegue su opinión debido a una o varias limitaciones muy significativas al alcance de su auditoría, ya fueran impuestas por el cliente o por las circunstancias, deberá adoptar en su informe la redacción que se presenta en el epígrafe 3.4.6 de estas Normas.

Cuando la denegación se debiera a las situaciones excepcionales de incertidumbre citadas en el apartado 3.3.13 anterior, el párrafo de opinión denegada se podrá redactar como sigue:

«Debido al efecto muy significativo de las incertidumbres descritas en este informe, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas.»

3.3.15. Aunque por las razones apuntadas el auditor no pudiera expresar una opinión, habrá de mencionar, en párrafos distintos al de opinión, cualquier salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables de aplicación que hubiese observado durante la realización de su trabajo.

Opinión parcial no permitida

3.3.16. En un informe de auditoría sobre cuentas anuales, no se permite la expresión de una opinión parcial sobre alguno o varios estados, epígrafes o partidas de las cuentas anuales cuando se esté expresando una opinión desfavorable o se esté denegando ésta sobre dichas cuentas anuales en su conjunto.

No obstante, excepcionalmente, en el caso del primer ejercicio auditado, si el auditor no puede satisfacerse de la razonabilidad del importe de las existencias iniciales y, en general, del corte de operaciones al término del ejercicio anterior, esta circunstancia puede dar lugar a la inclusión en su informe de una salvedad por limitación al alcance y, dependiendo de la importancia del efecto de aquellos ajustes que se hubieran podido poner de manifiesto de no haber existido tal limitación, puede tener que emitir una opinión con salvedades o denegar, en su caso, la opinión sobre los resultados del ejercicio y, cuando proceda, sobre los flujos de efectivo. En este caso, si las circunstancias concretas lo permiten, en el mismo informe se podrá emitir una opinión distinta a la indicada anteriormente para el resto de los estados o documentos que componen las cuentas anuales. En este supuesto, la opinión no se expresará sobre las cuentas anuales en su conjunto sino que se referirá específicamente a los estados concretos que corresponda.⁶⁹

⁶⁹ Ver NTA sobre saldos de apertura en una primera auditoría.

3.4. Circunstancias con posible efecto en el informe de auditoría

Limitación al alcance

3.4.1. Existe una limitación al alcance cuando el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría requeridos por las Normas de Auditoría, o aquellos otros procedimientos adicionales que considera necesarios en cada caso concreto de acuerdo con su juicio profesional, a fin de satisfacerse de que las cuentas anuales presentan la imagen fiel de conformidad con el marco normativo de información financiera y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

3.4.2. Las limitaciones al alcance de la auditoría pueden provenir de la propia entidad auditada o venir impuestas por las circunstancias. A título de ejemplo, entre las primeras se contarían la negativa de la entidad auditada al envío de cartas de solitud de confirmación de saldos o a permitir presenciar un recuento físico de existencias cuando el auditor los considere procedimientos necesarios en esa auditoría. Entre las limitaciones impuestas por las circunstancias, estarían la destrucción accidental de documentación o registros necesarios para la auditoría, o la imposibilidad de presenciar los recuentos físicos de existencias llevados a cabo por haber sido nombrado auditor con posterioridad al cierre del ejercicio.⁷⁰

3.4.3. Existe, en algunos casos, la posibilidad de aplicar métodos alternativos de auditoría que sean adecuados en las circunstancias para poder obtener evidencia suficiente que permita eliminar así la limitación inicialmente encontrada. En estos casos, es responsabilidad de la entidad auditada el facilitar la información alternativa, no estando el auditor obligado a elaborar por sí mismo la información de la que debería disponer la entidad.

3.4.4. Ante una limitación al alcance, la decisión del auditor de cuentas sobre denegar la opinión o emitirla con salvedades dependerá de la importancia de la limitación. Para decidir al respecto, el auditor de cuentas tendrá en consideración la naturaleza y magnitud del efecto potencial de los procedimientos omitidos y la importancia relativa del epígrafe afectado en las cuentas anuales, tanto cuantitativa como cualitativamente con el fin de determinar si dicho efecto pudiera ser significativo o muy significativo. Cuando las limitaciones al alcance son significativas e impuestas por la entidad, ésta no suministra razones válidas de tal imposición y el auditor de cuentas no puede obtener evidencia que elimine dichas limitaciones considerará denegar su opinión sobre las cuentas anuales, atendiendo a las circunstancias cualitativas de esta situación.⁷¹

3.4.5. Al emitir una opinión con salvedades, se detallarán las limitaciones en uno o varios párrafos intermedios, y el párrafo de alcance deberá indicar: «...nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada a continuación, el

⁷⁰ Ver NTA sobre evidencia en auditoría. Consideraciones especiales en determinadas áreas. Presencia en el recuento físico de existencias.

⁷¹ Ver NTA sobre importancia relativa.

trabajo ha sido realizado de acuerdo con...» y el párrafo de opinión se redactará: «En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos..., las cuentas anuales adjuntas expresan...».

3.4.6. En caso de denegar la opinión, además de lo mencionado en cuanto a salvedades para los otros párrafos, el de opinión indicará: «Dada la importancia de la(s) limitación(es) al alcance de nuestro trabajo descrita(s) en la(s) salvedad(es) anterior(es), no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas».

Incumplimientos de principios y criterios contables que resultan de aplicación

3.4.7. Durante su trabajo, el auditor puede identificar una o varias de las circunstancias siguientes que suponen un incumplimiento de los principios y criterios contables que resultan de aplicación contenidos en el marco normativo de información financiera.

- a) Utilización de un marco normativo de información financiera distinto del aplicable a la entidad auditada o la utilización de principios y criterios contables contrarios a los establecidos en el mismo.
- b) Existencia de errores o irregularidades en la elaboración de las cuentas anuales, en los términos definidos en la Norma Técnica de Auditoría sobre errores e irregularidades.
- c) Omisión de información en las cuentas anuales, de forma que éstas no contienen toda la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada. Esta circunstancia comprende, tanto el defecto en los desgloses requeridos en la memoria, como la presentación inadecuada de las cuentas en cuanto a su formato o clasificación.
- d) Hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio cuyo efecto no hubiera sido corregido en las cuentas anuales o adecuadamente desglosado en la memoria, según corresponda, conforme con los principios y criterios contables aplicables.⁷²

3.4.8. Cuando el auditor observe alguna de las circunstancias relacionadas en el párrafo 3.4.7 anterior, deberá evaluar y, en su caso, cuantificar, su efecto sobre las cuentas anuales. Si concluyera que el efecto es significativo, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades, o, en aquellos casos en los que el incumplimiento haga concluir al auditor que su efecto en las cuentas anuales es muy significativo no presentando éstas la imagen fiel de la entidad, una opinión desfavorable. En ambos casos el informe del auditor detallará las razones que llevan a la conclusión en uno o varios párrafos intermedios de salvedades, en los que, de acuerdo con lo indicado en el párrafo 3.4.10 siguiente se cuantificarán las desviaciones de los principios y criterios contables de aplicación y se identificará o incorporará la información omitida, siempre que sea factible, en función de su fiabilidad y volumen.

⁷² Ver NTA sobre hechos posteriores punto 4.

2.1.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

3.4.9. En el párrafo de opinión se hará referencia al párrafo intermedio mediante las fórmulas «excepto por» (opinión con salvedades) o «no expresan» (opinión desfavorable), como sigue:

- a) Si emite una opinión con salvedades, el auditor de cuentas ha de detallar en uno o varios párrafos intermedios los incumplimientos u omisiones de información y sus efectos en las cuentas anuales, y el párrafo de opinión indicará: «En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad anterior, las cuentas anuales adjuntas expresan...».
- b) Cuando la opinión sea desfavorable, todas las circunstancias que la provocan y sus efectos en las cuentas anuales deben ser expresados en párrafo(s) intermedio(s), y el párrafo de opinión indicará: «En nuestra opinión, dada la importancia del efecto de las salvedades anteriores, las cuentas anuales adjuntas no expresan...».

3.4.10. En ocasiones, el auditor podrá cuantificar el efecto del incumplimiento o conseguir la información omitida o incorrecta de forma fiable sin aumentar sustancialmente el trabajo de auditoría, en cuyo caso está obligado a realizar la cuantificación y a obtener la información. No obstante, el auditor no es responsable de preparar ni de procesar la información contable, por lo que si el asunto no fuera fácilmente cuantificable u obtenible, o el volumen de la información omitida fuese significativo, deberá requerir a los administradores de la entidad auditada para que realicen la cuantificación y preparen la información necesaria y, en su caso, modifiquen las cuentas al objeto de incluir dicha información. En tal caso, si no se modifican las cuentas o al auditor no se le facilita dicha cuantificación o la información omitida, éste se encontrará ante un incumplimiento de principios y criterios contables y, en su caso, una limitación al alcance de su trabajo, según procediera, debiendo identificar la información omitida.

3.4.11. Las estimaciones normales que sobre hechos futuros ha de realizar toda entidad en la preparación de sus cuentas anuales, tales como estimaciones actuariales de los planes de pensiones, provisiones para clientes incobrables, provisiones para garantías o devoluciones, valor neto realizable de las existencias, etc., en términos generales, pueden realizarse de manera razonable, ya fuera a nivel específico o global, y, en consecuencia, en las cuentas se debe recoger el efecto monetario de dichas estimaciones, conforme a lo dispuesto en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, por lo que tales circunstancias no se deben calificar como incertidumbres en el sentido descrito en el párrafo 3.5.2 siguiente.⁷³

3.4.12. Si el auditor de cuentas concluye que el desenlace final de un asunto o situación puede ser estimado razonablemente por la entidad, pero ésta no lo hace así o realiza una estimación que, en opinión de dicho auditor de cuentas, no es razonable en base a la evidencia disponible, el informe de auditoría deberá redactarse con salvedad por incumplimiento de principios y criterios contables que resultan de aplicación, como se indica en el párrafo 3.4.9.

⁷³ Ver NTA sobre estimaciones contables.

3.5. Otros elementos del informe de auditoría

Párrafo de «énfasis»

3.5.1. En determinadas circunstancias, con independencia del tipo de opinión que se exprese en el informe de auditoría, el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis para destacar un hecho reflejado en las cuentas anuales y respecto del cual la memoria contiene la información necesaria de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. La inclusión de dicho párrafo de énfasis no afecta a la opinión del auditor. El párrafo de énfasis figurará inmediatamente a continuación del párrafo de opinión y generalmente hará referencia a que la opinión del auditor no contiene salvedades por este hecho y una clara referencia a la cuestión que se enfatiza. No obstante, en determinados supuestos la inclusión de un párrafo de énfasis puede ser requerida por las Normas de Auditoría.

3.5.2. Así, en ocasiones, el auditor al ejecutar su trabajo puede concluir que existen circunstancias cuyo desenlace depende de acciones o hechos futuros, que no están bajo el control directo de la entidad, pero que pueden afectar a las cuentas anuales. Estas circunstancias se conocen como incertidumbres y el auditor deberá considerar la inclusión en su informe de auditoría de un párrafo de énfasis ante la existencia de una incertidumbre que pueda afectar a las cuentas anuales de manera significativa. No obstante, en el supuesto de que exista una incertidumbre significativa y la información correspondiente a dicha incertidumbre no se encuentre reflejada en las cuentas anuales de acuerdo con lo exigido por el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, el auditor deberá considerar el incumplimiento de principios y criterios contables que tal circunstancia origina, a efectos de la emisión de su informe, de conformidad con lo previsto en el apartado 3.4.8 de la presente Norma.

3.5.3. En el caso de que la incertidumbre significativa se refiera a cuestiones relativas a problemas de empresa en funcionamiento el auditor deberá incluir en su informe de auditoría un párrafo de énfasis para informar de dicha incertidumbre en relación con la aplicación del principio de continuidad de las operaciones, siempre que la información relativa a esta situación esté adecuadamente recogida en la memoria de las cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.⁷⁴ En el supuesto de que la información relativa a esta situación no se encuentre recogida adecuadamente en la Memoria, el auditor deberá reflejar tal incumplimiento de principios y criterios contables de aplicación en su informe de auditoría en la forma prevista en el apartado 3.4.8 de la presente Norma.

3.5.4. En casos extremos, tales como aquellas situaciones en las que debido a la posible interacción entre múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo sobre las cuentas anuales, el auditor puede considerar apropiado denegar su opinión en lugar de incluir un párrafo de énfasis, tal y como se contempla en el párrafo 3.3.14 anterior.

⁷⁴ Ver NTA sobre empresa en funcionamiento punto 5.

Párrafo sobre «otras cuestiones»

3.5.5. En ocasiones el auditor puede considerar necesario poner de manifiesto algún asunto diferente a aquellos que están reflejados en las cuentas anuales que, a su juicio, sea relevante para el entendimiento de la auditoría, de las responsabilidades del auditor o de su informe por parte de los usuarios de las cuentas anuales. En este caso, el auditor puede utilizar un párrafo adicional en el informe, después del (de los) párrafo(s) de énfasis y por tanto después del párrafo de opinión. No obstante, en determinados supuestos la inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones podría ser requerida por las Normas de Auditoría.

Párrafo sobre el informe de gestión

3.5.6. Las entidades con carácter general presentan, bien por exigencia legal o voluntariamente, junto a las cuentas anuales, el informe de gestión con el contenido establecido en cada caso por la normativa aplicable. El informe de gestión no forma parte de las cuentas anuales.

3.5.7. La responsabilidad del auditor con respecto al citado informe de gestión consiste en comprobar que la información contable contenida en el mismo concuerda con los datos contables de la entidad que han servido de base para preparar las cuentas anuales auditadas. El auditor no tiene obligación de realizar procedimientos de auditoría adicionales para verificar información distinta de la obtenida a partir de los registros contables auditados de la entidad. No obstante, al analizar con el citado alcance el contenido del informe de gestión el auditor considerará si el mismo presenta contradicciones patentes con la información obtenida durante su auditoría de las cuentas anuales y si, en consecuencia, pudiera existir alguna contradicción entre la información económico-financiera del informe de gestión y la contenida en las cuentas anuales, si esta circunstancia fuera significativa.

3.5.8. Cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión de la entidad auditada, el informe del auditor deberá incluir un párrafo adicional que describa que dicho informe no forma parte integrante de las cuentas anuales y donde el auditor concluya sobre la concordancia de la información contable del informe de gestión con la de las cuentas anuales. Si observara contradicciones o errores significativos entre ambos tipos de información, y tras las oportunas investigaciones el auditor concluyera que el informe de gestión es incorrecto pero los administradores se negaran a incluir las modificaciones oportunas, el auditor deberá describir en el párrafo mencionado las contradicciones o errores significativos observados.

Información y cifras comparativas⁷⁵

3.5.9. De acuerdo con la legislación mercantil, las cuentas anuales de un ejercicio incluyen, como parte integrante de dichas cuentas, información y cifras comparativas correspondientes al ejercicio anterior, con el objetivo de que se interpreten en relación

⁷⁵ Ver Contestación BOICAC 75/1.

con las cifras e información del periodo actual. No obstante, las entidades pueden presentar, voluntariamente o por otros requerimientos normativos, las cuentas anuales de un ejercicio incorporando, a efectos comparativos, información completa (balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujos de efectivo y memoria) de las cuentas anuales de uno varios ejercicios anteriores.

3.5.10. La Norma Técnica sobre información comparativa regula los criterios de actuación del auditor en relación con la información y cifras comparativas que se incluyen como parte integrante de las cuentas anuales, así como en el caso en el que se presenten, a efectos comparativos, información completa de las cuentas anuales de dos o más ejercicios.

3.6. Publicidad del informe de auditoría de cuentas anuales

3.6.1. Salvo aprobación expresa de la entidad auditada o en los supuestos contemplados en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, el auditor no podrá facilitar a tercero alguna copia de su informe de auditoría de cuentas anuales. Es responsabilidad de los Administradores de la entidad facilitar a los accionistas copias de las cuentas anuales y del informe de auditoría y, en su caso, depositar esta documentación en los registros legalmente establecidos.

3.6.2. En ningún caso el informe de auditoría de cuentas anuales podrá ser publicado parcialmente o en extracto, ni de forma separada a las cuentas anuales auditadas. Cuando el informe esté disponible públicamente podrá hacerse mención de su existencia, en cuyo caso, deberá hacerse referencia al tipo de opinión emitida.⁷⁶

3.6.3. Los auditores de cuentas no darán su autorización a que su nombre sea asociado con las cuentas anuales de una entidad de modo que implique la creencia de que han actuado como tales, salvo cuando hayan llevado a cabo la auditoría, mediante la aplicación de las Normas Técnicas de Auditoría.

3.7. Cuentas anuales consolidadas⁷⁷

3.7.1. Cuando la auditoría se refiera a las cuentas anuales consolidadas de un grupo de sociedades, el informe del auditor deberá siempre utilizar la denominación «cuentas anuales consolidadas». El mismo adjetivo de «consolidado» deberá emplearse en relación con cada uno de los estados que componen las cuentas anuales consolidadas.

3.8. Ejemplos de modelos de informes de auditoría

3.8.1. A continuación se presenta un anexo con modelos de informes de auditoría de cuentas anuales, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas. Dichos modelos tienen la finalidad de:

- a) Orientar al auditor de cuentas, y

⁷⁶ Ver TRLAC art. 3.4 y Consulta BOICAC 30/5.

⁷⁷ Ver TRLAC art. 5 y RLAC art. 13.

2.1.1. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

- b) Conseguir la máxima uniformidad de redacción al objeto de facilitar la comprensión de dichos informes por los usuarios de cuentas anuales.

No obstante, los citados modelos de informe no recogen todas las circunstancias que pueden darse en un trabajo de auditoría de cuentas anuales y que el auditor habrá de tener en cuenta al emitir su informe. Por otra parte, la terminología de los citados modelos de informe deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte de aplicación a la entidad auditada, así como a la modalidad del trabajo realizado (auditoría de un solo estado financiero, de estados financieros intermedios, etc.).

Es necesario recordar que el objetivo primordial en cualquier circunstancia es dar al lector del informe una descripción clara y adecuada del alcance de la auditoría y de las conclusiones que ha alcanzado el auditor en base a su juicio profesional.

3.8.2. Los ejemplos de modelos de informes incluidos a continuación toman como referencia cuentas anuales auditadas que incorporan el estado de flujos de efectivo y el informe de gestión, así como el hecho de que el nombramiento de auditor ha sido efectuado por la Junta General de Accionistas, por lo que puede omitirse en estos casos la mención a las personas que efectuaron el encargo.⁷⁸ Los modelos de informes son los siguientes:

- Informe sobre cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión favorable.
- Informes sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables que resultan de aplicación.
- Informes sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por limitación al alcance.
- Informe con opinión desfavorable sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
- Informe con opinión denegada sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
- Informe con párrafo de énfasis sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.
- Informe sobre cuentas anuales consolidadas de un ejercicio.

⁷⁸ Se incorpora esta mención con el fin de evitar la repetición de esta circunstancia en todos los modelos de informe.

Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión favorable

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

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

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

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha

Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por incumplimiento de los principios y criterios contables que resultan de aplicación

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) razón(es) de la(s) salvedad(es) y la cuantificación del efecto(s) que el incumplimiento(s) de los principios y criterios contables haya(n) producido en las cuentas anuales o, en su caso, se identificará la información omitida en las cuentas anuales que sea necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

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

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

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha

Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con salvedad por limitación al alcance

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo x, el trabajo se ha realizado de acuerdo con normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) limitación(es) al alcance, mencionando los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos podido verificar ...(hacer una referencia explícita a la(s) limitación(es) expuesta(s) en el párrafo anterior)..., las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20xx y de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

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

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha

Informe con opinión desfavorable sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) razón(es) de la(s) salvedad(es) y la cuantificación del efecto(s) que el incumplimiento(s) de los principios de criterios contables haya(n) producido en las cuentas anuales o, en su caso, se identificará la información omitida en las cuentas anuales que sea necesario para su interpretación y comprensión adecuada.

En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo de la salvedad(es) anterior(es), las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas no expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20xx ni de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, de los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

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

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha

Informe con opinión denegada sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo x, el trabajo se ha realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) limitación(es) al alcance, mencionando los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar.

Debido al efecto muy significativo de la limitación al alcance de nuestra auditoría descrita en el párrafo(s) anterior(es), no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas.

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

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha

Informe con párrafo de énfasis sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

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

Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la nota xx de la memoria adjunta, en la que se menciona... (descripción del hecho que quiere destacarse mediante el párrafo de énfasis)... (*)
(conforme a lo establecido en el apartado 3.5.1, el párrafo de énfasis se situará a continuación del párrafo de opinión)

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

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha

(*) A modo de ejemplo, se incluye a continuación párrafo de énfasis relativo a la existencia de una incertidumbre significativa en relación con la capacidad de la Sociedad para continuar con sus operaciones, estando adecuadamente desglosada esta circunstancia en las cuentas anuales:

«Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la nota xx de la memoria adjunta, en la que se indica que la compañía ha incurrido en pérdidas de XXXXX durante el ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 20XX y, desde dicha fecha, el importe total del pasivo a corto plazo excede del total de activo circulante en XXXXXX. Estas condiciones, junto con otros factores mencionados en la nota xx, indican la existencia de una incertidumbre significativa sobre la capacidad de la compañía para continuar con sus operaciones».

Informe sobre cuentas anuales consolidadas auditadas de un ejercicio

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de XYZ, S.A. (la sociedad dominante) y sociedades dependientes (el Grupo) que comprenden el balance consolidado al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores de la sociedad dominante son los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales consolidadas en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales consolidadas y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

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

El informe de gestión consolidado adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los Administradores de la sociedad dominante consideran oportunas sobre la situación del Grupo, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales consolidadas. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión consolidado concuerda con la de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2008. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión consolidado con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de XYZ, S.A. y sociedades dependientes.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha

2.1.2. Resolución de 31 de mayo de 1993 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

(BOE de 7 de mayo) (BOICAC nº 12/Marzo 1993) (BOE de 17 de octubre) (BOICAC nº 10/Septiembre 1992)

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 27 de julio de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (provisional). (BOE de 17 de octubre) (BOICAC nº 10/Septiembre 1992).
- Resolución de 31 de mayo de 1993 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre aplicación del principio de empresa en funcionamiento. (BOE de 7 de mayo) (BOICAC nº 13/Mayo 1993).

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 27 de julio de 1992 (BOE de 17 de octubre) se procedió a efectuar el anuncio de la Norma de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas.¹

Una vez transcurrido dicho plazo, el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Titulados Mercantiles y Empresariales de España han remitido la mencionada norma para su publicación definitiva.

En consecuencia el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dispone:

Primero. La publicación de la Norma de Auditoría sobre la aplicación del Principio de empresa en funcionamiento, que se incorpora como anexo a la presente resolución.

Segundo. La mencionada Norma es de obligado cumplimiento, por todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos objeto de la norma que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

NORMA DE AUDITORÍA SOBRE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

1. Consideraciones generales

1.1. Las normas técnicas de carácter general establecen en el apartado 1.5.3 lo siguiente:

«El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales.

Las funciones del auditor de cuentas tampoco incluyen la predicción de sucesos futuros, por lo tanto, la emisión de un informe sin salvedades sobre las cuentas anuales no constituye una garantía o seguridad de que la entidad tenga capacidad para continuar su actividad durante un período determinado después de la fecha de dicho informe. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad de la entidad y, si una vez analizados todos los factores subsisten dudas importantes, mencionar tal incertidumbre en su informe de acuerdo con lo previsto en el párrafo 3.7.9.»

1.2. El Plan General de Contabilidad establece como uno de los principios contables básicos el principio de empresa en funcionamiento, por el que se considera *«que la gestión de la empresa tiene prácticamente una duración ilimitada»*. Por el contrario, dicho principio no es aplicable a entidades en liquidación o cuya disolución ha sido ya decidida o sin duda se producirá en breve plazo, ya que en estas entidades no existe capacidad para continuar una actividad que le permita realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de sus operaciones.

1.3. Esta norma establece los procedimientos de verificación y evaluación que el auditor deberá aplicar en el caso intermedio de que no encontrándose la entidad en un proceso de liquidación o disolución, existan no obstante dudas sobre su capacidad para continuar como empresa en funcionamiento.

1.4. Corresponde a la Dirección y Administradores, evaluar la capacidad de gestión continuada de la entidad que administran en el momento de formular cuentas anuales² u otros estados financieros, para determinar si debe aplicarse el mencionado principio.

1.5. La opinión técnica del auditor de cuentas tiene como objetivo otorgar un mayor grado de fiabilidad a las cuentas anuales, no constituyendo de ninguna forma una garantía sobre la viabilidad futura de una entidad. No obstante, el auditor de cuen-

² De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

tas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar sobre la continuidad de la actividad normal de la entidad a lo largo del próximo ejercicio económico, para decidir si las mismas han de influir su opinión.

2. Posibles factores causantes de la duda

2.1. Es responsabilidad del auditor de cuentas considerar durante el desarrollo de su trabajo si la aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento es procedente. En el Anexo I se enumeran algunas circunstancias que entre otras, de existir, podrían constituir factores que impliquen al auditor dudas sobre la capacidad de la entidad de seguir como empresa en funcionamiento.

2.2. El auditor de cuentas ha de evaluar las circunstancias descritas, entre otras, en el Anexo I que pudieran haber sido detectadas durante su trabajo para determinar si son indicativas de un deterioro rápido o gradual, si son temporales o recurrentes, y si pueden identificarse con ciertos activos en particular o son generales del negocio.

3. Factores mitigantes de la duda

3.1. Identificada una situación del tipo descrito en el Anexo I, el auditor de cuentas debe evaluar y tomar en cuenta aquellos otros factores que tienden a reducir o eliminar sus posibles consecuencias. En el Anexo II se exponen algunos ejemplos de posibles factores mitigantes de la duda.

4. Evaluación de los factores

4.1. En la evaluación de los factores causantes y mitigantes de la duda sobre la continuidad de la actividad de una entidad, el auditor ha de utilizar su conocimiento de los negocios de su cliente y del sector en que opera, considerando la situación económica internacional, nacional y local.

Debe comentar dichos factores exhaustivamente con la Dirección o Administradores de la entidad y ha de estudiar las posibles implicaciones legales y los efectos directos e indirectos.

4.2. El auditor debe analizar especialmente los planes de la Dirección que puedan tener un efecto significativo sobre la solvencia y continuidad de la entidad durante el ejercicio siguiente al que está auditando. A este respecto, deberá discutir con la Dirección los presupuestos, proyecciones y datos sobre capital circulante que sean preparados, y analizar las bases de las hipótesis hechas por dicha Dirección para preparar tales proyecciones, especialmente si son inciertas o muy sensibles a cambios y si se desvían de las tendencias históricas en la entidad. Si el auditor detecta factores significativos cuyos efectos no han sido reflejados en las proyecciones, habrá también de tenerlos en cuenta.

5. Efectos en el informe de auditoría

5.1. Después de realizar sus evaluaciones de todos los factores que deberá documentar en sus papeles de trabajo, el auditor expresará una de las siguientes opiniones:

- a) favorable

- b) con salvedades
- c) opinión denegada

5.2. Opinión favorable (sin dudas importantes)

El auditor podrá expresar una opinión favorable cuando no existan dudas importantes sobre la continuidad de la actividad de la entidad, y si en consonancia con la inexistencia de dicha duda, la realización y clasificación de los activos y los importes y clasificación de los pasivos no estuvieran afectados.

5.3. Salvedad por falta de información

No obstante lo anterior, si del análisis de las cuentas anuales pudieran desprenderse dudas sobre la continuidad de la entidad, el auditor debe exigir que se desglose adecuadamente los factores que originan dicha duda y aquellos que la mitigan.

Si dicha información no se incluye en la memoria el auditor tendrá que expresar en el informe una salvedad por falta de información necesaria para una adecuada interpretación y comprensión de las cuentas anuales.

Los párrafos de salvedad y de opinión podrán redactarse en los términos siguientes:

«La Memoria no contiene indicación sobre (detallar las circunstancias que originan dudas sobre la continuidad de la actividad) que constituyen posibles factores causantes de duda sobre la continuidad de las actividades de la empresa, ni tampoco de las posibles circunstancias que pudieran contribuir a reducir o eliminar dicha duda (detallar las circunstancias que constituyen factores mitigantes de la duda).

En nuestra opinión, excepto por la falta de información a que se hace referencia en el párrafo..., las cuentas anuales del ejercicio...»

5.4. Opinión con salvedades (con dudas importantes).

5.4.1. *Facilitando información*

Cuando, pese a facilitarse información en la Memoria sobre los factores causantes y mitigantes, el auditor siga teniendo dudas importantes sobre la continuidad de la actividad de la entidad, deberá incluir en su informe un párrafo de salvedad, pudiendo redactar el párrafo de salvedad y la opinión como sigue:

«Las condiciones que se mencionan en la Nota X de la Memoria son indicativas de una incertidumbre sobre la capacidad de la Entidad para continuar su actividad de forma que pueda realizar sus activos y liquidar sus pasivos por los importes y según la clasificación con que figuran en las cuentas anuales adjuntas, que han sido preparadas asumiendo que tal actividad continuará.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudieran haberse considerado necesarios si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en el párrafo anterior, las cuentas adjuntas anuales expresan...»

5.4.2. *No facilitando información*

Cuando, además de no facilitarse información en la Memoria sobre los factores causantes y mitigantes, el auditor tenga dudas importantes sobre la continuidad de la actividad de la Entidad, deberá incluir en su informe un párrafo de salvedad, pudiendo redactar el párrafo de salvedad y la opinión como sigue:

«La Memoria no contiene indicación sobre (detallar las circunstancias que originan dudas sobre la continuidad de la actividad) que constituyen factores causantes de duda sobre la continuidad de las actividades de la Empresa, ni tampoco de las posibles circunstancias que pudieran contribuir a reducir dicha duda (detallar las circunstancias que constituyen factores mitigantes de la duda). Las condiciones que se mencionan anteriormente son indicativas de una incertidumbre sobre la capacidad de la Entidad para continuar su actividad de forma que pueda realizar sus activos y liquidar sus pasivos por los importes y según la clasificación con que figuran en las cuentas anuales adjuntas, que han sido preparadas asumiendo que tal actividad continuará.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudieran haberse considerado necesarios si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en el párrafo anterior, las cuentas anuales expresan...y, excepto por la falta de información a que se hace referencia en el párrafo anterior, contienen la información necesaria y suficiente...»

5.5. Denegación de opinión (opinión denegada)

Como norma general, siempre se denegará opinión cuando con posterioridad a la formulación de las cuentas anuales y antes de la fecha de emisión del Informe de auditoría, el Auditor tenga conocimiento de que se haya tomado por los que tengan la competencia atribuida para hacerlo, la decisión formal de la liquidación de la Sociedad, y el potencial efecto sobre el patrimonio pudiera resultar muy significativo.

En este caso, el auditor deberá incluir en su informe un párrafo de salvedad donde se describan los factores que han originado la liquidación de la Sociedad. A título de ejemplo, esta redacción podría ser la siguiente:

«Según se mencionan en la Nota X de la Memoria los accionistas reunidos en Junta General Extraordinaria el X de XX de 19XX, resolvieron liquidar la Sociedad. Las cuentas anuales adjuntas formuladas por los Administradores con anterioridad a dicha Junta se han basado en el principio de empresa en funcionamiento que contempla la realización de los activos y liquidación de los pasivos en el curso normal del negocio, base inapropiada para una Sociedad en liquidación.»

Pudiendo redactar el párrafo de opinión denegada como sigue:

«Debido a la decisión formal adoptada sobre la continuidad de la actividad de Sociedad XYZ, S.A. descrita en el párrafo anterior, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas.»

6. Responsabilidad del auditor

6.1. Las funciones del auditor no incluyen la predicción de sucesos futuros. Por lo tanto, su emisión de una opinión favorable sobre las cuentas anuales no constituye una garantía o seguridad de que la entidad tenga capacidad para continuar su actividad durante un período determinado después de la fecha de dicha opinión, pero sí garantiza, bajo su responsabilidad, que ha llevado a cabo las evaluaciones menciona-

das en el párrafo 4 anterior que le han conducido a alcanzar una convicción de que la entidad podrá continuar su actividad durante el siguiente ejercicio económico o, en el caso de que mantenga, en base a la evidencia obtenida, dudas importantes sobre dicha continuidad en el ciclo o ejercicio posterior, que la entidad ha reflejado en la Memoria la información adecuada sobre tales factores, y, si procede, incluir una salvedad o denegar la opinión.

ANEXO I

Circunstancias que pudieran, entre otras, constituir posibles factores causantes de la duda

- Sociedades que se encuentran incluidas en las situaciones contempladas en los artículos 163 y 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades anónimas.³
- Sociedades que se encuentren en estado de suspensión de pagos.⁴
- Resultados económicos negativos y/o cash-flow negativo de forma continuada y de cuantía significativa.
- Fondo de maniobra negativo persistente y de cuantía significativa.
- Pérdida de concesiones, licencias o patentes muy importantes.
- Reducción de pedidos de clientes o pérdida de alguno/s muy importante/s.
- Grandes inversiones en productos cuyo éxito comercial parece improbable.
- Existencia de contratos a largo plazo no rentables.
- Contingencias por importe muy significativo.

ANEXO II

Factores que tienden a reducir o eliminar la duda sobre la capacidad de la entidad de seguir como empresa en funcionamiento

- Apoyo financiero de los accionistas.
- La existencia de un compromiso de apoyo financiero por parte de la matriz.
- Capacidad de incrementar los fondos propios mediante la emisión de nuevas acciones a la aportación de fondos por parte de los accionistas o socios.
- Probabilidad de obtención de subvenciones y otras ayudas públicas o privadas.
- Posibilidad de obtener o incrementar dividendos u otros ingresos de empresas del grupo o asociadas.
- Disponibilidad de líneas de crédito y financiación adicional por existir aun suficiente garantía real, no existiendo restricciones en las pólizas existentes que la impedirían.

³ En la actualidad arts. 317 y 363 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital de 2 de julio de 2010 (TRLSC).

⁴ En la actualidad «situación concursal».

2.1.2. NTA SOBRE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

- Capacidad de renovación o retraso de los vencimientos de los préstamos existentes.
- Posibilidad de acuerdo de reestructuración de las deudas.
- Posibilidad de venta de activos no críticos para la actividad operativa normal de la entidad, existiendo un mercado para su venta y no habiendo impedimentos para la misma.
- Posibilidad de cancelación de operaciones que produzcan cash flow negativo. Capacidad de absorber su amortización en un razonable período de tiempo.
- Razonables posibilidades de sustituir los pedidos o los clientes perdidos.
- Posibilidad de sustitución de proveedores importantes perdidos o que no concedan el crédito normal.
- Posibilidad de reducir gastos, sin disminuir su capacidad operativa.
- Capacidad para operar a niveles reducidos de actividad o para canalizar los recursos a otras actividades.

2.1.3. Resolución de 1 de septiembre de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno.
(BOE de 25 de noviembre) (BOICAC nº 18/Septiembre 1994).

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 16 de marzo de 1993 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno (provisional). (BOE de 7 de mayo) (BOICAC nº 12/marzo 1993).
- Resolución de 1 de septiembre de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno. (BOE de 25 de noviembre) (BOICAC nº 18/Septiembre 1994).

Por Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 16 de marzo de 1993 (BOE 7.5.1993) se procedió a efectuar el anuncio de la Norma Técnica de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno, para que en virtud de lo establecido en el número 2 del artículo 5 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, se sometieran durante el plazo de seis meses a información pública.

Una vez transcurrido dicho plazo y efectuadas las alegaciones correspondientes, las Corporaciones Públicas representativas de auditores han procedido a su revisión introduciendo las modificaciones y correcciones que se han considerado oportunas.

Efectuadas dichas modificaciones, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Profesores Mercantiles han remitido la citada Norma Técnica de Auditoría a este Instituto para su publicación definitiva.

En consecuencia, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dispone:

Primero: La publicación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno que se incorpora como Anexo a la presente Resolución.

Segundo: La mencionada Norma Técnica es de obligado cumplimiento por todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos de auditoría objeto de esta norma que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

A N E X O

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE LA OBLIGACIÓN DE COMUNICAR LAS DEBILIDADES DE CONTROL INTERNO

Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría establecen la obligación del auditor de comunicar a su cliente las debilidades significativas en el sistema de control interno identificadas en el curso de su trabajo como consecuencia del estudio y evaluación del mencionado sistema de control interno, solamente con el alcance necesario para su trabajo de auditoría, que tiene por objeto únicamente permitirle expresar una opinión técnica sobre las cuentas anuales¹ de la entidad en su conjunto.

2. Este documento establece normas sobre tal obligación pero no establece normas de actuación y de comunicación a clientes en el caso de contratación del auditor para realizar una revisión y evaluación del sistema de control interno de una entidad con el fin de expresar una opinión sobre el mismo.

3. En circunstancias normales, la identificación por parte del auditor de una debilidad significativa en el sistema de control interno dará lugar a comentarios a un nivel adecuado de la Organización para que el auditor pueda contrastar su comprensión del sistema.

No obstante, la obligación de comunicación referida en el punto 1 anterior debe cumplirse mediante una comunicación formal escrita dirigida exclusivamente a la Dirección, al Comité de Auditoría en su caso, o cuando el auditor lo considere conveniente a los Administradores de la entidad, sin perjuicio de la conveniencia de realizar comentarios verbales con antelación. En todo caso, dicha comunicación deberá dirigirse a aquel órgano de la entidad que, encontrándose a un nivel jerárquico superior al de la instancia donde se han detectado las debilidades de control, tenga competencia para resolver las citadas deficiencias.

Debilidades de control interno

4. La implantación y el mantenimiento de un sistema adecuado de control interno son responsabilidades de la entidad considerando la relación coste-beneficio de cada procedimiento de control.

5. Las Normas sobre Estudio y Evaluación del Sistema de Control Interno están establecidas en el párrafo 2.4 de las Normas Técnicas de Auditoría.²

6. Como se establece en el párrafo 2.4.23 de las mencionadas Normas, la identificación de una deficiencia importante significa una situación en la cual el auditor estima que los procedimientos establecidos, o el grado de cumplimiento de los mismos, no

¹ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

² Ver NTA de carácter general punto 2, especialmente el 2.4.27.

proporcionan una seguridad razonable de que los errores e irregularidades³ —por importes significativos con respecto a las cuentas anuales que están siendo auditadas—, pudieran prevenirse o detectarse fácilmente por los empleados de la entidad en el curso normal de ejecución de las funciones que les fueron asignadas.

Obligaciones de comunicación

7. El auditor, cuando realiza una auditoría de las cuentas anuales de una entidad, tiene la obligación de comunicar exclusivamente a la Dirección, al Comité de Auditoría en su caso, o cuando el auditor lo considere conveniente a los Administradores de la misma, las debilidades significativas identificadas en el sistema de control interno durante el curso de su trabajo. También podrá, optativamente, comunicar sugerencias constructivas para mejorar dicho control, si bien la responsabilidad de su implantación será de la entidad.

8. Aunque no es exigible por estas Normas, el auditor de cuentas debe también considerar la conveniencia de comunicar exclusivamente a la Dirección, al Comité de Auditoría en su caso, o cuando el auditor lo considere conveniente a los Administradores de la entidad, las debilidades que a su juicio sean no significativas y que haya identificado, además de cualquier otro comentario que considere de interés.

9. El auditor de cuentas ha de comunicar las debilidades significativas identificadas en el sistema de control interno dentro de un plazo razonable después de la finalización de la auditoría. Dado que el estudio y la evaluación del sistema de control interno pueden realizarse durante una visita preliminar y debido a los posibles efectos de las debilidades significativas identificadas, el auditor de cuentas podría considerar necesario realizar tal comunicación en una fecha anterior a la terminación de su trabajo.

Contenido y características de la comunicación

10. La comunicación sobre las debilidades significativas identificadas debe efectuarse por escrito (ver Anexo), de forma separada al Informe de Auditoría de las Cuentas Anuales y es conveniente indicar los aspectos siguientes:

- Que el estudio y la evaluación del sistema de control interno sólo se han realizado con la extensión necesaria, a juicio del auditor de cuentas, para establecer la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría, por lo que no identifican, necesariamente, todas las debilidades y que, en consecuencia, no se expresa una opinión sobre el sistema de control interno.
- Que las debilidades significativas identificadas fueron tomadas en consideración durante la auditoría de las cuentas anuales y no modifican la opinión emitida en el Informe de Auditoría de las Cuentas Anuales.
- Que la implantación y el mantenimiento de un sistema adecuado de control interno y el desarrollo de cualquier mejora son responsabilidades de la entidad.

³ Ver NTA sobre errores e irregularidades.

2.1.3. NTA SOBRE COMUNICACIÓN DE DEBILIDADES SIGNIFICATIVAS DE CONTROL INTERNO

- Que el informe ha sido preparado únicamente a los efectos de comunicar las debilidades significativas del sistema de control interno y no puede ser utilizado para ningún otro propósito.

11. En circunstancias normales es conveniente que las debilidades significativas identificadas, antes de comunicarse formalmente por escrito, sean comentadas con el personal responsable de la entidad.

12. Cuando subsistan debilidades significativas, que el auditor de cuentas identificó en trabajos de auditoría del (de los) ejercicio(s) anterior(es), su comunicación actual puede realizarse mediante referencia a la comunicación anterior.

Ejemplo orientativo de comunicación de debilidades significativas identificadas

A la Dirección, Comité de Auditoría o a los Administradores de Sociedad XYZ, S.A.

Como parte de nuestra auditoría de las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. correspondiente al ejercicio 19XX, hemos realizado (estamos realizando) un estudio y evaluación del sistema de control interno con el propósito de determinar la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría. Debido a que el estudio y la evaluación citados del sistema de control interno fueron realizados únicamente con la finalidad indicada, no han pretendido identificar necesariamente todas las debilidades que puedan existir y, por tanto, no expresamos una opinión sobre el sistema de control interno. Sin embargo, durante nuestro trabajo se han identificado condiciones que consideramos representan debilidades significativas del sistema de control interno; que se incluyen en el Anexo A.

(El Anexo A incluiría descripción de las debilidades significativas identificadas por el auditor y, optativamente, las sugerencias constructivas para su corrección).

(Párrafo opcional: Adicionalmente, en el Anexo B incluimos otras debilidades identificadas del sistema de control interno que, a nuestro juicio, no son significativas, así como sugerencias de carácter operativo, que podrían ser consideradas por la Dirección, Comité de Auditoría o los Administradores de la Entidad).

Las debilidades descritas anteriormente fueron consideradas al determinar la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría aplicados en la auditoría de las cuentas anuales de la Entidad para el ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 19XX y, por consiguiente, el contenido de esta comunicación no modifica nuestro Informe de Auditoría de fecha XX de XXX de 19XX.

La implantación y mantenimiento de un sistema adecuado de control interno y el desarrollo de mejoras del sistema son responsabilidades exclusivas de Sociedad XYZ, S.A.

Esta comunicación se realiza para el conocimiento de la Entidad, y, por tanto, no debe utilizarse para ninguna otra finalidad.

Nombre de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Socio Firmante de esta Comunicación.

Nombre del Socio Firmante.

Fecha.

2.1.4. Resolución de 20 de diciembre de 1996 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas. (BOICAC nº 28/Diciembre 1996)

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 18 de septiembre de 1995 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre utilización del trabajo de expertos independientes (provisional). (BOE de 7 de febrero de 1996) (BOICAC nº 23/Octubre 1995).
- Resolución de 20 de diciembre de 1996 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre utilización del trabajo de expertos independientes. (BOICAC nº 28/Diciembre 1996).

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 31 de enero de 1996 (B.O.E. de 7 de febrero de 1996) se procedió a efectuar el anuncio de la Norma Técnica de Auditoría sobre «Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas», para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.¹

Una vez transcurrido dicho plazo sin que se hayan presentado alegaciones a la citada Norma Técnica, y habiéndose detectado una pequeña incorrección terminológica en el último párrafo del apartado 6.5 de la anterior redacción, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dispone:

Primero. La publicación de la Norma Técnica de Auditoría sobre «Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas», que se incorpora como Anexo a la presente Resolución.

Segundo. La mencionada Norma es de obligado cumplimiento para todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC en los trabajos que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación de su anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

ANEXO
NORMA DE AUDITORÍA SOBRE UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE EXPERTOS
INDEPENDIENTES POR AUDITORES DE CUENTAS.

1. Introducción

1.1. Las normas técnicas de carácter general establecen lo siguiente: Apartado 1.2.1:

«La auditoría debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan formación técnica y capacidad profesional como auditores de cuentas, y tengan la autorización exigida legalmente.»

Apartado 1.2.2:

«Cualquiera que sea la capacidad de una persona en otros campos, deberá poseer, sin embargo, una adecuada formación y experiencia específica en el campo de la auditoría, y debe destacar como experto en contabilidad. La consecución de esa capacidad profesional se obtiene a través de una formación teórica y una experiencia práctica.»

Apartado 1.4.5:

«El auditor cuando lo considere necesario podrá obtener asesoramiento de otros profesionales en materias especializadas, debiendo poner cuidado profesional en su selección y consulta, previa autorización de la entidad auditada. Si la entidad no otorgase la autorización y la materia fuese importante, el auditor deberá hacer constar la salvedad en su informe y, en su caso, denegar la opinión.»

Apartado 1.4.10:

«El control de calidad debe cubrir los siguientes objetivos:

d) Consultas:

Tener una seguridad razonable de que, cuando sea necesario, el auditor solicita una ayuda de personas u organismos, internos o externos, que tengan niveles adecuados de competencia, juicio y conocimientos para resolver aspectos técnicos.

1.2. La formación exigida por las Normas Técnicas de Auditoría proporciona al auditor los conocimientos necesarios en el ámbito de auditoría y contabilidad, no esperándose que posea conocimientos específicos de otra profesión o actividad. Sin embargo durante la realización de su trabajo el auditor puede encontrarse ante circunstancias que pudieran ser significativas respecto a la imagen fiel que deben expresar las cuentas anuales formuladas por los administradores², que necesiten conocimientos especiales y que, a su criterio, requieran la opinión de un experto.

Asimismo, el auditor se puede encontrar con que determinadas entidades están obligadas por su normativa reguladora específica a presentar algunas partidas inte-

² De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

2.1.4. NTA SOBRE UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE EXPERTOS INDEPENDIENTES

grantes de sus cuentas anuales valoradas por expertos independientes, incluso que, a estos efectos, se encuentre regulado por parte de los órganos administrativos competentes tanto la actuación de dichos expertos como el modelo de informe que deben emitir (Por ejemplo la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda del 30 de noviembre de 1994 sobre Normas de Valoración de Bienes Inmuebles para determinadas Entidades Financieras).

1.3. En el uso de informes de expertos independientes, el auditor debe observar la tercera norma técnica de carácter general, apartado 1.4.1 que dice:

«El auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su Informe actuará con la debida diligencia profesional.»

Se entenderá que el auditor cumple con la norma citada en el párrafo anterior cuando, con respecto al informe de un experto independiente, ha llevado a cabo los procedimientos que se especifican en esta Norma.

En el contexto de esta Norma un experto es una persona o entidad que posee conocimientos especiales en un campo profesional específico ajeno a la contabilidad y a la auditoría de cuentas.

2. Delimitación de la responsabilidad del auditor.

2.1. El auditor es responsable exclusivamente del cumplimiento de los procedimientos establecidos en esta norma y no es responsable del resultado del informe del experto.

2.2. Esta norma no contempla ni la utilización de trabajos de expertos que pudieran formar parte de la organización del auditor de cuentas ni las confirmaciones por escrito de los abogados y asesores legales de la entidad auditada.

2.3. La referencia en esta norma técnica a cuentas anuales debe entenderse que se extiende a estados financieros intermedios y otros documentos contables sobre los que opina el auditor.

3. Determinación de la necesidad de utilizar el trabajo de experto.

3.1. En el desarrollo de un trabajo de auditoría de cuentas anuales, el auditor puede considerar apropiado obtener la evidencia necesaria para su trabajo de auditoría mediante la obtención de informes, opiniones, valoraciones o pronunciamientos de un experto. Como ejemplos de situaciones al respecto, podrían citarse, entre otras, las siguientes:³

- Valoración de ciertas clases de activos, por ejemplo terrenos, edificios, instalaciones, maquinaria, obras de arte, etc.
- Determinación de las existencias físicas y características de ciertas clases de las mismas, tales como minerales, reservas de petróleo, etc.
- Determinación de las condiciones físicas y características de ciertos activos, tales como la vida útil de instalaciones y maquinaria, etc.

³ Ver NTA sobre evidencia en auditoría. Consideraciones especiales en determinadas áreas.

2.1.4. NTA SOBRE UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE EXPERTOS INDEPENDIENTES

- Determinación de importes mediante la utilización de métodos y técnicas especializadas, por ejemplo una valoración actuarial.
- Opiniones legales relativas a la interpretación de acuerdos, reglamentaciones y otras regulaciones.
- Opiniones sobre contenciosos en curso, litigios o cualquier otro tipo de reclamaciones que pueda tener la entidad auditada.

3.2. El auditor en la determinación de la necesidad de utilizar el trabajo de un experto, ha de tener en consideración, entre otros aspectos, lo siguiente:

- Los dictámenes emitidos por expertos internos o por profesionales a petición de alguna parte interesada, o por obligación legal, con anterioridad o durante la actuación del auditor.

3.3. Si la entidad auditada se negara a contratar un experto para que opine sobre el asunto que, en opinión del auditor requiere la intervención de este, el auditor se encontrará ante una limitación al alcance de su examen que hará constar, en su informe de auditoría.

4. Características profesionales del experto.

4.1. Cuando el auditor prevé utilizar el trabajo de un experto para obtener evidencia de auditoría como parte de su trabajo sobre las cuentas anuales de una entidad, debe evaluar la competencia profesional e independencia del experto por medio de investigaciones u otros procedimientos que considere adecuados en cada circunstancia, teniendo en consideración lo siguiente:

- La adecuada competencia profesional del experto o su homologación por organismo profesional o administrativo correspondiente cuando así lo requiera una norma legal competente.
- Las relaciones o vínculos del profesional con la entidad auditada al efecto de considerar su independencia.

4.2. En la utilización del informe del experto, el auditor debe considerar la objetividad e independencia de éste.

Se entenderá en todo caso que no existe la debida independencia en el experto cuando:

- Ostente cargos directivos o de administrador o sea empleado de la entidad auditada.
- Exista una vinculación financiera o patrimonial con la entidad auditada.
- Existan vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado, con los empresarios, directivos o administradores de la entidad auditada.

4.3. El auditor deberá obtener una manifestación del experto por escrito en la que exprese: que está en posesión de la titulación y capacidad técnica requerida para este tipo de trabajo, que goza de la independencia necesaria respecto de la empresa o entidad en los términos señalados en el apartado 4.2 anterior, y que en la emisión de su informe ha cumplido la normativa que, en su caso, le sea de aplicación.

4.4. En el supuesto de que exista algún tipo de dependencia o circunstancia que pudiera afectar a la objetividad del experto, el auditor deberá proponer el nombra-

miento de otro. No obstante, si en esta situación, el trabajo del experto ya está realizado, el auditor podrá considerar la posibilidad de ejecutar procedimientos de auditoría más extensos para salvar dichas circunstancias y poder así obtener la evidencia necesaria para emitir su opinión. Ante la imposibilidad manifiesta de poder disponer de los servicios de otro experto independiente o la imposibilidad de satisfacerse por otros procedimientos, el auditor deberá indicar esta limitación mediante la oportuna salvedad en su informe de auditoría sobre las cuentas anuales.

5. Determinación de la naturaleza y alcance del trabajo del experto.

5.1. Cuando el auditor, al planificar su trabajo de auditoría, determine la necesidad de utilizar el trabajo de un experto, debe comunicar por escrito a la entidad auditada los objetivos y características específicas del trabajo a realizar por dicho profesional especializado, incluyendo como mínimo los extremos señalados en el apartado 5.2 siguiente. Dicho documento deberá formar parte de los papeles de trabajo del auditor, no obstante podrá constituir evidencia suficiente el propio contrato firmado entre el experto y la entidad auditada.

5.2. Los términos contractuales del encargo serán responsabilidad de la entidad auditada y del experto. Dicho encargo deberá estar documentado adecuadamente y en el mismo se habrán de considerar, entre otros, los siguientes extremos:

- a) Objetivos y alcance del trabajo del experto.
- b) Las partidas específicas que deben estar consideradas en el informe del experto.
- c) La utilización que se pretende dar al trabajo del experto, incluyendo la posible comunicación a terceras partes en la Memoria y/o, en su caso, en el Informe del auditor, de la identidad del experto y la extensión del encargo.
- d) El acceso sin restricción por parte del experto a la información, registros y documentación apropiados
- e) La confidencialidad de la información recogida del cliente, en su caso.
- f) Las hipótesis y métodos técnicos que el experto tiene previsto utilizar.
- g) Forma y contenido del informe del experto que permita al auditor evaluar el resultado del trabajo.

5.3. En caso de que el trabajo del experto ya estuviera realizado con anterioridad o se estuviera realizando durante la actuación del auditor, éste deberá evaluar las características del mismo en función de lo indicado en la presente norma y en su caso solicitar a la entidad auditada la oportuna extensión de dicho trabajo.

6. Consideración del trabajo del experto y su efecto en el informe del auditor.

6.1. La selección de métodos y criterios adecuados para el trabajo que le ha sido contratado por la entidad auditada será responsabilidad del experto independiente. Sin embargo, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente con objeto de determinar si las conclusiones del mismo son válidas como soporte de las partidas de las cuentas anuales. A estos efectos, el auditor habrá de considerar, lo siguiente:

2.1.4. NTA SOBRE UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE EXPERTOS INDEPENDIENTES

- Si se ha cumplido en todos sus aspectos las especificaciones determinadas en el encargo del trabajo.
- La fuente de datos utilizados.
- Las hipótesis y métodos utilizados y, si fuera aplicable, su uniformidad con los del período anterior.
- Los resultados del trabajo del experto, en base al conocimiento general del auditor sobre la empresa y de los resultados de sus propias comprobaciones.
- Asimismo, en el caso de que el Informe del experto esté regulado por una normativa específica, en la carta de manifestaciones indicada en el apartado 4.3, deberá hacerse referencia expresa al cumplimiento de dicha normativa en la preparación del informe.

6.2. El auditor deberá comprobar que el experto ha utilizado las fuentes de datos que son apropiadas en cada circunstancia. Las comprobaciones a aplicar por el auditor incluirán las pruebas de auditoría que estime oportunas sobre los datos suministrados por el cliente al experto, con el objetivo de obtener seguridad razonable de que tales datos son completos y adecuados para la finalidad del trabajo solicitado al experto.

6.3. Las hipótesis y métodos seleccionados y su aplicación son responsabilidad del experto. El auditor no tiene la obligación de poseer el mismo nivel de conocimientos y, por tanto, no puede, salvo circunstancias excepcionales, recusar las hipótesis, métodos y resultados obtenidos por el experto, sin embargo, siempre que sea posible, el auditor debe obtener una adecuada comprensión de tales hipótesis y métodos a fin de determinar si son razonables, basándose en su propio conocimiento de la empresa y en los resultados de sus pruebas de auditoría.

6.4. La realización de los procedimientos descritos anteriormente debe, normalmente, suministrar al auditor una razonable seguridad de que ha obtenido evidencia de auditoría apropiada en relación con la información financiera objeto del trabajo del experto. Sin embargo, si el trabajo del experto no proporciona la evidencia de auditoría necesaria, el auditor podrá resolver esta limitación aplicando procedimientos adicionales de auditoría o, incluso, solicitando el encargo de dicho trabajo a otro experto independiente.

- 6.5.** Si, tras la ejecución de los anteriores procedimientos, el auditor concluye que:
- No ha podido obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente respecto de la información financiera objeto del trabajo del experto.
 - bien, que la información financiera no se ha formulado de conformidad con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Debe expresar una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, según cuál de ellas sea la más apropiada.

7. Referencia al experto en el informe de auditoría.

7.1. Cuando emita una opinión sin salvedades, el auditor no debe referirse al trabajo del experto en su informe, puesto que tal referencia puede ser malentendida

2.1.4. NTA SOBRE UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE EXPERTOS INDEPENDIENTES

como una salvedad a la opinión del auditor o como una división de la responsabilidad, cuando ni uno ni otro efecto son deseables.

7.2. Si, como resultado del trabajo del experto, el auditor decide expresar una opinión distinta a la de sin salvedades, puede, en algunas circunstancias, ser beneficioso para el lector del informe que el auditor, al explicar la naturaleza de sus reservas, se refiera o describa el trabajo del experto (incluyendo su identidad y el alcance de su encargo). En tales circunstancias, el auditor debe, si no lo ha hecho ya, obtener permiso del experto antes de hacer tal referencia.

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

(BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999)

Esta Norma Técnica de Auditoría, que se reproduce en su versión actualizada, ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 8 de julio de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa (provisional). (BOE de 1 de octubre) (BOICAC nº 6/Julio 1991).
- Resolución de 30 de septiembre de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa (provisional). (BOE de 17 de diciembre de 1997) (BOICAC nº 31/Octubre 1997).
- Resolución de 14 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa. (BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999).

En la Introducción a las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por Resolución de 15 de abril de 1991 (B.O.E.), se señala en relación con el alcance de la auditoría de las cuentas anuales que «el auditor determinará el alcance de su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría. Al aplicar dichas Normas Técnicas y decidir los procedimientos de auditoría, así como su extensión, el auditor utilizará su juicio profesional teniendo en cuenta, muy especialmente, los conceptos de importancia y riesgo relativos».¹

Con el objeto de desarrollar dicho concepto, así como de fijar unas pautas que sirvieran de guía al auditor en la realización de su trabajo, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de «importancia relativa», para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.²

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 5 de diciembre de 1997 (B.O.E., 17-12-1997) se procedió a efectuar el anuncio de la citada

¹ Ver NTA de carácter general: introducción.

² Todas las referencias a la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, deberán considerarse hechas al texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 31, de octubre de 1997, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, que modifican su redacción en algunos aspectos. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas,³

La Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de «importancia relativa», incluyendo determinadas modificaciones respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas».

NORMA TÉCNICA SOBRE EL CONCEPTO DE «IMPORTANCIA RELATIVA»

1. Introducción

1.1. Una auditoría culmina con la emisión de una opinión sobre las cuentas anuales⁴ o sobre los documentos contables auditados. En concreto, el objetivo de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad, consideradas en su conjunto, es emitir una opinión sobre si éstas expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados por la entidad auditada, así como si aquéllas contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados, que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

1.2. La emisión de una opinión favorable por el auditor supone que las cuentas anuales están, en todos sus aspectos significativos y consideradas en su conjunto, libres de errores u omisiones importantes⁵. El auditor no tiene obligación de examinar

³ Ver LAC art. 6.

⁴ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

⁵ Ver NTA sobre errores e irregularidades.

todas y cada una de las transacciones realizadas por la entidad auditada. Por tanto, es necesario recurrir al concepto de importancia relativa para determinar el alcance del trabajo a realizar por el auditor y para evaluar el efecto de las distintas circunstancias que pudieran incidir en su informe.⁶

1.3. En España la «*Importancia Relativa*» es un principio contable de aplicación obligatoria y es un concepto que está presente en cualquier tratado o pronunciamiento profesional, tanto relativo a la contabilidad, como a la auditoría.

1.4. Importancia relativa contable. El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se refiere al principio de importancia relativa en los siguientes términos:

«Podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables, siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.»

La importancia relativa contable se refiere, por tanto, a aquellos aspectos que, bien individualmente o en su conjunto, son importantes, según el criterio de los administradores, para la presentación adecuada de la información financiera.

Debe tenerse en cuenta que una gran parte de la información financiero contable tiene componentes subjetivos, como fácilmente se demuestra por las numerosas estimaciones que es preciso realizar al elaborar dicha información (vida útil de los bienes de inmovilizado, provisiones para insolvencias, obsolescencia, etc.), y dista considerablemente de la idea de «*exactitud*» que puedan tener ciertos usuarios.⁷

1.5. Importancia relativa de auditoría. Las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución del trabajo, en su apartado 2.5.16., definen la importancia relativa como sigue:

«La magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión»⁸.

1.6. Los usuarios de la información financiera pueden tener diferentes expectativas sobre la misma y, por consiguiente, no pueden exigir que una auditoría realizada de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría satisfaga sus necesidades particulares. En consecuencia, para un auditor de cuentas, la importancia relativa se concibe en términos de un usuario razonable. En el caso de un informe de auditoría de cuentas, este usuario razonable puede identificarse como el conjunto de personas prudentes con una comprensión básica de las cuentas y de lo que éstas pueden representar.

⁶ Ver NTA sobre utilización de técnicas de muestreo.

⁷ Ver NTA sobre estimaciones contables.

⁸ Ver NTA de carácter general punto 2.5.16.

1.7. En la Introducción a las Normas Técnicas de Auditoría con referencia al alcance de la Auditoría de Cuentas Anuales, podemos leer que el concepto de importancia relativa es inherente al trabajo del auditor y que el auditor de cuentas debe ejercer su juicio profesional y tener presentes, muy particularmente, los conceptos de importancia y riesgos relativos.

El Auditor ha de tener en cuenta el concepto de importancia relativa a lo largo de su trabajo, tanto en la planificación, como en la ejecución y en la emisión del informe.

2. Objeto de esta norma

2.1. El concepto de importancia relativa o significativa es inherente al trabajo del auditor de cuentas, quien ha de tenerlo presente, conforme requieran las Normas Técnicas de Auditoría, tanto durante las etapas de planificación y realización del trabajo, como de preparación de su informe.

Las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución de trabajo, en los apartados 2.5.17 y 2.5.18 establecen con respecto a la importancia relativa y riesgo probable lo siguiente:⁹

La consideración del «riesgo probable» supone la posibilidad de que el auditor no detecte un error significativo que pudiera existir en las cuentas, por la falta de evidencia respecto a una determinada partida o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta sobre la misma.

Para la evaluación del «riesgo probable» debe considerarse el criterio de importancia relativa y viceversa, al ser interdependientes en cuanto al fin de la formación de juicio para la emisión de una opinión. Las decisiones a adoptar, basadas en tales evaluaciones, al ser también interdependientes, deben juzgarse y evaluarse en forma conjunta y acumulativa».

2.2. El objeto de esta Norma es establecer, en relación con el concepto de «importancia relativa», unas bases que ayuden al auditor a planificar y evaluar el efecto que sobre su informe pueden tener las incidencias que, en su caso, resulten de sus comprobaciones.

2.3. Esta Norma no pretende sustituir el juicio profesional del auditor en cada caso concreto, aceptando como punto de partida básico que no existen criterios rígidos u objetivos que permitan definir con carácter general qué es o no significativo, por tratarse de un tema relativo que debe ser juzgado por cada auditor a la luz de las circunstancias de cada caso.

2.4. Si bien no existen unos criterios u objetivos determinantes y sin perjuicio del juicio profesional del auditor se pueden establecer unos parámetros, que, como guías y a título orientativo, se incluyen en el apéndice de la presente Norma. El establecimiento de dichos parámetros puede resultar también de gran utilidad para los usuarios de los informes de auditoría.

⁹ Ver NTA de carácter general puntos 2.5.17 y 2.5.18.

3. Importancia relativa en la planificación

3.1. El apartado 2.3.12 de las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución del trabajo, requiere que el auditor desarrolle y documente en su plan global la determinación de los niveles o cifras de importancia relativa y su justificación, dejando evidencia en los papeles de trabajo.¹⁰

3.2. En la planificación del trabajo, el auditor determina la naturaleza, alcance y momento de su ejecución, a fin de identificar errores u omisiones que, individual o colectivamente, pudieran ser significativos respecto a las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Sin embargo, en la etapa de planificación, anterior al cierre de las cuentas, suele ser difícil determinar qué importe será significativo.

3.3. Por ello, el auditor ha de fijar la importancia relativa en la etapa de planificación de su auditoría en función de diferentes parámetros tales como, resultados de la entidad, volumen de negocio, fondos propios, total de activos y otros que puedan estar relacionados con el tamaño de la entidad.

3.4. La importancia relativa de planificación ha de ser inferior a aquélla que el auditor utiliza para formular su opinión, dado que su trabajo se realizará en base a pruebas selectivas y que debe identificar todos los aspectos significativos que, individualmente o en su conjunto, tengan un efecto importante en las cuentas anuales u otros documentos contables sometidos a auditoría.

4. Importancia relativa en la ejecución del trabajo

4.1. El concepto de importancia relativa es inherente al trabajo del auditor de cuentas. En consecuencia, el alcance de las pruebas diseñadas para soportar la opinión técnica en aquellas áreas o transacciones que requieren una atención especial o que el auditor considere más significativas de acuerdo con su Plan Global, o en las que se puedan producir errores que superen la importancia relativa fijada en la fase de planificación, debe ser más amplio y extenso que en aquellas otras en que no se den estas circunstancias.

4.2. El alcance de las pruebas de auditoría está afectado por el error tolerable determinado por el auditor. El error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores con el que el auditor pueda concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo de auditoría. Este error tolerable nunca ha de ser mayor que la importancia relativa fijada en la fase de planificación, y por tanto será una fracción de aquella. En la determinación de la cuantía de la fracción habrán de considerarse factores genéricos tales como, entre otros:

- Las características del negocio y del área de trabajo involucrada.
- La experiencia acumulada del auditor en el cliente y la industria.
- El nivel de control interno existente.
- Naturaleza, cantidad y magnitud de los errores esperados.

4.3. Cuando de las comprobaciones realizadas por el auditor resulten diferencias que superen el error tolerable, o existan limitaciones al alcance o incertidumbres, el

¹⁰ Ver NTA de carácter general punto 2.3.12.

auditor habrá de plantearse si debe extender sus procedimientos de auditoría, así como su evaluación a efectos de su informe, considerándolas individualmente y en relación con el resto de las incidencias identificadas en las demás áreas.

5. Importancia relativa en la emisión de informe

5.1. La importancia relativa a efectos de la opinión de auditoría es una cuestión de juicio profesional en las circunstancias concretas de cada caso. No existen, por lo tanto, criterios objetivos ni rígidos para determinar una medida de la importancia relativa de las incidencias encontradas por el auditor. La importancia relativa de las incidencias resulta habitualmente de evaluar sus aspectos cualitativos y cuantitativos, como se indica a continuación.

5.2. Los aspectos cualitativos hacen referencia a la naturaleza de las incidencias, a la información necesaria y suficiente para obtener una interpretación y comprensión adecuadas de las cuentas anuales auditadas, así como a la corrección de dicha información, como por ejemplo:

- a) Transacciones con personas físicas o jurídicas vinculadas. b. Incumplimientos de la normativa aplicable.
- b) Cambios contables, partidas extraordinarias y otros factores cualitativos similares.
- c) Omisión de información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de las cuentas auditadas.

5.3. Los aspectos cuantitativos hacen referencia a la magnitud monetaria de las incidencias encontradas y a su efecto relativo sobre las cuentas anuales y documentos contables tomados en su conjunto.

En general deberán tomarse en cuenta las siguientes consideraciones para evaluar los aspectos cuantitativos:

- a. Las incidencias, tanto individualmente como agrupadas, han de considerarse en el contexto de las cuentas en su conjunto.
- b. Cuando las incidencias se evalúen considerando su efecto sobre resultados, se tendrán en cuenta las siguientes precisiones adicionales:
 - Normalmente la base de comparación serán los resultados de las actividades ordinarias, excluyendo el efecto de los resultados extraordinarios de naturaleza no repetitiva y de otras transacciones no usuales.
 - Si la entidad experimenta fluctuaciones anormales en los resultados de las actividades ordinarias, la comparación deberá realizarse con los márgenes normales para un volumen de operaciones también normal, determinado en base a la experiencia de los últimos ejercicios y a la tendencia del período considerado.
- c. Los resultados no son en todos los casos la base de comparación más adecuada para todo tipo de entidades. Ejemplo de los casos en que la importancia relativa deberá fijarse en base a los niveles de ingresos, activos o fondos propios son:
 - Entidades cuyos resultados arrojan tradicionalmente bajos márgenes de rentabilidad.

2.1.5. NTA SOBRE IMPORTANCIA RELATIVA

- Entidades con altas cifras de activos y baja rentabilidad
 - (empresas con pérdidas, entidades no lucrativas o con precios controlados, etc.).
 - Entidades con bajo volumen de operaciones (empresas en etapa de lanzamiento o desarrollo, empresas totales o parcialmente inactivas, etc.).
- d. La importancia relativa de las incidencias que no afectan a los resultados de la entidad o a sus fondos propios (por ejemplo reclasificaciones), normalmente se fijará en una cuantía superior que cuando existe aquel efecto.

5.4. Al evaluar el efecto de una incidencia con posible peso en la opinión, el auditor analiza normalmente uno o varios de los siguientes factores:

- a. La magnitud absoluta individualmente considerada de los errores, omisiones y efectos de cambios de principios y normas contables que hubieran podido ser cuantificados, así como de los eventuales efectos de las limitaciones al alcance e incertidumbres que, por su propia naturaleza, no pueden ser cuantificadas por el auditor en su informe.
- b. Su relación con otras cifras de las cuentas que se vieran distorsionadas por algunas de las circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor. Por ejemplo, su efecto sobre:
- El epígrafe del activo, pasivo, ingreso o gasto al que pertenece.
 - El activo o pasivo circulante.
 - Activo total.
 - Cifra de negocios.
 - Resultados de actividades ordinarias.
 - Resultados antes y después de impuestos.
 - Fondos propios.
- c. Su efecto sobre las tendencias de rentabilidad y otros ratios financieros (liquidez, capital de trabajo, relación deuda patrimonio, etc.).

5.5. Como resultado de su trabajo, el auditor puede encontrarse ante alguna de las circunstancias con posible efecto en su opinión (limitación al alcance, error o incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados, incertidumbre o cambio en los principios y normas contables aplicados). En estos casos, las Normas Técnicas de Auditoría sobre emisión de informe requieren que el auditor evalúe si las mismas, consideradas en su conjunto, son «*significativas*» en relación con las cuentas anuales auditadas, en cuyo caso habrá de emitir una opinión con salvedades. Estas mismas Normas requieren que, cuando estas circunstancias sean «*muy significativas*», el auditor habrá de emitir una opinión desfavorable o denegada.

Para calificar las circunstancias de «*muy significativas*» es preciso que afecten de manera fundamental a la imagen fiel. En consecuencia para que el auditor exprese una opinión desfavorable o denegada, normalmente será necesaria la concurrencia de más de una incidencia significativa con efecto en diversos epígrafes del balance y de la cuenta de resultados, de forma que su efecto conjunto, distorsione (o pueda distorsionar en el caso de limitación al alcance e incertidumbres) radicalmente la imagen fiel.

En ocasiones puede resultar difícil discernir entre lo «*significativo*» y lo «*muy significativo*». Dicha cuestión, determinante del sentido de la opinión del auditor, debe

dilucidarse según su juicio profesional, razonablemente justificado, y explicado en sus papeles de trabajo de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en las Normas Técnicas de Auditoría.

6. Consideraciones orientativas sobre la cuantificación y el concepto de importancia relativa

No es posible desarrollar guías orientativas que sirvan en todos los casos como parámetros válidos de referencia en cuanto a la consideración del concepto de importancia relativa, puesto que según lo comentado extensamente en la Norma, dichos parámetros pueden resultar condicionados por factores inherentes a las características de la entidad y su entorno.

No obstante, también es cierto que haciendo salvaguardia del carácter prioritario del juicio del auditor en la delimitación de su riesgo profesional, puede ser apropiado aportar ciertos parámetros orientativos que puedan ser consultados como guía en la evaluación de la importancia relativa.

Como Anexo a esta norma se incluyen, a título exclusivamente orientativo, unos parámetros que puedan ayudar al auditor a formar su juicio profesional únicamente sobre la importancia relativa en la emisión de su informe.

El auditor deberá tener en cuenta, en su caso, la naturaleza específica del sector al que se refiere su trabajo de auditoría, procediendo a justificar los parámetros utilizados para la fijación de la importancia relativa por referencia a las circunstancias especiales concurrentes en dicho sector.

Los parámetros propuestos suponen exclusivamente un punto de partida para ulteriores desarrollos teóricos o prácticos, que sirvan para perfilar y actualizar las magnitudes que se exponen en este apartado.

ANEXO**Parámetros orientativos de aspectos cuantitativos para la evaluación de la importancia relativa en la emisión del Informe de Auditoría**

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

NOTAS COMUNES

- Los porcentajes del «Tramo» se calcularán sobre los correspondientes «Importes-Base».
- Cualquier importe igual o superior al que resulte de aplicar el porcentaje superior del tramo, se presumirá importante o significativo, salvo que se evidencie lo contrario.
- Cualquier importe igual o inferior al que resulte de aplicar el porcentaje inferior del tramo, se presumirá que no es importante o significativo, a menos que se evidencie lo contrario.
- La importancia relativa de un importe que se encuentre entre los que resultan de aplicar los dos extremos del tramo, es un tema de juicio profesional que dependerá de cada circunstancia.
- El alcance de ajustes a considerar en una auditoría, es decir aquellos que deban tener reflejo en los papeles de trabajo, variará de un trabajo a otro, pero en la mayoría de los casos estará entre un 10% y un 20% del importe que se considere material (normalmente desde la perspectiva de beneficios en operaciones continuadas) a los estados financieros considerados en su conjunto.

2.1.5. NTA SOBRE IMPORTANCIA RELATIVA

- f. Pequeña y Mediana Empresa es aquella que tiene la potestad legal para formular balance abreviado.
- g. Ajuste: Correcciones en los saldos de las cuentas que dan lugar a modificaciones en la situación patrimonial o financiera, en los resultados del ejercicio o en los márgenes de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- h. Reclasificación: Transferencia de saldos entre distintos grupos y subgrupos de cuentas homogéneas de un mismo estado financiero, normalmente por razones de clasificación o de presentación.
- i. No será posible compensar el efecto y dejar de informar sobre hechos que individualmente considerados den lugar a la obligación de informar sobre los mismos en base a la importancia que cada uno de ellos tenga.

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

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

NOTAS COMUNES

- a. La memoria debe contener información acerca de los cambios en principios contables, partidas extraordinarias o incidencias cualitativas similares no asociados con operaciones continuadas que supongan cambios en el beneficio neto, siempre que sean significativos.
- b. Los porcentajes del «Tramo» se calcularán sobre los correspondientes «Importes a Bases».
- b. Un efecto igual o superior al que resultaría de aplicar el porcentaje superior del tramo, se presumirá significativo.
- c. Un efecto igual o menor al que resultaría de aplicar el porcentaje inferior del tramo, se presumirá no significativo.
- d. Cuando el efecto se encuentre entre los que resultarían de aplicar los porcentajes superior e inferior del tramo, se requerirá del juicio profesional para determinar si es necesario o no informar acerca del hecho.
- e. Por su naturaleza, no será posible compensar el efecto y dejar de informar sobre hechos que individualmente considerados den lugar a la obligación de informar sobre los mismos en base a la importancia que cada uno de ellos tenga.

2.1.6. Resolución de 15 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la carta de manifestaciones de la dirección.

(BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999)

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 20 de julio de 1998 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre la carta de manifestaciones de la dirección (provisional). (BOE de 8 de septiembre de 1998)(BOICAC nº 34/ Julio 1998).
- Resolución de 15 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la carta de manifestaciones de la dirección. (BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999).

En las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC, nº 4, de enero de 1991), se contempla, en el epígrafe correspondiente a las normas técnicas de ejecución del trabajo, la «Carta de Manifestaciones de la Dirección» como uno de los métodos o procedimientos que pueden utilizarse por los auditores para obtener evidencia de auditoría.

Asimismo, en diversas Normas Técnicas de Auditoría, referidas a Informes Especiales, también se contempla como un procedimiento de auditoría a aplicar por los auditores la solicitud a la dirección de la entidad de una Carta de Manifestaciones sobre determinados aspectos concretos del trabajo a realizar.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto una Norma Técnica de Auditoría sobre «la Carta de Manifestaciones de la Dirección», para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas¹.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 20 de julio de 1998 (B.O.E., 8- 9 -1998) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 34, de julio de 1998, del propio Instituto, para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas².

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

² En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En dicho plazo se han presentado alegaciones a algunos aspectos del texto sometido a información pública, que modifican mínimamente su redacción. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas³, **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez transcurrido el plazo de seis meses, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, desde el sometimiento a información pública en el «Boletín Oficial del Estado» de la Norma Técnica de Auditoría sobre «la Carta de Manifestaciones de la Dirección», se acuerda su paso a definitiva, incluyendo unas pequeñas modificaciones respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas».

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE «CARTA DE MANIFESTACIONES DE LA DIRECCIÓN»

I. INTRODUCCIÓN

1. El artículo 3 de la Ley de Auditoría, establece que *«las empresas o entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe de auditoría de cuentas»*.⁴

2. La introducción a las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 19 de enero de 1991 (BOICAC N^o4), en concordancia con lo dispuesto a este respecto en la legislación mercantil, establece que es responsabilidad de los administradores de la entidad la formulación de las cuentas anuales, lo que incluye:

- a. El mantenimiento de registros contables y sistemas de control interno adecuados.
- b. La elección y aplicación de los principios y las normas contables apropiados, y
- c. La salvaguarda de los activos de dicha entidad.⁵

3. El auditor, mediante la aplicación de las pruebas de auditoría, deberá obtener evidencia en relación con las afirmaciones de la Dirección contenidas en las cuentas anuales⁶ u otros estados o documentos contables auditados.

³ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

⁴ Actualmente art. 4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas-

⁵ Ver NTA de carácter general: objetivo de las cuentas anuales.

⁶ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

4. El párrafo 2.5.23 de las normas técnicas sobre ejecución del trabajo, indica que la evidencia de auditoría se obtiene a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, estableciendo como uno de los métodos para su obtención, en el apartado d), las «Confirmaciones».⁷

5. El párrafo 2.5.28 de las Normas Técnicas sobre ejecución del trabajo, establece que las confirmaciones consisten en obtener corroboración, normalmente por escrito, de una información contenida en los registros contables, así como la «Carta con las Manifestaciones de la Dirección» del cliente.⁸

6. No obstante, hay que tener presente, que las manifestaciones de la dirección, con carácter general, no son sustitutivas de los procedimientos normales aplicados por los auditores para la obtención de la evidencia necesaria y suficiente que soporte razonablemente su opinión técnica.

7. La fiabilidad de la evidencia está en relación con la fuente de la que se obtenga —interna o externa— y de su naturaleza —visual, documental u oral—. Aunque la fiabilidad depende de las circunstancias en las que se obtiene, pueden utilizarse las siguientes consideraciones al evaluarla:

- La evidencia externa (por ejemplo, las confirmaciones recibidas de terceros) es más fiable que la interna.⁹
- La evidencia interna será tanto más fiable cuanto más satisfactorio sean los controles internos relacionados con ella.
- La evidencia obtenida por el propio auditor es más fiable que la obtenida por la empresa.
- La evidencia en forma de documentos y manifestaciones escritas es más fiable que la procedente de declaraciones orales.

8. Asimismo, en determinadas normas técnicas de auditoría, referidas a Informes Especiales, se contempla como un procedimiento de auditoría la solicitud a la dirección de la entidad auditada de una carta de manifestaciones sobre determinados aspectos del trabajo a realizar. Así, por ejemplo:

- a) Norma Técnica de elaboración del Informe Especial en el supuesto establecido en el artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.¹⁰
- b) Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre Exclusión del Derecho de Suscripción Preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.¹¹
- c) Norma Técnica de elaboración del Informe Especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.¹²

⁷ Ver NTA de carácter general punto 2.5.23 y NTA sobre confirmaciones de terceros.

⁸ Ver NTA de carácter general punto 2.5.28.

⁹ Ver NTA sobre confirmaciones de terceros.

¹⁰ Artículo derogado por el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital; ver TRLSC arts. 414 y 417.

¹¹ Artículo derogado por el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital; ver TRLSC arts. 328, 505, 506 y 511.

¹² Artículo derogado por el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital; ver TRLSC arts.

- d) Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre Aumento de Capital por Compensación de Créditos, supuesto previsto en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.¹³
- e) Norma Técnica sobre el Informe Especial requerido por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991, sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores.

II. FINALIDAD DE LA «CARTA DE MANIFESTACIONES DE LA DIRECCIÓN»

9. Los objetivos más importantes de la obtención de la «Carta de Manifestaciones de la Dirección de la Entidad», por parte del auditor de cuentas, son:

- a) Proporcionar al auditor una medida adicional de la confianza que le merecen la Dirección de la Entidad y sus empleados. Dicha confianza es un importante factor integrante del riesgo de auditoría, constituido por la posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan errores de importancia en el proceso contable del cual se obtienen las cuentas anuales.¹⁴
- b) Proporcionar al auditor documentación escrita respecto a ciertas explicaciones verbales de aspectos significativos relacionados directa o indirectamente con las cuentas anuales.
- c) Proporcionar al auditor documentación escrita y explicaciones adicionales sobre el sistema de control interno, así como ciertos aspectos importantes que están relacionados directa o indirectamente con las cuentas anuales.
- d) Proporcionar información al auditor que le permita confirmar que el alcance de su examen ha sido adecuado, de manera que cualquier manifestación contradictoria con la evidencia obtenida en la ejecución de su trabajo requerirá la realización de investigaciones adicionales.

III. OBJETO DE LA NORMA Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

10. El objeto de esta norma técnica es:

- a) Establecer los criterios a seguir por el auditor en relación con la solicitud a la Dirección de la Entidad, como procedimiento de auditoría, de la «Carta de Manifestaciones de la Dirección» u otras manifestaciones de la misma que se consideren oportunas.
- b) Determinar el contenido que normalmente debe tener dicha Carta.
- c) Orientar sobre la forma en que deben documentarse las distintas manifestaciones realizadas por la dirección de la entidad.
- d) Precisar cuál debe ser su evaluación como evidencia de auditoría y los posibles efectos en el informe motivados por la negativa de la dirección a entregarla.
- e) Proporcionar un modelo que pueda servir de guía orientativa.

¹³ Artículos derogados por el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital; ver TRLSC arts. 107, 124, 301, 303 y 353,

¹⁴ Ver NTA sobre errores e irregularidades.

11. El requerimiento de la «Carta de Manifestaciones de la Dirección» y lo dispuesto en esta norma técnica serán obligatorios para cualquier trabajo de auditoría de cuentas (cuentas anuales, consolidadas, y revisión y verificación de otros estados o documentos contables) que tenga tal consideración de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.¹⁵

IV. CONTENIDO DE LA «CARTA DE MANIFESTACIONES DE LA DIRECCIÓN DE LA ENTIDAD»

12. El contenido de la «*Carta de Manifestaciones de la Dirección*» vendrá determinado por la naturaleza del trabajo a realizar y por las circunstancias concretas encontradas en el desarrollo del mismo. No obstante, resulta conveniente establecer el contenido que, con carácter general, debe incluirse en ésta, aunque el auditor, en función del tipo de encargo y de las circunstancias particulares existentes en el desarrollo de cada trabajo, pueda decidir su adaptación, documentando en ese caso en sus papeles de trabajo las razones de tal decisión.

El contenido de «*La Carta de Manifestaciones de la Dirección*» en trabajos referidos a auditoría de cuentas anuales, con carácter general, debe incluir los siguientes aspectos:

- 1) Reconocimiento, por parte de la Dirección de la Entidad, de su responsabilidad sobre la formulación de las cuentas anuales conforme a la legislación vigente.
- 2) Que las cuentas anuales han sido obtenidas de los registros de contabilidad de la entidad, las cuales reflejan la totalidad de sus transacciones y de sus activos y pasivos, mostrando la imagen fiel de su situación financiero-patrimonial en una fecha determinada, así como los resultados de sus operaciones y los cambios habidos en su situación financiera durante el ejercicio, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados aplicados uniformemente.
- 3) Que las cuentas anuales están libres de errores u omisiones significativos.
- 4) Información relativa a hechos posteriores, o a que no ha ocurrido ningún hecho posterior ni se ha descubierto ninguna información que pudiera afectar significativamente a las cuentas anuales auditadas y que no estén reflejadas en aquellas, desde la fecha de cierre y hasta la fecha de la «Carta de Manifestaciones».
- 5) Que los saldos y transacciones con Empresas del Grupo, Multigrupo y Asociadas se desglosan en la memoria, y que no se han efectuado otras transacciones con personas físicas o jurídicas vinculadas con la Entidad.
- 6) Que los únicos compromisos, contingencias y responsabilidades a la fecha de cierre son los reflejados en las cuentas anuales, habiendo informado al auditor de todos ellos, así como de la identidad de todos sus asesores legales.

¹⁵ Actualmente art. 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2.1.6. NTA SOBRE LA CARTA DE MANIFESTACIONES DE LA DIRECCIÓN

- 7) Que las operaciones con terceros se han llevado a cabo de una forma independiente y en libre competencia.
- 8) Indicación de que no conocen la existencia de irregularidades importantes en los que hubiera estado implicado algún miembro de la entidad.¹⁶
- 9) Que no existen incumplimientos o posibles incumplimientos de la normativa aplicable, (sectorial, mercantil, tributaria, etc.), cuyos efectos deban ser considerados en las cuentas anuales o puedan servir de base para contabilizar pérdidas o estimar contingencias.
- 10) Que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 de la Ley de Auditoría de Cuentas¹⁷, se ha facilitado al auditor el acceso a toda la documentación y los registros contables de la Sociedad, a todos los contratos y acuerdos, incluyendo las actas del Consejo de Administración, de la Junta General u otros Comités, así como a cuanta información hubiera sido solicitada por el auditor para realizar su trabajo, explicitando, además, la naturaleza de las limitaciones al alcance que se hayan puesto de manifiesto durante su realización.
- 11) Que no existen incumplimientos contractuales con terceros de los que puedan derivarse responsabilidades y contingencias que afecten de manera significativa a las cuentas anuales, distintos a los ya recogidos en éstas.
- 12) Que la entidad está en posesión de los títulos de propiedad adecuados de todos los bienes activos contabilizados, los cuales están libres de gravámenes e hipotecas (salvo los indicados en la memoria).
- 13) Que no existen activos valorados a importes superiores a sus valores netos de realización, salvo que la normativa contable que le resulte de aplicación permita tal posibilidad.
- 14) Que los saldos de las cuentas de inmovilizado material no incluyen valor alguno de bienes que debieran haberse dado de baja o estuvieran fuera de uso.
- 15) Que no existe proyecto alguno que pudiera alterar significativamente el valor contabilizado de los elementos de activo y pasivo (por ejemplo, abandono de una unidad de producción o de una actividad de la empresa).
- 16) Que no existen operaciones con instituciones financieras que supongan una restricción a la libre disposición de saldos en efectivo, líneas de crédito, etc. (salvo aquellas que figuran descritas en la memoria).
- 17) Que no existen despidos en curso ni proyecto de efectuarlos, de los que se pudieran derivar el pago de indemnizaciones de importancia al amparo de la legislación vigente, distintas a los ya incluidos en las cuentas anuales. Por esta razón, no se estima preciso efectuar provisión adicional alguna por este concepto.
- 18) Que no existen compromisos de complementos a las pensiones de los que puedan derivarse obligaciones futuras, salvo los indicados en la memoria.

¹⁶ Ver NTA sobre errores e irregularidades.

¹⁷ Actualmente art. 4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

- 19) Información sobre cualquier comunicación recibida de los organismos reguladores y supervisores correspondientes al sector de la actividad desarrollada por la entidad.
- 20) Que, en relación a los miembros del Órgano de Administración, las cuentas anuales incluyen toda la información exigida por la normativa de aplicación referente a:
 - El importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase, devengados en el curso del ejercicio, y cualquiera que sea su causa. Por ejemplo: la concesión de una opción sobre acciones de la entidad.
 - El importe de los anticipos y créditos concedidos, así como el tipo de interés y características esenciales de los mismos.
 - El importe de las obligaciones contraídas en materia de pensiones y seguros de vida.
 - Las operaciones en las que exista algún tipo de garantía asumida por la entidad.

13. Asimismo y dependiendo de las circunstancias particulares de cada encargo, el auditor podrá decidir incluir de manera adicional, confirmación sobre ciertos aspectos significativos relacionados con las cuentas anuales.

14. En el caso de auditoría de cuentas anuales consolidadas el auditor habrá de considerar, además de los aspectos relacionados en el punto 12 anterior, aquellos propios de la formulación de cuentas anuales consolidadas de grupos de sociedades, entre otros, y a título de ejemplo, los siguientes:

- Confirmación de que en la formulación de las cuentas consolidadas se ha incluido la información referente a todas las sociedades del grupo, multigrupo y asociadas que corresponden de acuerdo con la normativa contable que resulte de aplicación.
- Confirmación de la información que se menciona en el apartado 12.20 anterior, en relación a los miembros del órgano de administración de la sociedad dominante,
- Confirmación de la metodología y criterios utilizados que justifican el importe contabilizado como fondo de comercio y su plan de amortización.

15. En aquellos otros trabajos de revisión y verificación contable, diferentes a una auditoría de cuentas anuales, el auditor adaptará su contenido a la naturaleza del encargo a realizar y a las circunstancias específicas del trabajo de verificación efectuado.

16. Asimismo, en ciertas circunstancias y de manera excepcional, en el transcurso de la realización de un trabajo, el auditor puede considerar conveniente requerir otras manifestaciones concretas por escrito de la dirección de la Entidad o de otras personas relacionadas con aquella, sobre aspectos puntuales del trabajo que se esté realizando y que las estime necesarias para completar sus procedimientos de auditoría. En este caso el contenido de dicha carta debe limitarse únicamente a dichos aspectos puntuales.

V. LAS DECLARACIONES DE LA DIRECCIÓN COMO EVIDENCIA DE AUDITORÍA

17. Con carácter general, el auditor debe aplicar procedimientos de auditoría diseñados específicamente para obtener evidencia de la información contenida en las cuentas anuales u otros documentos contables, con independencia de que también sean confirmados por la Dirección en la «Carta de Manifestaciones».

Por ejemplo, el auditor aplica procedimientos de auditoría para obtener evidencia respecto a las transacciones entre partes relacionadas y, aunque los resultados de la prueba sean satisfactorios y las notas de la memoria incluyan la información adecuada, el auditor puede considerar conveniente que la dirección de la Entidad le manifieste por escrito que no tiene conocimiento de ninguna otra transacción de esta naturaleza que afecte a las cuentas anuales examinadas.

18. No obstante, existen ocasiones en las que la «Carta de Manifestaciones de la Dirección» puede ser el único procedimiento aplicable por el auditor para obtener evidencia sobre ciertos asuntos. Por ejemplo, si los administradores de la Entidad deciden cerrar la línea de producción de un artículo, puede que la «Carta de Manifestaciones» sea el único procedimiento que el auditor pueda aplicar para obtener evidencia o corroboración de esta circunstancia.

19. En todo caso, la obtención de la «Carta de Manifestaciones de la Dirección de la Entidad» no cambia ni sustituye la aplicación de aquellos procedimientos de auditoría necesarios que soporten razonablemente la opinión del auditor sobre las cuentas anuales examinadas.

20. Si una declaración procedente de la dirección se contradice con otra evidencia, el auditor debe investigar las circunstancias y, cuando sea necesario, reconsiderar la fiabilidad de otras manifestaciones hechas por la dirección.

VI. DOCUMENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES DE LA DIRECCIÓN

21. El auditor deberá incluir en sus papeles de trabajo la «Carta de Manifestaciones» firmada por la Dirección, así como, en su caso, cualquier otro tipo de declaraciones escritas que se hubieran realizado por la dirección de la entidad al auditor y los documentos en los que se reflejen las conversaciones mantenidas con aquélla.

VII. EFECTO EN EL INFORME DEL AUDITOR DE LA NEGATIVA DE LA DIRECCIÓN A ENTREGAR LA «CARTA DE MANIFESTACIONES»

22. La negativa de la Dirección de la Entidad a entregar firmada la «Carta de Manifestaciones», solicitada por el auditor conforme a los criterios incluidos en esta norma técnica, constituye una limitación en el alcance de su examen impuesta por la entidad.

En esta situación, el auditor deberá evaluar las causas e importancia de tal limitación y los efectos que estas circunstancias pudieran tener en la emisión de su opinión técnica. No obstante, dicha limitación pudiera llevar a emitir un informe con opinión denegada.

23. Cuando la Dirección de la entidad se niegue a confirmar algunos de los puntos contenidos en la Carta de Manifestaciones, el auditor valorará las causas de dicha negativa y el efecto que tal limitación pudiera tener en su opinión.

VIII. FECHA Y FIRMA DE LA «CARTA DE MANIFESTACIONES DE LA DIRECCIÓN DE LA ENTIDAD»

24. La «Carta de Manifestaciones de la Dirección de la Entidad» deberá tener la misma fecha que el informe de auditoría. No obstante, en el caso de que se produjeran hechos posteriores a la fecha de emisión del informe de auditoría y antes de su entrega que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 3.4.2 de las Normas Técnicas de Auditoría¹⁸, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, originase una modificación de la fecha original del informe del auditor, deberá procederse a una actualización o escrito adicional de confirmación de tales hechos por la Dirección de la Entidad.

25. La «Carta de Manifestaciones» deberá ser firmada, al menos, por algún miembro del Órgano de Administración de la entidad auditada con competencia para ello.

En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar necesario obtener cartas de declaraciones procedentes de otros miembros de la gerencia. Por ejemplo, una declaración escrita, emitida por los responsables respectivos, acerca de las actas de juntas de accionistas, consejo de administración y de los comités directivos.

MODELO DE «CARTA MANIFESTACIONES» EN RELACIÓN CON LA AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES

Sr./es. AUDITORES XYZ.

.....

.....

....., de de 19xx

En relación con el examen que están realizando de las Cuentas Anuales de esta Entidad, correspondientes al ejercicio terminado el (día, mes y año), por la presente les manifestamos que, según nuestro leal saber y entender:

1. Los miembros del Consejo de Administración (o de la Dirección), de la Entidad somos los responsables de la formulación de las Cuentas Anuales en la forma y los plazos establecidos en la normativa vigente.
2. Las Cuentas Anuales han sido obtenidas de los registros de contabilidad de la Entidad, las cuales reflejan la totalidad de sus transacciones y de sus activos y pasivos, mostrando la imagen fiel de su situación financiero-patrimonial al (día, mes y año), así como el resultado de sus operaciones y los cambios habidos en su situación financiera durante el ejercicio 19xx, (o ejercicios si procede), de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados, aplicados uniformemente.
3. No se ha limitado al auditor el acceso a todos los registros contables, contratos, acuerdos y documentación complementaria e información que nos ha sido solicitada y les hemos facilitado todas las actas del Consejo de Administración, de las Juntas de Accionistas y otros comités para el periodo comprendido entre el comienzo del ejercicio sujeto a la auditoría y el día de la fecha, de las que adjuntamos relación preparada por el Secretario del Consejo.

¹⁸ Dicho párrafo de la NTA de carácter general ha sido derogado por una modificación posterior.

2.1.6. NTA SOBRE LA CARTA DE MANIFESTACIONES DE LA DIRECCIÓN

4. No tenemos conocimiento de incumplimientos o posibles incumplimientos de la normativa legal de aplicación a la Sociedad, cuyos efectos deban ser considerados en las cuentas anuales o puedan servir de base para contabilizar pérdidas o estimar contingencias.
5. No tenemos conocimiento de la existencia de errores e irregularidades significativas que afecten a las cuentas anuales, así como de la existencia de ninguna irregularidad que haya afectado al control interno, ni de situaciones de este tipo que hubiera estado implicada la Dirección de la entidad.
6. Los únicos compromisos, contingencias y responsabilidades a la fecha de cierre son los reflejados en las Cuentas Anuales.
7. La Entidad no tenía, ni tiene en proyecto, ninguna decisión que pudiera alterar significativamente el valor contabilizado de los elementos de activo y de pasivo, que tengan un efecto en el patrimonio.
8. Entre el día de la formulación de las Cuentas Anuales y la fecha de esta carta, no ha ocurrido ningún hecho, ni se ha puesto de manifiesto ningún aspecto que pudiera afectar, significativamente, a las Cuentas Anuales y que no esté reflejado en las mismas.
9. La Entidad no tenía, ni tiene en este momento despidos en curso, ni necesidad o proyecto de efectuarlos, de los que pudieran derivarse pagos por indemnizaciones de importancia, al amparo de la legislación vigente, que no estén ya reflejadas en las cuentas anuales. Por esta razón, no se estima preciso efectuar provisión adicional alguna por este concepto.
10. La Entidad tiene título de propiedad adecuado de todos los bienes activos contabilizados, los cuales están libres de gravámenes e hipotecas, salvo los indicados en la memoria.
11. Se espera que todos los elementos del activo circulante puedan ser utilizados en el curso normal del negocio, o enajenados y cobrados al menos por la cuantía neta con que figuran en el balance.
12. La Entidad no tenía, ni tiene, operaciones con instituciones financieras que supongan una restricción a la libre disposición de saldos en efectivo, u otros activos o pasivos financieros, salvo aquellas que figuran en la Memoria.
13. Se ha realizado provisión adecuada para todos los impuestos, tanto de ámbito local como estatal. Por otra parte, no esperamos que al inspeccionarse los ejercicios abiertos el importe de las eventuales liquidaciones adicionales modifique, substancialmente, las provisiones existentes para tal fin en las Cuentas Anuales.
14. Todos los saldos y transacciones con entidades del grupo y asociadas están desglosados en la Memoria, no habiendo efectuado otras transacciones con personas físicas o jurídicas vinculadas a la Sociedad.
15. La Sociedad no tiene compromisos por pensiones o prestaciones laborales similares de los que puedan derivarse obligaciones futuras, adicionales a las indicadas en las Cuentas Anuales.
16. La Sociedad ha llevado a cabo todas sus operaciones con terceros de una forma independiente realizando sus operaciones en condiciones normales de mercado y en libre competencia.
17. Cuando fuera aplicable, el informe de gestión contiene toda la información requerida por la legislación vigente.
18. Se ha incluido en la memoria de las cuentas anuales la información correspondiente a todas las retribuciones, anticipos, créditos, seguros de vida, planes de pensiones, garantías, etc., relativas a los miembros del órgano de administración, tal y como exige la normativa contable que le es de aplicación.

Sr/a: Sr/a:

Cargo en la Entidad Cargo en la Entidad

NOTA: En el supuesto de que algunos de los puntos anteriores no fueran de aplicación en los términos de la redacción propuesta en este modelo, se deberá adaptar la redacción a la situación particular de cada caso.

2.1.7. Resolución de 16 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre contrato de auditoría o carta de encargo.

(BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999)

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 20 de julio de 1998 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre contrato de auditoría o carta de encargo (provisional). (BOE de 8 de septiembre de 1998) (BOICAC nº 34/ Julio 1998).
- Resolución de 16 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre contrato de auditoría o carta de encargo. (BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999).

En la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas y en las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC, nº4, de enero de 1991), se regulan diversos aspectos que necesariamente deben tenerse presentes a la hora de redactar y firmar el contrato de auditoría entre el auditor y la entidad auditada.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto una Norma Técnica de Auditoría sobre el «Contrato de Auditoría o Carta de Encargo», que tiene por objeto establecer los criterios a seguir por el auditor en la redacción y firma de los contratos de auditoría, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.¹

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 24 de julio de 1998 (B.O.E., 8-9-1998) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 34, de julio de 1998, del propio Instituto, para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho plazo se han presentado alegaciones a algunos aspectos del texto sometido a información pública, que modifican mínimamente su redacción. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consulti-

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

vo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas,² **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez transcurrido el plazo de seis meses establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, desde el sometimiento a información pública en el «Boletín Oficial del Estado» de la Norma Técnica de Auditoría sobre el «Contrato de Auditoría o Carta de Encargo», se acuerda su paso a definitiva, incluyendo unas pequeñas modificaciones respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas».

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE «CONTRATO DE AUDITORÍA O CARTA DE ENCARGO»

I. CONSIDERACIONES GENERALES

1. La Ley de Auditoría de Cuentas en el artículo 3³ y en el apartado 4 del Artículo 8⁴ establece, con respecto a la contratación de los auditores de cuentas, lo siguiente:

«Las empresas o entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe de auditoría de cuentas.»

«Los auditores serán contratados por un período de tiempo determinado inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados anualmente una vez haya finalizado el período inicial.»⁵

No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones establecidas en el párrafo anterior⁶.»

2. El Código Civil regula las relaciones contractuales, en sus artículos 1254 a 1314, estableciéndose en el artículo 1258 y 1262 lo siguiente:

«Los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, y desde entonces obligan no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a todas las consecuencias que, según su naturaleza, sean conformes a la buena fe, al uso y a la Ley.»

² En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

³ En la actualidad art. 4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

⁴ En la actualidad art. 19 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

⁵ Ver TRLSC art. 19.1.

⁶ Ver TRLSC art. 19.3.

2.1.7. NTA SOBRE CONTRATO DE AUDITORÍA O CARTA DE ENCARGO

El consentimiento se manifiesta por el concurso de la oferta y de la aceptación sobre la cosa y la causa que han de constituir el contrato. La aceptación hecha por carta no obliga al que hizo la oferta sino desde que llegó a su conocimiento. El contrato, en tal caso, se presume celebrado en el lugar en que se hizo la oferta.»

3. El párrafo 2.2 de las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo establece lo siguiente acerca del Contrato o Carta de Encargo:

«El auditor deberá acordar por escrito con su cliente el objetivo y alcance del trabajo, así como sus honorarios o los criterios para su cálculo para todo el período de nombramiento.

En el Contrato o Carta de Encargo se deberá indicar el total número de horas estimado para la realización del trabajo.

Cuando el nombramiento se efectúe por un Registrador Mercantil o un Juez se deberá detallar, asimismo, el número de horas presupuestadas por áreas de trabajo. A estos efectos, antes de aceptar el nombramiento el auditor podrá solicitar de la empresa o entidad auditada todos los datos que considere necesarios para preparar su propuesta.

Antes de aceptar el encargo el auditor debe considerar si existe alguna razón que aconseje su rechazo por razones éticas o técnicas.»

4. El contrato de auditoría, al exigirse su plasmación por escrito en las Normas Técnicas de auditoría, puede formalizarse, bien a través de la firma de un documento contractual, bien a través de una carta de encargo, mediante su aceptación.

II. OBJETO DE ESTA NORMA

La presente norma tiene por objeto lo siguiente:

- a. Establecer el contenido de carácter general de la carta de encargo o contrato de auditoría que el auditor de cuentas ha de formalizar por escrito para realizar su trabajo.
- b. Relacionar otros aspectos cuya inclusión en dicha carta de encargo o contrato de auditoría pudiera ser conveniente.
- c. Proporcionar un modelo para su redacción

III. ÁMBITO DE APLICACIÓN

El ámbito de aplicación de esta norma técnica se circunscribe a los trabajos calificados legalmente como de auditoría de cuentas en el artículo 1 de la Ley de Auditoría de Cuentas.⁷

IV. LIMITACIONES AL ALCANCE EN LA CARTA ENCARGO O CONTRATO DE AUDITORÍA

No se puede recoger en la carta de encargo o contrato de auditoría ninguna limitación al alcance impuesta por el cliente, sino solamente aquéllas que pudieran venir

⁷ En la actualidad art. 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

impuestas por las circunstancias, tales como por ejemplo, la imposibilidad de presenciar los recuentos físicos de existencias llevados a cabo por haber sido nombrado auditor con posterioridad al cierre del ejercicio.

En el supuesto de que, a la fecha de la firma del contrato de auditoría o carta de encargo, existieran limitaciones impuestas por las circunstancias, el auditor ha de indicar en dicho contrato las consecuencias que podrían derivarse de dicha circunstancia en el informe de auditoría de conformidad con las normas técnicas de auditoría.

V. CONTRATO DE AUDITORÍA O CARTA DE ENCARGO EN AÑOS SUCESIVOS

Durante el plazo de vigencia del nombramiento no será necesario formalizar un contrato o carta de encargo cada año, salvo que se produzcan factores que indiquen su conveniencia, como por ejemplo: nuevos términos del encargo, cambios en la dirección del cliente, por imposición legal, etc.

VI. ENCARGO REALIZADO POR TERCEROS

Cuando el encargo se realice por terceras personas, distintas a los responsables de la entidad a auditar o de personas debidamente autorizadas por ésta para realizar dicho encargo (con la excepción de los supuestos establecidos en la legislación, en relación con la designación del auditor de cuentas por el Juez o el Registrador Mercantil), debe obtenerse por el auditor de cuentas la oportuna autorización por escrito de la empresa a auditar para realizar su trabajo.

VII. CONTENIDO DE LA CARTA DE ENCARGO O CONTRATO DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES

Contenido general:

La forma y contenido del contrato de auditoría o de la carta de encargo, que ha de dirigirse a la persona u órgano que tenga la responsabilidad y capacidad legal para solicitar dicho encargo, puede variar para cada actuación, pero incluirá generalmente, en relación al trabajo de auditoría de cuentas anuales, referencias a que:

1. El objeto del contrato de auditoría o carta de encargo es establecer las condiciones bajo las cuales se llevará a cabo la auditoría de cuentas anuales de conformidad con los términos establecidos en la legislación vigente, la cual consistirá en analizar, mediante la utilización de las técnicas de revisión y verificación idóneas, la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, y que tiene por objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto la opinión del auditor en relación a si las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada, así como el resultado de sus operaciones, de acuerdo con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, a fin de que se pueda conocer y valorar dicha información por terceros.

Información y Responsabilidad:

2. Las cuentas anuales⁸, el informe de gestión, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados, formuladas por los Administradores de acuerdo con la obligación legal y aplicando los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, han de ser entregadas al auditor para ejecutar su trabajo.⁹

Asimismo, los administradores han de facilitar y permitir el acceso al auditor a todos los registros, documentación y cualquier otra información requerida por éste en relación con el encargo, con el fin de no tener limitaciones en el alcance del trabajo, de acuerdo con la obligación establecida a este respecto en el Artículo 3 de la Ley de Auditoría de Cuentas.¹⁰

3. El establecimiento de un efectivo control interno sobre los registros contables que permita identificar y asegurar que la entidad cumple con la legislación y regulación aplicable a sus actividades, es competencia de los Administradores.

La realización de una auditoría de cuentas incluye efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno, como base fiable para la determinación del alcance suficiente para la planificación de la misma y para determinar la naturaleza y momento de realización de las pruebas en las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría que han de ser aplicados. No obstante, dicho estudio y evaluación no son suficientes para permitir al auditor expresar una opinión específica sobre la eficacia de la estructura de control interno, y dado que, por otra parte, el objeto de este contrato no es la emisión de una opinión sobre su funcionamiento.

Asimismo, el auditor tiene la obligación de comunicar por escrito a la Dirección de la entidad auditada, las debilidades significativas de control interno identificadas en la ejecución de su trabajo.¹¹

4. Las declaraciones de los Administradores constituyen uno de los métodos para obtener la evidencia que el auditor de cuentas necesita para fundamentar su opinión, sin perjuicio de la aplicación por éste de los procedimientos necesarios para la obtención de la evidencia necesaria y suficiente que soporte razonablemente su opinión técnica.

5. El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que haya podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales.¹²

⁸ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

⁹ Ver NTA de carácter general, punto de Alcance de la auditoría de cuentas anuales.

¹⁰ En la actualidad art. 4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

¹¹ Ver NTA de carácter general punto 2.4.27 y NTA sobre comunicación de debilidades significativas de control interno.

¹² Ver NTA sobre errores e irregularidades.

La opinión técnica del auditor de cuentas proporciona un mayor grado de fiabilidad a las cuentas anuales, pero no incluye la predicción de sucesos futuros; por lo tanto, la emisión de un informe sin salvedades sobre las cuentas anuales no constituye una garantía o seguridad de que la entidad tenga capacidad para continuar su actividad durante un período determinado después de la fecha de dicho informe. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad de la entidad a lo largo del próximo ejercicio económico y, si una vez analizados todos los factores subsisten dudas importantes, mencionar tal incertidumbre en su informe.

6. El auditor goza de la necesaria independencia para la realización del trabajo de auditoría objeto del contrato, de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en la normativa vigente sobre auditoría de cuentas.

Plazos y Planificación:

7. Plazos de entrega al auditor de las Cuentas Anuales formuladas por la entidad.

8. Planes de realización del trabajo, fechas de entrega del informe de auditoría y distribución del mismo.

9. Indicación de que se entregará a la finalización del trabajo la Carta con las Manifestaciones de la Dirección de la Entidad firmada al auditor de cuentas, de acuerdo con lo previsto en la norma técnica al respecto.¹³

Informe y Colaboración:

10. Identificación de los destinatarios del informe, así como otras comunicaciones a la Dirección derivadas del encargo.

11. Acuerdos relacionados con el grado y naturaleza de la ayuda que se espera recibir de los auditores internos y personal del cliente.

12. Indicación de que el informe de auditoría no podrá publicarse parcialmente ni en extracto. El auditor no deberá emitir su informe, ni autorizar a la entidad a que lo publique, si no va acompañado de las cuentas anuales.

Con objeto de garantizar la adecuada difusión del informe de auditoría, cualquier intención de publicar las cuentas anuales con el Informe de Auditoría en un documento que contenga otra información, exigirá el compromiso de proporcionar al auditor un borrador de dicho documento para su lectura, así como obtener su consentimiento para la inclusión del Informe de Auditoría antes de que dicho documento se publique y distribuya.¹⁴

13. Indicación de que la información obtenida por el auditor, sus empleados y colaboradores en la realización del trabajo de auditoría de cuentas se mantendrá en estricta confidencialidad, de acuerdo con el deber de secreto establecido en la normativa vigente en auditoría de cuentas.¹⁵

¹³ Ver NTA sobre carta de manifestaciones de la dirección.

¹⁴ Ver NTA sobre otra información que acompaña a las cuentas anuales auditadas.

¹⁵ Ver TRLAC art. 25; RLAC art. 57 y d.a. 8ª sobre mecanismos de coordinación con Órganos o Instituciones públicas con competencias de control o inspección; NTA de carácter general punto 1.6 y NTA sobre control de calidad interno puntos 46, A58 y A59

Asimismo, debe indicarse que los papeles de trabajo referentes a la auditoría de cuentas, objeto del contrato, son propiedad del auditor, que los mantendrá en su poder de acuerdo con las exigencias de custodia establecidas en la normativa de auditoría de cuentas, y a los cuales únicamente tendrán acceso las personas a quienes en la citada normativa se les reconoce tal competencia y a los efectos en ella previstos.¹⁶

Honorarios, Horas y Período de Contratación:

14. Indicación de las horas estimadas para la realización del trabajo y de los honorarios para el primer ejercicio de nombramiento y de los criterios para el cálculo de los mismos en los restantes ejercicios. Cuando el nombramiento se efectúe por un Registrador Mercantil o un Juez se debe detallar, asimismo, el número de horas presupuestado por áreas de trabajo.

15. Condiciones de pago de los honorarios.

16. Período de contratación, de acuerdo con la normativa vigente.¹⁷

Otros aspectos a considerar en el Contrato de Auditoría o Carta de Encargo:

Adicionalmente al contenido general antes mencionado el auditor puede también considerar conveniente incluir otros aspectos, dependiendo de las circunstancias particulares de cada encargo. A efectos orientativos se indican los siguientes:

1. Procedimientos a aplicar antes de comenzar el encargo con los auditores anteriores, en el caso de cambio de auditores,¹⁸ de acuerdo con lo establecido en la norma técnica sobre relación entre auditores.
2. Indicación en su caso de la posibilidad de resolver mediante arbitraje todo litigio, controversia o reclamación resultante de la carta de encargo, acto o relación jurídica, o relativo a la misma, a su interpretación o ejecución, su incumplimiento, resolución o nulidad.
3. Acuerdos sobre la utilización de servicios de otros auditores y expertos en relación con la auditoría.¹⁹
4. La consideración de características específicas en auditoría de cuentas anuales consolidadas.
5. Condiciones necesarias para el acceso a los papeles de trabajo del auditor por parte de terceros, que no estuvieran autorizados por la normativa en vigor.
6. Servicios adicionales previstos por requerimientos legales.
7. Acuerdos referentes a otros servicios que serán efectuados en conexión con el encargo de auditoría de las Cuentas Anuales.
8. Petición de confirmación de la carta de encargo en su caso.

¹⁶ Ver NTA de carácter general punto 2.8.

¹⁷ Ver TRLAC art. 19 y RLAC d.a. 4ª

¹⁸ Ver NTA sobre relación entre auditores puntos 43 y 44.

¹⁹ Ver NTA sobre relación entre auditores punto 38 y NTA sobre utilización del trabajo de expertos independientes.

VIII. CONTRATOS O CARTAS DE ENCARGO ESPECÍFICOS REFERENTES A OTROS TRABAJOS DE REVISIÓN O VERIFICACIÓN CONTABLE.

Los contratos o cartas de encargo específicos referentes a otros trabajos de revisión o verificación contable deberán incluir el contenido anteriormente mencionado, referido a una auditoría de cuentas anuales, en la medida en que les afecte, así como otros aspectos derivados de la naturaleza específica del trabajo.

IX. MODELOS ORIENTATIVOS DE CARTA DE ENCARGO Y DE CONTRATO DE AUDITORÍA.

A continuación se presentan, a efectos orientativos, ejemplos de una Carta de Encargo y de un Contrato de Auditoría de cuentas anuales con la inclusión de los aspectos más significativos recogidos en esta norma técnica.

MODELO DE CARTA ENCARGO

xx de xxxxxxxxxxxx de 199x

Sociedad XYZ, S.A.
xxxxxxxxxxxxxxxxxx
xxxxxxxxxx

Estimados señores:

A) Cuando se trate del período inicial de contratación. *(No podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve).*

Nos complace remitirles el contenido del acuerdo alcanzado con ustedes para realizar la auditoría de las cuentas anuales de la Sociedad XYZ, S.A. (que comprenden el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria²⁰), por un período de.....años, comprendiendo, por tanto, la realización de la auditoría de las cuentas anuales correspondientes a todos los ejercicios de Sociedad XYZ, S.A. que se cierren entre el 1 de enero de 19xx y el 31 de diciembre de 20xx.

B) Para los ejercicios posteriores al período inicial de contratación.

Nos complace remitirles el acuerdo alcanzado con ustedes para realizar la auditoría de las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. (que comprenden el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria, para cada ejercicio posterior al período inicial de contratación).

Al completar la auditoría, emitiremos nuestro informe que contendrá nuestra opinión técnica sobre las cuentas anuales examinadas y sobre la información contable contemplada en el informe de gestión. Adicionalmente, informaremos a los Administradores sobre las debilidades significativas que, en su caso, hubiésemos identificado en la evaluación del control interno.

²⁰ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

Responsabilidades y limitaciones de la auditoría.

Realizaremos nuestro trabajo de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, así como con las normas de auditoría generalmente aceptadas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En consecuencia, en bases selectivas, obtendremos la evidencia justificativa de la información incluida en las cuentas anuales, evaluaremos los principios contables aplicados, las estimaciones significativas realizadas por los Administradores y la presentación global de las citadas cuentas anuales. Igualmente comprobaremos la concordancia de la información contable que contiene el informe de gestión con las cuentas anuales.

Como parte de nuestra auditoría, y únicamente a efectos de determinar la naturaleza, oportunidad y amplitud de nuestros procedimientos de auditoría, efectuaremos un estudio y evaluación de la estructura de control interno de la Sociedad. Sin embargo, ello no será suficiente para permitirnos expresar una opinión específica sobre la eficacia de la estructura de control interno en lo que se refiere a la información financiera.

El objetivo de nuestro trabajo, en relación al estudio y evaluación del sistema de control interno, es obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales estén libres de errores o irregularidades significativos. Aunque una estructura efectiva de control interno reduce la probabilidad de que puedan existir riesgos de errores o irregularidades y de que no sean detectados, no elimina tal posibilidad. Por dicha razón y dado que nuestro examen está basado principalmente en pruebas selectivas, no podemos garantizar que se detecten todo tipo de errores o irregularidades, en caso de existir.²¹

La opinión técnica del auditor de cuentas proporciona un mayor grado de fiabilidad a las cuentas anuales, pero no incluye la predicción de sucesos futuros, por lo tanto, la emisión de un informe sin salvedades sobre las cuentas anuales, no constituye una garantía sobre la viabilidad futura de una entidad. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad normal de la entidad a lo largo del próximo ejercicio económico, para decidir si las mismas han de influir en su opinión.

Los papeles de trabajo preparados en relación con la auditoría son propiedad del auditor, constituyen información confidencial, y los mantendremos en nuestro poder de acuerdo con las exigencias de la Normativa sobre Auditoría de Cuentas. Asimismo, y de acuerdo con el deber de secreto establecido en dicha normativa, nos comprometemos a mantener estricta confidencialidad sobre la información de la entidad obtenida en la realización del trabajo de auditoría.

Por otra parte, en la realización de nuestro trabajo mantendremos siempre una situación de independencia y objetividad, tal y como exige la normativa de auditoría de cuentas a este respecto.

Responsabilidad y Manifestaciones de los Administradores.

La formulación de las cuentas anuales a las que se ha hecho referencia anteriormente es responsabilidad de los Administradores de la sociedad. Asimismo el registro de las operaciones en los libros de contabilidad y del mantenimiento de una estructura de control interno que sea suficiente para permitir la elaboración de unas cuentas anuales fiables es responsabilidad de los Administradores, así como de proporcionar, cuando sean solicitados, los registros contables de la Sociedad y la información relativa a los mismos.

Con objeto de facilitar una comunicación más efectiva, la sociedad designará al personal de ésta a quienes el auditor deba dirigir las consultas necesarias para realizar su trabajo.

²¹ Ver NTA sobre errores e irregularidades.

2.1.7. NTA SOBRE CONTRATO DE AUDITORÍA O CARTA DE ENCARGO

Las Normas Técnicas de Auditoría exigen que obtengamos de los Administradores una carta de manifestaciones sobre las cuentas anuales. Los resultados de nuestras pruebas de auditoría, las respuestas a nuestras consultas y la carta de manifestaciones constituyen la evidencia para emitir una opinión sobre las cuentas anuales. En consecuencia, los administradores deberán entregar firmada la «Carta de manifestaciones de la Dirección»²² que le soliciten los auditores en los términos previstos en la Norma Técnica de Auditoría al respecto.

Si ustedes tuvieran la intención de publicar las cuentas anuales junto con nuestro informe de auditoría en un documento que contenga otra información, se comprometen a: (a) proporcionarnos un borrador del documento para su lectura, y (b) obtener nuestro consentimiento para la inclusión en él de nuestro informe de auditoría, antes de que dicho documento se publique y distribuya.

Honorarios y Facturación.

Nuestros honorarios²³ por los servicios de auditoría de cuentas anuales se fijan en función del tiempo empleado en la realización del trabajo y de las tarifas horarias de auditoría en vigor cada año, por categorías profesionales, aplicadas por con carácter general. Nuestros honorarios por el examen de las cuentas correspondientes al ejercicio cerrado el XX de XX de XX, ascienden a xxxxxxxx pesetas (euros), equivalentes a xxx horas de trabajo de nuestro personal profesional. A este importe se añadirán los gastos que incurramos por su cuenta y el I.V.A. correspondiente.

Hemos efectuado esta estimación teniendo en cuenta las premisas siguientes:

- La sociedad nos entregará sus cuentas anuales debidamente formuladas por los Administradores dentro del plazo que a estos efectos establece la Ley.
- La sociedad nos prestará su máxima colaboración en la preparación de ciertos trabajos, tales como análisis de cuentas, conciliaciones de diferencias de saldos, búsqueda de comprobantes y registros, etc. Estos trabajos así como las cartas de solicitud de confirmación que seleccionemos serán puestos a nuestra disposición en el plazo que fijemos de común acuerdo.²⁴

Si durante la realización de nuestro trabajo observásemos cambios en las circunstancias en base a las cuales se ha realizado el presente acuerdo, tales como fusiones, absorciones, cambios de objeto social, modificación de volumen de negocio o de la cifra patrimonial, modificación en los criterios de contabilización, errores en aquellos detalles que les hubiéramos solicitado, modificación del sistema contable y otros similares, se lo notificaríamos explicándoles los motivos que nos obligan a variar los honorarios estimados, basándonos en el número de horas a realizar en virtud de los cambios operados.

(Aplicable solamente en la alternativa A)

Para cada uno de los ejercicios sucesivos nuestros honorarios, tomando como base el importe total señalado para el ejercicio 19xx, se modificarán anualmente de acuerdo con nuestras tarifas horarias de auditoría en un porcentaje equivalente al IPC del sector servicios (sin alquileres).

Esta estimación tendrá validez siempre que no se modifiquen las circunstancias actuales en base a las cuales se ha realizado el presente acuerdo. Si con posterioridad recibiéramos evidencia adicional o modificación de las cuentas a que se refiere el artículo 210.2 de la Ley de Sociedades Anónimas²⁵ modificaríamos consecuentemente nuestro informe procediendo a la correspondiente facturación adicional de honorarios.

²² Ver NTA sobre carta de manifestaciones de la dirección.

²³ Ver TRLAC art. 21.

²⁴ Ver NTA sobre confirmaciones de terceros.

²⁵ En la actualidad art. 270.2 del texto refundido de la Ley de Sociedades de capital.

2.1.7. NTA SOBRE CONTRATO DE AUDITORÍA O CARTA DE ENCARGO

(Si fuera necesario, se deberán incluir aquí los párrafos adicionales que cubran temas tales como plazo de entrega, fecha de realización, sistema de facturación, detalle de colaboración que esperamos, etc.)

La prestación de los servicios de auditoría objeto del presente acuerdo se regirá en todo caso por las disposiciones legales vigentes en cada momento.

En caso de conformidad con los términos aquí expuestos, les agradeceríamos que nos devolvieran debidamente firmada la copia que les adjuntamos.

Estamos encantados de tener la oportunidad de prestarles nuestros servicios profesionales y les aseguramos que dedicaremos a este trabajo nuestra mayor atención.

Fecha

SOCIEDAD XYZ, S.A.

EL AUDITOR

Nombre y Cargo

Nombre

MODELO DE CARTA ENCARGO

(Para los ejercicios siguientes al inicialmente contratado)

xx de xxxxxxxxxxxxxxxx de 199x

Sociedad XYZ, S.A.

xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

xxxxxxxxxxxxx

Estimados señores:

En relación al acuerdo alcanzado según carta (*contrato*) de fecha..... para realizar la auditoría de las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A. por los ejercicios que se cierren entre el 1 de enero de 19xx y el 31 de diciembre de 19xx.

De conformidad con lo establecido en el apartado X de la carta encargo, nuestros honorarios para la realización de la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 199x hemos estimado que ascenderán a..... pesetas (euros), equivalentes a..... horas de trabajo de nuestro personal profesional, habiéndose efectuado tal estimación (*explicar la razón del incremento: cambio de circunstancia y/o actualización de tarifa*).

Los restantes términos y condiciones de nuestra carta encargo de fecha..... Permanecen inalterables.

Confiamos que la estimación de nuestros honorarios para la realización de la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 199x merezca su conformidad, por lo que les rogamos nos devuelvan debidamente firmada la copia adjunta, y aprovechamos la presente oportunidad para saludarles.

Muy atentamente.

SOCIEDAD XYZ, S.A.

MODELO DE CONTRATO

En _____, a ____ de _____ de 19____

REUNIDOS

De una parte, Don _____ con D.N.I. nº _____ en nombre y representación de la Sociedad _____, constituida por tiempo _____, en escritura autorizada por el Notario de _____ Don _____, en fecha _____, y con el nº de protocolo ____; Sociedad domiciliada en _____, y C.I.F. nº _____ en adelante «la Sociedad».

Y de otra Don _____ con D.N.I. nº _____, actuando en nombre de _____, constituida el ____ de _____ de 19____, domiciliada en _____, calle _____, _____, y con C.I.F. Nº _____, en adelante «los auditores».

EXPONEN

- 1) Que la Sociedad desea celebrar un contrato de auditoría de cuentas para dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 203 y ss. de la Sección Octava, del Capítulo VII del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas,²⁶ habiendo sido designados los auditores anteriormente citados para desempeñar esta función en virtud de acuerdo adoptado en la Junta General de fecha _____.
- 2) Que la Sociedad de auditoría _____ que acepta el encargo está inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas con el número _____ y en el Registro de Sociedades del (REA)/ (ICJC)/(REGA).
- 3) Que a los fines indicados, ambas partes suscriben el presente contrato de auditoría de cuentas, que se registrará por las siguientes

CLAUSULAS

Primera.- Los auditores realizarán la auditoría de las cuentas anuales de la Sociedad XYZ, S.A. (que comprenden el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria) correspondientes a los ejercicios sociales Al completar la auditoría, emitirán un informe que contendrá su opinión técnica sobre las cuentas anuales examinadas y sobre la información contable contemplada en el informe de gestión.

Adicionalmente, los auditores informarán a los Administradores sobre las debilidades significativas que, en su caso, hubieran identificado en la evaluación del control interno.

Segunda.- Los auditores realizarán su trabajo de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, así como con las normas de auditoría generalmente aceptadas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En consecuencia, en bases selectivas, obtendrán la evidencia justificativa de la información incluida en las cuentas anuales, evaluarán los principios contables aplicados, las estimaciones significativas realizadas por los Administradores y la presentación global del citado informe de gestión con las cuentas anuales.

Como parte de la auditoría, y únicamente a efectos de determinar la naturaleza, oportunidad y amplitud de los procedimientos de auditoría, los auditores tendrán en cuenta la estructura de control interno de la Sociedad. Sin embargo, dicha consideración no será suficiente para permitirles expresar una opinión específica sobre la eficacia de la estructura de control interno en lo que se refiere a la información financiera.

²⁶ Actualmente artículos 263 a 270 del Capítulo IV del Texto Refundido Ley Sociedades de Capital.

2.1.7. NTA SOBRE CONTRATO DE AUDITORÍA O CARTA DE ENCARGO

El objetivo del trabajo de los auditores es obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales estén libres de errores o irregularidades significativos. Aunque una estructura efectiva de control interno reduce la probabilidad de que puedan existir riesgos de errores o irregularidades y de que no sean detectados, no elimina tal posibilidad. Por dicha razón y dado que el examen de los auditores está basado principalmente en pruebas selectivas, éstos no pueden garantizar que se detecten todo tipo de errores o irregularidades, en caso de existir.

Los papeles de trabajo preparados en relación con la auditoría son propiedad de los auditores, constituyen información confidencial, y éstos los mantendrán en su poder de acuerdo con las exigencias de la Ley de Auditoría de Cuentas. Asimismo, y de acuerdo con el deber de secreto establecido en dicha normativa, los auditores se comprometen a mantener estricta confidencialidad sobre la información de la entidad obtenida en la realización del trabajo de auditoría.

Por otra parte, los auditores en la realización de su trabajo mantendrán siempre una situación de independencia y objetividad, tal y como exige la normativa de auditoría de cuentas a este respecto.

Tercera.- Los Administradores de la sociedad son responsables de la formulación de las cuentas anuales a las que se ha hecho referencia anteriormente, así como de entregarlas a los auditores, debidamente firmadas, dentro del plazo que para su aprobación establece la Ley. En este sentido, los Administradores son responsables del adecuado registro de las operaciones en los libros de contabilidad y del mantenimiento de una estructura de control interno que sea suficiente para permitir la elaboración de unas cuentas anuales fiables. Los Administradores son también responsables de proporcionar a los auditores, cuando éstos así lo soliciten, todos los registros contables de la Sociedad y la información relativa a los mismos, así como de indicarles el personal de la Sociedad a quien puedan dirigir sus consultas.

Adicionalmente, la Sociedad prestará a los auditores la máxima colaboración en la preparación de ciertos trabajos, tales como análisis de cuentas, conciliaciones de diferencias de saldos, búsqueda de comprobantes y registros, etc. Estos trabajos así como las cartas de solicitud de confirmación que soliciten los auditores serán puestos a su disposición en el plazo que la Sociedad y los auditores fijen de común acuerdo.²⁷

Cuarta.- De acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, los auditores harán consultas específicas a los Administradores y a otras personas sobre la información contenida en las cuentas anuales y sobre la eficacia de la estructura de control interno. Asimismo, tales normas exigen que los auditores obtengan de los Administradores una carta de manifestaciones sobre las cuentas anuales²⁸. Los resultados de las pruebas de auditoría, las respuestas a las consultas de los auditores y la carta de manifestaciones constituyen la evidencia en la que los auditores pretenden basarse para formarse una opinión sobre las cuentas anuales.

Si la sociedad tuviera la intención de publicar las cuentas anuales junto con el informe de auditoría en un documento que contenga otra información, se compromete a: (a) proporcionar a los auditores un borrador del documento para su lectura, y (b) obtener nuestro consentimiento para la inclusión en él de nuestro informe de auditoría, antes de que dicho documento se publique y distribuya.

Quinta.-

A) Cuando se trate del período inicial de contratación.

La duración del presente contrato será de años, _____ (no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve) a contar desde el momento de aceptación por las partes.

²⁷ Ver NTA sobre confirmaciones de terceros.

²⁸ Ver NTA sobre carta de manifestaciones de la dirección.

B) Para los ejercicios posteriores al período inicial de contratación.

Las cuentas anuales objeto del presente contrato son las de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 199x

Sexta.- Los honorarios profesionales que habrán de percibir los auditores por el desempeño de su función (en cuanto al primer ejercicio de vigencia del presente contrato,) serán de _____ pesetas (euros), tomando en consideración el tiempo estimado necesario (_____ horas), y los conocimientos y experiencia profesional del personal asignado para la realización del encargo.

Si durante la realización del trabajo observaran los auditores cambios en las circunstancias en base a las cuales se ha realizado el presente contrato, tales como fusiones, absorciones, cambios del objeto social, modificación del volumen de negocio o de la cifra patrimonial, modificación en los criterios de contabilización, errores en aquellos detalles que hubieran solicitado, modificaciones del sistema contable y otros similares, se lo notificarán a la Sociedad, explicando los motivos que les obligan a modificar los honorarios estimados, en base al número de horas a realizar en virtud de los cambios operados.

(Aplicable únicamente a la opción a) de la cláusula quinta) Para cada uno de los ejercicios sucesivos los honorarios tendrán como base el importe total señalado para el ejercicio 199x, al que se aplicará la tasa de actualización interanual de las tarifas de los auditores, la cual está basada en el incremento experimentado por la IPC del sector servicios.

Esta estimación tendrá validez siempre que no se modifiquen las circunstancias actuales en base a las cuales se ha realizado el presente contrato. Si con posterioridad recibieran evidencia adicional o modificación de las cuentas a que se refiere el artículo 210.2 de la Ley de Sociedades Anónimas²⁹, modificarían consecuentemente su informe procediendo a la correspondiente facturación adicional de honorarios.

A los honorarios se les aplicará el IVA., al tipo que se encuentre vigente.

Independientemente de los honorarios, los auditores percibirán los suplidos que, como gastos necesarios, hayan tenido que realizar para el desempeño de su función.

Séptima.- Los honorarios profesionales a percibir por los auditores durante cada ejercicio, serán abonados por la Sociedad de la forma siguiente:

X % a la firma del presente contrato.

Y % en ____ mensualidades de _____ pesetas cada una durante los meses _____ a _____

Z % a la entrega del informe final.

Octava.- El presente contrato tiene por objeto exclusivo la realización de la auditoría de las cuentas anuales de la Sociedad en los términos previstos en la legislación vigente, quedando excluido del mismo cualquier otra actuación profesional que se encomiende por la Sociedad a los auditores.

(Si fuera necesario, se deberán incluir aquí los párrafos adicionales que cubran temas tales como plazo de entrega, fecha de realización, sistema de facturación, detalle de colaboración que esperamos, etc.)

(Modelos optativos de cláusula arbitral y de sometimiento a la jurisdicción competente, en los casos en que se considere necesario)

Cláusula arbitral.- Las partes acuerdan que todo litigio, discrepancia, cuestión o reclamación resultantes de la ejecución o interpretación del presente contrato o relacionado con él, directa o indirectamente, se resolverá mediante el arbitraje de _____.

²⁹ En la actualidad art. 270.2 del texto refundido de la Ley de Sociedades de capital.

2.1.7. NTA SOBRE CONTRATO DE AUDITORÍA O CARTA DE ENCARGO

El arbitraje se realizará conforme al procedimiento establecido en el Reglamento Arbitral de _____ y la Ley de Arbitraje de 5 de diciembre de 1988.

El laudo arbitral deberá dictarse durante los noventa días siguientes a la aceptación del encargo por parte de los árbitros designados, obligándose ambas partes a aceptar y cumplir la decisión contenida en el mismo.

Cláusula de sometimiento a la jurisdicción competente.- Para la resolución de los conflictos que puedan surgir en la aplicación o interpretación del presente contrato, ambas partes declaran someterse a la jurisdicción de los Juzgados y Tribunales de _____ con renuncia a su propio fuero si éste fuera otro.

Y en prueba de conformidad con cuanto antecede, ambas partes firman el presente contrato por duplicado en el lugar y fecha arriba indicados.

2.1.8. Resolución de 17 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el efecto 2000.

(BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999)

Esta Norma Técnica de Auditoría, hoy en día sin aplicación dado su objeto, ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 24 de julio de 1998 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre el efecto 2000 (provisional). (BOE de 8 de septiembre de 1998) (BOICAC nº 34/Julio 1998).
- Resolución de 17 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el efecto 2000. (BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999).

Con la llegada del año 2000, en los sistemas y aplicaciones informáticas que hayan registrado la fecha utilizando únicamente dos dígitos en el campo reservado al año, se producirán errores cuando realicen tratamientos de información que impliquen cálculos, comparaciones y ordenaciones de fecha.

Así, en las empresas en las que sus sistemas informáticos hayan registrado la fecha de la manera mencionada anteriormente y no hayan corregido adecuadamente esta circunstancia, se podrán producir por este motivo desde pequeños errores intranscendentes hasta la interrupción de procesos de producción o alteraciones significativas en el sistema de información financiera y de gestión de la entidad.

Por ello, las empresas que se encuentren en estas circunstancias deberán realizar las acciones que sean precisas a este respecto para revisar, adaptar o corregir sus sistemas informáticos, a fin de evitar los efectos perniciosos antes mencionados. Estas actuaciones provocarán en dichas empresas una serie de gastos e inversiones que será necesario evaluar y que deberán tener el oportuno reflejo en sus estados financieros.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre el «efecto 2000» para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas¹.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 24 de julio de 1998 (B.O.E., 8-9-1998) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 34, de julio de

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

1998, del propio Instituto, para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho plazo se han presentado alegaciones a algunos aspectos del texto sometido a información pública, que modifican mínimamente su redacción. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez transcurrido el plazo de seis meses establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, desde el sometimiento a información pública en el «Boletín Oficial del Estado» de la Norma Técnica de Auditoría sobre el «efecto 2000», se acuerda su paso a definitiva, incluyendo unas pequeñas modificaciones respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas».

Madrid a 17 de junio de 1999

El Presidente del Instituto de
Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
Fdo.: Antonio Gómez Ciria

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE «EL EFECTO 2000»

I. INTRODUCCION

A. *Los problemas que pueden aparecer como consecuencia de la entrada del Año 2000 en los sistemas y procesos informáticos:*

En el caso de que los sistemas informáticos identifiquen el año utilizando únicamente los dos últimos dígitos, (es decir «dígitos 00») el sistema puede interpretar la información y registro como el año 1900, como algún código especial, o una condición de error.

Esta instrucción tan simple puede provocar errores o fallos operativos en los sistemas informáticos, así como en aquellos otros sistemas operativos que dependan o sean subsidiarios de aquel sistema.

Hay que añadir, además, que algunos sistemas informáticos pueden no estar adaptados para realizar operaciones o cálculos con fechas que comienzan en 1999, porque utilizan dígitos 99 en los campos de fecha como «entrada» para reflejar operaciones o tratamientos particularizados.

En consecuencia, la problemática que plantea la llegada del año 2000 en los sistemas informáticos no preparados o no corregidos adecuadamente puede, alterando la propia información y procesos informáticos, afectar a su vez y/o tener unos efectos circundantes sobre la información financiera y la propia gestión de las sociedades y

negocios -ya se trate de una gran y compleja corporación hasta un simple negocio individual- y pudiendo abarcar desde pequeños errores intrascendentes hasta la interrupción de las actividades de la sociedad.

Todo ello sin olvidar que el efecto mencionado puede afectar de forma significativa a las relaciones y los compromisos que la sociedad ha asumido respecto de su clientela y en relación con los posibles incumplimientos contractuales y de suministro de sus proveedores.

B. *La necesidad de establecer recomendaciones específicas sobre el «efecto 2000» que alerte a Administradores y Auditores en relación con su responsabilidad en la formulación y verificación de las cuentas anuales.*

Existe el riesgo de diferentes expectativas entre lo que los administradores y usuarios de la información financiera pueden esperar de la actuación del auditor ante el problema informático originado por la llegada del año 2000 y lo que éste, en cumplimiento de su trabajo de auditoría de cuentas, se encuentra obligado a realizar.

Ante esta situación cabe distinguir los siguientes aspectos:

Los efectos más significativos del cambio de fecha del Año 2000 pueden corresponderse con los sistemas operativos de la entidad y no tener influencia directa sobre los sistemas de información financiera.

No obstante, cualquier posible interrupción significativa o fallo de los sistemas operativos puede modificar el reconocimiento, la medición y el desglose de la información financiera; por ejemplo, la información sobre activos y pasivos que reflejen beneficios o privación de beneficios económicos futuros que se desprendan de las actividades operativas de la entidad.

Asimismo, la propia actividad de la sociedad puede quedar afectada por los efectos del citado problema informático en los sistemas operativos de sus clientes y proveedores, lo cual podría, incluso, llegar a alterar la buena marcha de la sociedad, con la consiguiente repercusión en sus cuentas anuales².

Por ello, las empresas que se encuentren afectadas por este problema deberán realizar las acciones que sean precisas para revisar, adaptar o corregir sus sistemas informáticos, a fin de evitar los efectos perniciosos antes mencionados. Estas actuaciones provocarán en dichas empresas una serie de gastos e inversiones que será necesario evaluar, y que deberán tener el oportuno reflejo en sus estados financieros.

En este sentido, y teniendo en cuenta la gran preocupación que ha suscitado esta problemática en los distintos ámbitos empresariales, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha dictado la Resolución, a nivel contable, de 20 de julio de 1998, sobre la información a incorporar en las cuentas anuales relativa al «efecto 2000». En dicha Resolución se contemplan dos aspectos de esta cuestión que los ad-

² De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

ministradores de las empresas deben, en su caso, reflejar en las cuentas anuales: por un lado, el tratamiento y registro de las operaciones realizadas o que se estime necesario realizar en las distintas aplicaciones y sistemas informáticos que pudieran afectar al balance y la cuenta de pérdidas y ganancias; y, por otro, la información a incluir a este respecto en la memoria explicativa de dichos estados financieros.

No obstante, la citada Resolución trata esta circunstancia sin incorporar nuevos criterios contables, distintos a los ya existentes, ya que, como se indica en su introducción, se entiende que los establecidos en la normativa en vigor son suficientes para recoger los posibles efectos que pudieran derivarse de dicha circunstancia, intentando únicamente, pues, y dado que este problema puede afectar a gran número de empresas, aclarar, sistematizar y homogeneizar la información que las empresas deben recoger en sus estados financieros como consecuencia de la llegada del año 2000.

Asimismo, y en relación a lo establecido en los párrafos precedentes, los auditores aplicarán los procedimientos de auditoría que estimen convenientes con el objeto de verificar que las cuentas anuales formuladas por los administradores reúnen los requisitos anteriormente mencionados y, en su caso, especificar en su informe cuál o cuáles son los aspectos que deberán ponerse de manifiesto para informar adecuadamente a los usuarios del informe de auditoría y de las cuentas anuales.

Cabe pues mencionar que, en relación a los efectos de la llegada del año 2000 y su incidencia sobre las cuentas anuales de las empresas, el auditor deberá realizar los procedimientos y pruebas de auditoría que considere adecuados en cada circunstancia, y que, en principio, no deben diferir de los aplicados en cualquier trabajo de auditoría cuando existe una contingencia de esta naturaleza.

II. OBJETO DE LA PRESENTE NORMA.

1. El objeto de la presente norma es establecer los criterios de actuación del auditor en la realización de sus trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros que puedan verse afectados por los problemas informáticos originados por el «efecto 2000». En este sentido esta norma trata de:

1.1. Orientar sobre los procedimientos y pruebas de auditoría que los auditores deben llevar a cabo a fin de obtener la evidencia suficiente y adecuada de la información que sobre esta cuestión debe venir reflejada en los estados financieros auditados.

1.2. Orientar sobre el efecto que las distintas circunstancias que pudieran encontrarse en el desarrollo del trabajo de auditoría relativas a esta cuestión debieran tener en el informe de auditoría.

2. No obstante, hay que señalar a este respecto que esta norma de auditoría, al igual que la norma contable aprobada al efecto, la cual no incorpora criterios que no estaban recogidos ya en la normativa vigente en dicha materia, no añade nuevos procedimientos a aplicar a los ya incluidos en la normativa vigente en materia de auditoría de cuentas, y que deben utilizarse ante cualquier contingencia de esta naturaleza que se produzca en la entidad auditada, ni tampoco supone una modificación de las responsabilidades del auditor en el desarrollo de su trabajo y en la emisión de su informe, sino que su objetivo es el de servir para sistematizar, aclarar y orientar la actuación del

auditor en el tratamiento de esta cuestión en sus trabajos de auditoría, a fin de que se pueda obtener una homogeneidad en las actuaciones de todos los auditores de cuentas en los trabajos de auditoría que vayan a realizar próximamente y que en gran número de ellos se verán afectados por dicha cuestión.

III. LA RESPONSABILIDAD DE LOS AUDITORES: EVALUACION DEL PROBLEMA. CONSULTAS QUE EL AUDITOR DEBERA FORMULAR A LOS ADMINISTRADORES.

3. Dado que es sumamente importante que el auditor llegue a comprender la probable relevancia que el «efecto 2000» puede tener en las cuentas anuales de la entidad a auditar, éste, a través de su propio conocimiento del negocio y mediante la oportunas conversaciones e indagaciones con los propios administradores, deberá evaluar las implicaciones que para la sociedad puede suponer dicha circunstancia, para lo cual necesitará obtener de éstos las explicaciones oportunas sobre, al menos, los siguientes aspectos:

3.1. La importancia de los procesos informáticos y su sensibilidad al cambio de fechas, así como aquellas otras posibles variables utilizadas por el sistema informático en las operaciones de la empresa en términos generales.

3.2. La naturaleza de los sistemas informáticos clave que generan información contable específica, y

3.3. El grado de dependencia de terceros (contratos externalizados, clientes, proveedores) que tienen los sistemas y actividades de la entidad, dependencia que podría provocar que un fallo en los sistemas de un tercero ejerciera un impacto directo sobre los importes o desgloses reflejados en las cuentas anuales.

4. El auditor deberá, basándose en el conocimiento existente del cliente y sus sistemas y en las consultas a los administradores, valorar el riesgo de que las cuentas anuales objeto de auditoría contengan informaciones incorrectas debido al problema del «efecto 2000». Si el riesgo inherente no se considera significativo, no se necesita ninguna tarea adicional de auditoría a menos que el auditor, en el transcurso de su trabajo, obtenga información que aconseje lo contrario. Por otra parte, si el riesgo es significativo, el auditor debe llevar a cabo lo siguiente:

4.1. Estudiar el plan de los administradores para controlar el riesgo.

4.2. Evaluar el impacto sobre las cuentas anuales, y

4.3. Diseñar procedimientos de auditoría para abordar el riesgo.

5. Las normas de auditoría exigen al auditor que obtenga un entendimiento de los procesos de contabilidad y sistemas de control interno que le resulte suficiente para planificar la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. Cuando la valoración preliminar del auditor sea que el riesgo de control no es muy elevado y que, por lo tanto, ha previsto fiarse de los controles, el auditor debe obtener evidencias de auditoría mediante pruebas de los controles que se van a aplicar. Por otro lado, cuando el auditor considere que el riesgo de control es alto y ha llegado a la conclusión de que el problema del «efecto 2000» tendrá una influencia significativa en las cuentas anuales, éste quizás necesite modificar el enfoque destinado a obtener evidencias de que

dichas cuentas no contienen informaciones erróneas, adoptando otro enfoque más sustantivo.

6. Las normas de auditoría exigen, también, que el auditor obtenga evidencia de auditoría adecuada y suficiente para basar en ella su opinión técnica sobre las cuentas anuales, teniendo en cuenta la evaluación de la importancia relativa y del riesgo de auditoría realizada por el auditor. La suficiencia de la evidencia es cuestión de juicio profesional. Si se da la circunstancia de que el cliente ha analizado el problema del «efecto 2000» sobre los estados financieros objeto de auditoría, o tiene planes para abordar dicho problema, el auditor necesitará obtener información sobre los planes de los administradores en relación con el riesgo de información incorrecta significativa y considerar si se han tratado de forma adecuada los efectos adversos del problema del «efecto 2000» sobre los estados financieros objeto de auditoría.

7. Al estudiar el análisis efectuado por los administradores el auditor puede consultar sobre factores o aspectos generales, tales como:

7.1. Si el análisis del efecto fue realizado de manera sistemática y se encuentra documentado dicho proceso analítico.

7.2. Si participaron en el proceso todas las unidades o partes del negocio o actividad empresarial significativas.

7.3. La información -o en su caso el resultado de pruebas- obtenida de los proveedores informáticos sobre sistemas empaquetados y sistemas externalizados.

7.4. Las habilidades, conocimientos y experiencia del personal implicado en el análisis del impacto.

8. Al estudiar los planes de los administradores y su implantación el auditor puede consultar:

8.1. Si los proyectos de sustitución o modificación de sistemas están siendo dirigidos por personal con experiencia en ese campo (ya sea interno o facilitado por proveedores externos o asesores).

8.2. Si se han comprometido recursos suficientes para la realización adecuada de los proyectos diseñados.

8.3. Si se han establecido calendarios apropiados para la implantación de dichos proyectos y si se han dedicado tiempo y recursos suficientes para comprobar el adecuado funcionamiento de los sistemas, una vez modificados o sustituidos.

8.4. Si se están supervisando rigurosa y regularmente los proyectos planificados.

8.5. Si los incumplimientos del plan han dado lugar a acciones extraordinarias o a cambios de proyectos.

9. Cuando los problemas del «efecto 2000» afecten a los sistemas de la entidad que producen o generan la información para la formulación de las cuentas anuales, por ejemplo, las estimaciones contables, el auditor debe examinar con especial cuidado los planes de los administradores al respecto.

10. En el supuesto de un trabajo de auditoría de cuentas consolidadas, el auditor deberá evaluar si los auditores de las entidades incluidas en dichas cuentas consolidadas, en la realización de la auditoría de las cuentas individuales de cada una de ellas, han actuado, en relación al problema del efecto 2000», conforme a lo dispuesto en esta norma técnica.

11. En relación a la información incluida por los administradores en las cuentas anuales, de acuerdo con lo establecido en la normativa contable a este respecto, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones específicas de los administradores sobre temas del «efecto 2000» cuando no existan expectativas razonables de disponer de otras evidencias.

12. Con la finalidad de clarificar el ámbito de la actuación del auditor en cuestiones relativas al «efecto 2000», éste puede considerar conveniente explicar al cliente el alcance y límites de esta actuación mediante comunicaciones a tal efecto durante los trabajos de auditoría precedentes al año 2000.

13. Durante la realización del trabajo de auditoría, el auditor puede detectar problemas relacionados con el «efecto 2000» que representen deficiencias significativas en el diseño o el funcionamiento de los sistemas contables y de control interno de la entidad auditada, que puedan afectar a la información financiera y que necesiten ser comunicados formalmente a los administradores, de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en la Norma Técnica de Auditoría sobre «la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno». Además, el auditor puede detectar otras deficiencias provocadas por el problema del «efecto 2000» que, a pesar de no estimarse como significativas, puedan ser de interés para los administradores; en tales casos debe plantearse informar de estos problemas a los administradores para que sean solucionados.

14. Al realizar comunicaciones de este tipo, el auditor necesita asegurarse de que los administradores comprenden los límites del trabajo en el que se basan los comentarios (que serían únicamente los necesarios para cumplir con las responsabilidades de auditoría) y que, por tanto, el hecho de no emitir dichas comunicaciones no implica que no haya deficiencias.

15. Igualmente, el auditor puede informar de los problemas al comité de auditoría, cuando éste exista, o a los encargados del gobierno de las empresas, como la junta de accionistas o el consejo de administración. El auditor necesita definir detalladamente las limitaciones de los comentarios para asegurarse de que el comité de auditoría no extrae conclusiones erróneas, en relación con el alcance del trabajo realizado en esta cuestión. Cualquier posible comentario debe realizarse en el contexto de la responsabilidad del auditor de dar su opinión sobre las cuentas anuales.

IV. EL POSIBLE EFECTO EN EL INFORME DE AUDITORIA

16. El tratamiento a dar por el auditor en su informe de auditoría a las distintas situaciones que puedan plantearse en relación a los problemas del «efecto 2000» no suponen una modificación de lo ya establecido en las Normas Técnicas de Auditoría, epígrafe «Normas Técnicas sobre Informes». Sin embargo, resulta conveniente reseñar algunas de las situaciones en las que el auditor podrá encontrarse con más frecuencia y el tratamiento que correspondería seguir en cada una de ellas, en función de su importancia relativa respecto a las cuentas anuales auditadas:

16.1. Puede ser necesario emitir una opinión con salvedades o desfavorable cuando existan errores o incumplimientos de principios y normas de contabilidad ge-

neralmente aceptados en el tratamiento dado en las cuentas anuales a las cuestiones del «efecto 2000».

16.2. Puede ser necesario emitir una opinión con salvedades o denegar la opinión cuando existan incertidumbres o limitaciones al alcance por no disponer el auditor de evidencias necesarias en relación con el efecto del «Año 2000».

16.3. En relación con el desglose de información que los administradores incluyan en la Memoria, sobre el «efecto 2000», el auditor considerará la posibilidad de incluir un párrafo de énfasis específico a este respecto, cuando, a pesar de que las explicaciones contenidas en la Memoria sean suficientemente clarificadoras, estime conveniente resaltar la relevancia de esta información.

17. A medida que se aproxime el Año 2000, el auditor debe prestar una especial atención a la información incluida en las cuentas anuales en relación a los efectos de este problema, de acuerdo con lo establecido en la Resolución de 20 de julio de 1998 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a este respecto.

17.1. El auditor debe obtener evidencia adecuada y suficiente que indique que las cuentas anuales contienen, en relación al «efecto 2000», la información necesaria para su correcta interpretación. Cuando el auditor posea una base razonable para considerar que los problemas del «efecto 2000» pueden producir una influencia significativa en las cuentas anuales y no haya podido obtener evidencia suficiente al respecto (por incertidumbres o limitaciones al alcance) o haya detectado errores o incumplimientos de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, actuará de conformidad con lo indicado en los párrafos 17.1 y 17.2.

17.2. Para algunas entidades, la valoración del problema y los planes para abordarlo pueden ser insuficientes debido, por ejemplo, a que dichas entidades no posean los conocimientos técnicos o los recursos precisos para efectuar un análisis detallado y riguroso de sus sistemas, o por alguna de las causas indicadas en los apartados 8 y 9 de la Sección III de la presente norma técnica. En ciertos casos, puede que ni siquiera hayan tenido en cuenta la posibilidad de que el problema pudiera afectarles.

17.3. No es responsabilidad del auditor suplir la falta de análisis o planificación por parte de los administradores; si bien, solamente será apropiado formular salvedades basadas en una limitación al alcance si tienen algún efecto significativo en los estados financieros objeto de auditoría. Este tipo de salvedades también pueden ser necesarias, por ejemplo, cuando debido a la magnitud de las tareas y en la medida en que gran parte de la información pertinente se basa en propuestas e intenciones de los administradores, sea poco probable que un auditor pueda efectuar, por sí mismo o con la colaboración de expertos independientes, una valoración de la influencia del «efecto 2000» en las cuentas anuales, y los administradores no estén dispuestos a facilitar manifestaciones por escrito.

17.4. Si el auditor recibe manifestaciones por escrito y éstas constituyen la única evidencia disponible que se puede obtener razonablemente, aquél debe evaluar si existe una incertidumbre significativa en relación con el efecto en las cuentas anuales originados por el «efecto 2000».

17.5. Cuando el principal efecto sobre una entidad pudiera estar ocasionado por problemas que son externos a la propia entidad, tales como proveedores, clientes o

intercambio electrónico de datos, y ni los administradores ni el auditor tienen acceso directo a la información sobre terceros, puede existir una incertidumbre significativa. El auditor valorará las consecuencias de esta situación en su opinión sobre las cuentas anuales.

18. Asimismo, es necesario tener en cuenta los aspectos a considerar en relación con el principio de empresa en funcionamiento:

18.1. En algunos casos, la valoración realizada por los administradores sobre la influencia del «efecto 2000» puede hacer que se cuestione la hipótesis de empresa en funcionamiento de la entidad, a menos que los administradores puedan emprender una acción eficaz para abordar este problema. Por ejemplo:

18.1.1. Sistemas críticos para el negocio que pueden dejar de ser operativos después de una fecha determinada y no se pueden cambiar, o no se pueden instalar a tiempo sistemas nuevos.

18.1.2. Los sistemas integrados pueden hacer que cierta maquinaria vital quede igualmente inoperante y la entidad no puede permitirse el gasto de comprar otra, o no puede obtener maquinaria que la sustituya.

18.1.3. Proveedores o clientes clave de la entidad, de los cuales dependa ésta pueden sufrir problemas que perturben la cadena de suministros de manera que la entidad deba interrumpir sus actividades.

18.1.4. Un proveedor de hardware, software o de maquinaria controlada por ordenador, que no esté preparado para el «efecto 2000» puede verse amenazado por los costes de responsabilidad del producto y de las acciones legales.

18.1.5. Entidades de Seguros que por no haber adoptado las medidas necesarias en relación con los riesgos específicos de su actividad pueden sufrir un incremento de la siniestralidad o de reclamaciones en ejercicios posteriores.

18.2. El auditor debe analizar la evaluación realizada por los administradores sobre la influencia del «efecto 2000» en la entidad auditada y la información que a este respecto incluyen en las cuentas anuales, de conformidad con lo establecido en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 20 de julio de 1998, ya citada. Cuando en la preparación de las cuentas anuales correspondientes al período en curso exista alguna incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para continuar su actividad normal y, por tanto, sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, deberá reflejarse dicha incertidumbre en el informe de auditoría con la salvedad correspondiente, de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

19. En los supuestos en que deba emitirse un informe especial, requerido por cualquier organismo regulador del mercado (Banco de España, CNMV, DGS, u otra), el auditor deberá expresar, en un apartado específico de dicho informe, los procedimientos que ha llevado a cabo (cuestionarios utilizados, tipos de pruebas realizadas, etc.) para evaluar las soluciones que los administradores hayan adoptado en relación con el problema del «Año 2000» y sus efectos. En este mismo apartado se indicarán las debilidades significativas que se hayan identificado y se transmitirá cualquier otra información útil para que los organismos indicados puedan desarrollar sus funciones de supervisión.

2.1.9. Resolución de 15 de junio de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre errores e irregularidades.

(BOE 3 de agosto de 2000) (BOICAC nº 42/Junio 2000)

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 18 de julio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre errores e irregularidades (provisional). (BOE de 7 de octubre de 1999) (BOICAC nº 38/Junio 1999).
- Resolución de 15 de junio de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre errores e irregularidades. (BOE 3 de agosto de 2000) (BOICAC nº 42/Junio 2000).

Las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC, Nº 4), establecen, en el epígrafe 1.5.3, que: *«El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales».*

Asimismo, en el apartado «Objetivos de la Auditoría de Cuentas Anuales» de las citadas Normas Técnicas de Auditoría, se establece que: *«En la planificación de su examen, el auditor debe considerar la detección de los errores e irregularidades producidas, que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, sin embargo no será responsable de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directivos o personal de la entidad auditada».*

A estos efectos, con el objeto de establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor en relación con la detección, e información correspondiente, de los errores e irregularidades que pudieran existir en los estados financieros a auditar, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre «Errores e Irregularidades», para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹.

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 18 de junio de 1999 (B.O.E., 7- 10-1999) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 38, de junio de 1999, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, que modifican su redacción en algunos aspectos. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas,

la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre «errores e irregularidades», incluyendo determinadas modificaciones respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas».

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE «ERRORES E IRREGULARIDADES»

Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, establecen en el epígrafe 1.5.3, lo siguiente:

«El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales.»

Asimismo, en el apartado «Objetivos de la Auditoría de Cuentas Anuales» de las citadas Normas Técnicas de Auditoría, se establece lo siguiente:

«En la planificación de su examen, el auditor debe considerar la detección de los errores e irregularidades producidas, que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, sin embargo no será responsable de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directivos o personal de la entidad auditada.»

2. El término «*error*» se refiere, en el contexto de esta norma técnica, a actos u omisiones no intencionados cometidos por uno o más individuos, sean de los administradores, de la dirección, de los empleados de la entidad auditada, o de terceras personas ajenas a ésta, que alteran la información contenida en las cuentas anuales², tales como:

- Errores aritméticos o de transcripción en los registros y datos contables.
- Inadvertencia o interpretación incorrecta de hechos.
- Aplicación incorrecta de principios y normas contables.

3. El término «*irregularidad*» se refiere, en el contexto de esta norma técnica, a los actos u omisiones intencionados, cometidos por uno o más individuos, sean de los administradores, de la dirección, de los empleados de la entidad auditada, o de terceras personas ajenas a ésta, que alteran la información contenida en las cuentas anuales

La irregularidad puede suponer, entre otros:

- Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos.
- Apropiación indebida y utilización irregular de activos.
- Supresión u omisión de los efectos de transacciones en los registros o documentos.
- Registro de operaciones ficticias.
- Aplicación indebida e intencionada de principios y normas contables.

4. Los errores e irregularidades tienen en su intencionalidad el factor primordial de diferenciación. Sin embargo, en ocasiones resulta difícil determinar dicha intencionalidad, sobre todo en aspectos relacionados con estimaciones contables o en aplicación e interpretación de principios y normas de contabilidad».³

5. cualquier auditoría de cuentas anuales está sujeta al inevitable riesgo de que algunos errores e irregularidades significativos no sean detectados, incluso cuando se planifica y ejecuta adecuadamente de acuerdo con las normas técnicas de auditoría. El riesgo de no detectar irregularidades es mayor que el de no descubrir errores, ya que normalmente la irregularidad va acompañada de actuaciones tendentes a ocultarlo, tales como colusiones, falsificaciones, omisiones deliberadas en el registro de transacciones o justificaciones inadecuadas al auditor.

El auditor llevará a cabo su actuación con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que puede encontrar circunstancias o hechos que indiquen la existencia de errores e irregularidades.

Objeto de la norma

6. El objeto de esta norma técnica es establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor, así como delimitar su responsabilidad en la detección de errores e irregularidades que afecten significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales,

² De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

³ Ver NTA sobre estimaciones contables.

y en consecuencia su efecto en el informe de auditoría, así como la comunicación a la Dirección y en su caso a los Organismos Reguladores.

Ámbito de la norma

7. La referencia a la expresión auditoría de cuentas anuales en la presente norma técnica se hace extensible a todos aquellos otros trabajos de auditoría de cuentas sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas.

Responsabilidad de los Administradores y de la Dirección

8. La prevención y detección de errores e irregularidades corresponde a los administradores y a la Dirección, a través de la implantación y funcionamiento continuado de los adecuados sistemas contables y de control interno. Dichos sistemas reducen pero no eliminan la posibilidad de errores e irregularidades.

Responsabilidad y actuación del auditor

9. El auditor no es responsable de la prevención de errores e irregularidades. Sin embargo, al planificar la auditoría, el auditor debe evaluar el riesgo de que las cuentas anuales estén afectadas por errores e irregularidades significativos y debe preguntar a la Dirección y, en su caso, a los administradores si tienen conocimiento de la existencia de algún error e irregularidad significativo.

10. La existencia de sistemas de contabilidad y procedimientos de control interno eficientes reducen la posibilidad de errores e irregularidades en las cuentas anuales, aunque siempre hay riesgo de que los controles internos no funcionen tal como se diseñaron. Asimismo, cualquier sistema de contabilidad y de control interno puede ser ineficaz ante irregularidades ocasionadas por colusiones entre empleados o cometidas por la dirección.

11. Además de las debilidades detectadas del sistema contable y de control interno, pueden existir hechos o circunstancias que incrementen el riesgo de errores e irregularidades, tales como:

- Aspectos relativos a la integridad y competencia de la Dirección.
- Presiones no usuales tanto internas como externas a la Sociedad.
- Transacciones no habituales.
- Problemas en la obtención de evidencia suficiente y adecuada.

En el Anexo a esta Norma se recogen algunos ejemplos de estos hechos y circunstancias.

12. Basándose en la evaluación del riesgo, el auditor debe diseñar los procedimientos de auditoría necesarios para obtener seguridad razonable de que las irregularidades y errores significativos que pudieran existir y afecten significativamente a las cuentas anuales, consideradas en su conjunto, se detecten adecuadamente.

En consecuencia, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada de que no se han producido errores e irregularidades que puedan tener un efecto significativo

en las cuentas anuales, o de que si se han producido su efecto en éstas ha sido reflejado adecuadamente.

13. Debido a las limitaciones inherentes a toda auditoría, existe un riesgo inevitable de que no se detecten errores e irregularidades que afecten significativamente a las cuentas anuales. La posible detección posterior de éstos, relativos al período al que se refiere el informe del auditor, no implica por sí solo que éste no haya seguido los principios básicos y los procedimientos esenciales que rigen una auditoría. El cumplimiento por el auditor de las normas técnicas de auditoría se pone de manifiesto por la idoneidad de los procedimientos aplicados, los cuales deben haber tenido en consideración las circunstancias específicas del trabajo, así como por el reflejo de los resultados obtenidos en sus papeles de trabajo y en el informe de auditoría.

Procedimientos cuando hay indicios de la existencia de errores o irregularidades

14. Cuando de la aplicación de procedimientos de auditoría, diseñados teniendo en cuenta la evaluación del riesgo, se derivase la posible existencia de errores e irregularidades, el auditor debe evaluar sus efectos potenciales en las cuentas anuales. Si considera que son significativos, debe modificar los procedimientos previstos o aplicar otros adicionales.

15. La amplitud de procedimientos adicionales dependerá del criterio del auditor en relación con:

- a) La naturaleza de los errores o irregularidades que puedan presumirse;
- b) La probabilidad de que ocurran,
- c) La posibilidad de que un tipo concreto de error o irregularidad pueda tener efectos significativos en las cuentas anuales.

A menos que las circunstancias indiquen claramente lo contrario, el auditor no debe asumir que un caso de error o irregularidad es un hecho aislado. Si la irregularidad o error debiera haber sido prevenido o detectado por el sistema de control interno, el auditor debe reconsiderar su evaluación previa del mismo y, si es necesario, ajustar la naturaleza, programación y amplitud de sus procedimientos sustantivos.

16. La aplicación de estos procedimientos adicionales normalmente llevará al auditor a confirmar o a desestimar sus dudas sobre la existencia de errores e irregularidades.

Cuando no se resuelvan las dudas acerca de la existencia de algún error o irregularidad como consecuencia de los procedimientos adicionales aplicados, el auditor debe considerar su efecto e incidencia en el informe de auditoría.

17. Asimismo, el auditor deberá considerar las implicaciones de los errores o irregularidades significativos en otros aspectos de la auditoría, especialmente en relación con la fiabilidad de las manifestaciones de la Dirección.

En caso de errores o irregularidades no detectados por los controles internos o no incluidos en las manifestaciones efectuadas por la dirección, el auditor debe reconsiderar la evaluación efectuada del riesgo, así como la validez de las citadas manifestaciones de la Dirección.

Información de errores e irregularidades⁴

En el Informe de auditoría de las cuentas anuales

18. Si el auditor concluye que el error o irregularidad tiene efecto significativo o muy significativo en las cuentas anuales y que no ha sido adecuadamente considerado en las mismas, debe emitir una opinión con salvedad o desfavorable, según proceda, de acuerdo con las normas técnicas de auditoría sobre informes.

19. Si la entidad o las circunstancias impiden al auditor la obtención de evidencia suficiente y adecuada para evaluar si existen o si es probable que se hayan producido errores o irregularidades que puedan afectar significativamente a las cuentas anuales, debe expresar una opinión con salvedades o denegar su opinión, por la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría.

A la Dirección

20. El auditor debe comunicar a la dirección, tan pronto como sea posible, la existencia de errores significativos o irregularidades, aun cuando estas últimas no tengan un efecto significativo en las cuentas anuales, de acuerdo con lo previsto en las Normas Técnicas de Auditoría.

21. Para determinar quién es el representante adecuado de la empresa que debe ser informado de los posibles errores significativos o irregularidades encontradas o previsibles, el auditor debe valorar todas las circunstancias del caso.

Con respecto a la irregularidad, debe analizar la posibilidad de que esté implicado algún miembro de la alta dirección. En la mayoría de los casos que suponen una irregularidad, es adecuado informar del asunto a un nivel organizativo de la entidad superior al de las personas presuntamente implicadas. Cuando los últimos responsables de la gerencia tampoco estén exentos de dudas, normalmente el auditor debe obtener el adecuado asesoramiento legal como ayuda en la determinación de los procedimientos a seguir.

A las autoridades reguladoras (Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores, Dirección General de Seguros)

22. En relación con la presente Norma Técnica debe recordarse que el deber de secreto profesional establecido en los artículos 13 y 14 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas⁵, no resulta de aplicación frente a ciertas autoridades supervisoras en las circunstancias previstas en la Disposición Final Primera de dicha Ley, según la nueva redacción dada a su párrafo final por la Disposición Adicional Octava de la Ley 37/1998, de 16 de diciembre, de Reforma de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores, que establece:

⁴ Ver Contestación BOICAC 69/1.

⁵ En la actualidad artículo 25 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2.1.9. NTA SOBRE ERRORES E IRREGULARIDADES

«los auditores de las cuentas anuales de las entidades sometidas al régimen de supervisión previsto en la Ley 13/1992, sobre Recursos Propios y Supervisión en base consolidada de las entidades financieras, o de las entidades reguladas en la ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados o de las instituciones reguladas en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, sobre instituciones de inversión colectiva, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito al Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores o Dirección General de Seguros, según proceda, cualquier hecho o decisión, sobre la entidad o institución auditada, de la que haya tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones y que pueda:

- a) Constituir una violación grave del contenido de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establezcan las condiciones de su autorización o que regulen de manera específica el ejercicio de su actividad.*
- b) Perjudicar la continuidad de su explotación, o afectar gravemente a su estabilidad o solvencia.*
- c) Implicar la abstención de la opinión del auditor, o una opinión desfavorable o con reservas, o impedir la emisión del informe de auditoría⁶.»*

23. En consecuencia, los errores e irregularidades conocidos por el auditor de cuentas, y que correspondan al contexto de las obligaciones a que se refiere la disposición transcrita en el párrafo anterior, deberán ser comunicados a las autoridades correspondientes.

ANEXO EJEMPLOS DE HECHOS Y CIRCUNSTANCIAS QUE PUEDEN AUMENTAR EL RIESGO DE ERRORES E IRREGULARIDADES

Aspectos relativos a la integridad y competencia de la dirección

- La dirección está dominada por una persona o por un pequeño grupo y no existe consejo o comité de vigilancia con funcionamiento efectivo.
- Existe una estructura compleja en la entidad, que no parece justificada.
- Se omite continuamente la corrección de los puntos débiles en el control interno, cuando esas correcciones son viables.
- Existe una alta rotación en el personal clave de las áreas contable o financiera.
- Existe una infrautilización significativa y prolongada del personal del departamento de contabilidad.
- Se producen cambios frecuentes en los asesores legales o auditores.

⁶ Disposición adicional derogada por la disposición derogatoria única del Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Presiones no usuales tanto internas como externas a la Sociedad

- La actividad es decreciente y aumentan los incobrables.
- El fondo de maniobra es inadecuado, debido a la disminución de los beneficios o a una expansión demasiado rápida.
- Se deteriora la calidad del beneficio a través, por ejemplo, del mayor riesgo en ventas a crédito, cambios en las prácticas comerciales o utilización de procedimientos contables que lo aumentan.
- La entidad necesita una tendencia al alza de los beneficios para mantener la cotización de sus acciones, a causa de una oferta pública prevista, de una absorción o por cualquier otra razón.
- La empresa tiene una inversión importante en una actividad o línea de producto sujeta a cambios rápidos.
- La entidad depende especialmente de unos pocos productos o clientes.
- Presión financiera sobre la alta dirección.
- Se ejerce presión sobre el personal del área contable para que finalice las cuentas anuales en un período de tiempo anormalmente breve.

Transacciones no habituales

- Operaciones no habituales, especialmente si tienen lugar en momentos próximos al cierre del ejercicio, con efecto significativo en los resultados.
- Transacciones o tratamientos contables complejos.
- Transacciones con terceros vinculados con la empresa.
- Pagos a terceros (por ejemplo, a asesores legales, consultores o agentes) que parezcan excesivos en relación con los servicios prestados.

Problemas en la obtención de la evidencia suficiente y adecuada

- Registros no adecuados, archivos incompletos, ajustes excesivos en libros y cuentas, y transacciones no registradas de acuerdo con procedimientos normales y excesivas cuentas de orden.
- Documentación inadecuada de las transacciones como, por ejemplo, ausencia de la debida autorización, soportes documentales no disponibles y alteración de los documentos (estos problemas de documentación tienen mayor importancia cuando se refieren a operaciones importantes o inusuales).
- Existencia de un excesivo número de diferencias entre los registros contables y las confirmaciones de terceros⁷ o bien de evidencias contradictorias o de cambios inexplicables en los ratios operativos.
- Se dan al auditor, por parte de la dirección, evasivas o respuestas poco razonables.

⁷ Ver NTA sobre confirmaciones de terceros.

Algunos factores relacionados con el tratamiento informático de los datos, vinculados con las circunstancias y hechos mencionados en los puntos anteriores pueden incluir:

- Imposibilidad de extraer información de los archivos informáticos, debido a la falta de actualización o, incluso, a la ausencia de documentación de los registros o programas.
- Existencia de un amplio número de cambios en los programas que no han sido documentados, aprobados o verificados.
- Inadecuado cuadro global entre las transacciones en procedimiento automatizado y las bases de datos de las cuentas financieras.

2.1.10. Resolución de 24 de julio de 2001 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre estimaciones contables.

(BOE 8 de noviembre de 2001) (BOICAC nº 47/Septiembre 2001).

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 19 de junio de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre estimaciones contables (provisional). (BOE 3 de agosto de 2000) (BOICAC nº 42/Junio 2000).
- Resolución de 24 de julio de 2001 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre estimaciones contables. (BOE 8 de noviembre de 2001) (BOICAC nº 47/Septiembre 2001).

En los estados financieros presentados por las distintas entidades figuran, normalmente, algunas partidas cuyos importes no pueden determinarse de forma exacta, al no existir normas o criterios precisos para ello, por lo que deben ser estimados de modo aproximado por los administradores de dichas entidades. Dichas estimaciones se realizan con frecuencia en condiciones de incertidumbre sobre el resultado de hechos que han ocurrido o que es probable que sucedan, utilizando por tanto juicios de valor. Como consecuencia de esto, el riesgo en un trabajo de auditoría de cuentas es mayor cuando en los estados financieros que se están auditando existe un gran número de estimaciones contables.

A estos efectos, con el objeto de establecer reglas y suministrar criterios al auditor en relación con su trabajo de auditoría de las estimaciones contables contenidas en las cuentas anuales que audite, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre «Estimaciones Contables», para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 19 de junio de 2000 (B.O.E., 3- 8-2000) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 42, de junio de 2000, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, que modifican mínimamente su redacción en algunos aspectos.

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas²,

la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas³, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre «Estimaciones Contables», incluyendo pequeñas modificaciones de redacción respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas».

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE ESTIMACIONES CONTABLES

INTRODUCCIÓN

1. Las Normas Técnicas de Auditoría establecen en los párrafos 2.3.8.d, 2.5.23, 2.5.24 y 2.5.29 lo siguiente:

«2.3.8.d. El auditor debe llegar a un nivel de conocimiento del tipo de negocio de la entidad que le permita planificar y llevar a cabo su examen siguiendo las Normas Técnicas de Auditoría. Ese nivel de conocimiento debe permitirle tener una opinión de los acontecimientos, transacciones y prácticas que puedan tener a su juicio un efecto significativo en las cuentas anuales. El conocimiento del negocio de la entidad ayuda al auditor a, entre otras, las siguientes identificaciones:... d) Evaluar la razonabilidad de las estimaciones en áreas tales como la valoración de existencias, criterios de amortización, dotaciones a las provisiones para insolvencias, porcentaje de terminación de proyectos en contratos a largo plazo, dotaciones extraordinarias, etc.»

«2.5.23. La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:

.....

e) Cálculos

.....»

«2.5.24. Los datos contables y, en general, toda información interna, no pueden considerarse por sí mismos, evidencia suficiente y adecuada. El auditor debe llegar a la convicción de la razonabilidad de los mismos, mediante la aplicación de las pruebas necesarias.»

² En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

³ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

«2.5.28. Los cálculos consisten en la comprobación de la exactitud aritmética de los registros contables y de los cálculos y análisis realizados por la entidad o en la realización de cálculos independientes.»

2. Por «estimación contable» se entiende la determinación del importe de una partida en ausencia de normas o criterios precisos para calcularla.

Como ejemplos pueden citarse los siguientes:

- Provisiones para reducir las existencias y las cuentas a cobrar a su valor estimado de realización.
- Amortizaciones que imputan el coste del activo fijo a lo largo de su vida útil estimada.
- Impuestos anticipados y diferidos.
- Provisión para cubrir una pérdida que puede surgir en un litigio.
- Pérdidas en contratos de construcción en marcha.
- Provisiones para cubrir garantías.

OBJETO DE LA NORMA

3. El objeto de esta Norma Técnica de Auditoría es establecer reglas y suministrar criterios sobre la auditoría de las estimaciones contables contenidas en las cuentas anuales⁴. Con este objetivo, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con las estimaciones contables.

ÁMBITO DE APLICACIÓN

4. La referencia a la expresión auditoría de cuentas anuales en la presente norma técnica se hace extensible a todos aquellos trabajos de auditoría sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas.

RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES Y DE LA DIRECCION

5. Los administradores y la dirección son responsables de las estimaciones contables incluidas en la información financiera. Estas estimaciones se hacen con frecuencia en condiciones de incertidumbre, en relación con el resultado de hechos que han ocurrido o que es probable que sucedan, e implican la utilización de juicios de valor. Como consecuencia, el riesgo de errores significativos es mayor cuando se han realizado estimaciones.

NATURALEZA DE LAS ESTIMACIONES CONTABLES

6. La determinación de una estimación contable puede ser simple o compleja, dependiendo de la naturaleza de la partida. Por ejemplo, la imputación de un cargo por

⁴ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

alquiler puede apoyarse en un simple cálculo, mientras que la estimación de una provisión para existencias de movimiento lento o la determinación del exceso de valoración en los inventarios puede implicar un análisis complejo de los datos actuales y un pronóstico de las ventas futuras.⁵

En las estimaciones complejas se requiere un elevado grado de conocimientos especializados, así como el ejercicio del propio criterio profesional.

7. Las estimaciones contables pueden determinarse como una parte de la rutina del sistema contable, de manera repetitiva, o pueden ser no rutinarias, apareciendo sólo al final del ejercicio. En muchos casos, se realizan empleando una fórmula basada en la experiencia histórica, como puede ser la utilización de tasas estándar para la depreciación de cada clase de activo fijo, o porcentajes estándares sobre las ventas para calcular una provisión por garantías post-venta.

En tales casos, la fórmula utilizada debe de ser revisada periódicamente por la dirección, por ejemplo, evaluando nuevamente el período de vida útil restante de los inmovilizados o comparando los resultados actuales con los estimados, ajustándola cuando sea necesario.

8. La incertidumbre asociada con una partida, o la falta de información suficiente, pueden imposibilitar la realización de una estimación razonable, en cuyo caso el auditor ha de evaluar si su informe requiere salvedades o incluso una opinión denegada, al objeto de cumplir con la norma técnica de auditoría sobre informes.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

9. El auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada sobre si las estimaciones contables son razonables, dadas las circunstancias y, cuando ello sea necesario, que han sido adecuadamente presentadas en las cuentas anuales.

La evidencia disponible para soportar las estimaciones contables suele ser más difícil de obtener y menos concluyente que la relativa a otras partidas de las cuentas anuales.

10. El conocimiento de los procedimientos y métodos, incluidos los sistemas contables y de control interno, utilizados por la dirección en la realización de estimaciones contables, es normalmente importante para el auditor en la determinación de la naturaleza, programación y extensión de los procedimientos de auditoría.

11. El auditor debe adoptar uno de los siguientes enfoques, o bien la combinación de ellos, en la auditoría de las estimaciones contables:

- a) Revisión de los hechos posteriores, que confirmen la estimación realizada.
- b) Revisión y comprobación del proceso utilizado por la dirección para realizar las estimaciones.
- c) Utilización de una estimación independiente, comparándola con la realizada por la dirección.

⁵ Ver NTA sobre evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas.

REVISIÓN DE HECHOS POSTERIORES

12. Las transacciones y hechos que ocurren después del cierre, pero antes de la finalización del trabajo de auditoría, pueden suministrar evidencia relativa a las estimaciones contables realizadas por la dirección. Su revisión por el auditor puede reducir o, incluso, hacer desaparecer la necesidad de revisar y comprobar el proceso utilizado por la dirección para la realización de estimaciones, o de utilizar estimaciones independientes en la evaluación de la razonabilidad de las establecidas por la dirección.

REVISIÓN Y COMPROBACIÓN DEL PROCESO UTILIZADO POR LA DIRECCIÓN

13. Las etapas incluidas en la revisión y comprobación del proceso utilizado por la dirección normalmente son las siguientes:

- Evaluación de los datos y consideración de las hipótesis en las que se basan las estimaciones;
- Verificación de los cálculos efectuados en la estimación,
- Comparación, cuando sea posible, de las estimaciones realizadas en períodos anteriores con los resultados reales;
- Consideración de los procedimientos de aprobación por la dirección de las estimaciones contables.

Evaluación de los datos y de las hipótesis

14. El auditor normalmente tendrá en cuenta:

- a) si los datos en los que se basan las estimaciones son razonablemente precisos, completos y relevantes. Cuando se utilicen datos contables, éstos deben ser consistentes con los procesados por el sistema contable. Por ejemplo, en la determinación de una provisión por garantías post-venta, el auditor debe obtener seguridad razonable de que los datos relativos a los productos vendidos que se encuentran todavía en garantía, así como el período de la misma, coinciden con la información de las ventas procedente del sistema contable.
- b) si los datos recopilados se han analizado adecuadamente y si han sido proyectados con criterios razonables para determinar la estimación contable. Como ejemplo pueden citarse los análisis de antigüedad de las cuentas a cobrar y la proyección del número de meses de demanda que pueden satisfacerse con las mercancías en almacén, en base a la utilización pasada y prevista.
- c) si la entidad tiene una base adecuada que justifique las principales hipótesis utilizadas en las estimaciones contables.

En algunos casos, las hipótesis pueden basarse en estadísticas industriales o gubernamentales, tales como tasas futuras de inflación, tipos de interés, datos de empleo y crecimiento esperado del mercado. En otros casos serán específicas para la entidad y se basarán en datos generados internamente.

15. El auditor también puede obtener evidencia mediante fuentes externas a la empresa. Por ejemplo, cuando examine una provisión relativa a la obsolescencia de las existencias, calculada por referencia a las ventas futuras previstas, además de exami-

nar datos internos tales como niveles pasados de ventas, pedidos en cartera y tendencias del mercado, puede obtener evidencia con análisis del mercado y con proyecciones de ventas del sector.

De igual manera, cuando examine las estimaciones de la dirección acerca de las posibles implicaciones financieras de litigios o reclamaciones, el auditor puede obtener comunicación directa con los asesores legales de la entidad.⁶

16. Al evaluar las hipótesis en las que se basan las estimaciones, el auditor considerará entre otras cuestiones, si son:

- Razonables, en el marco de los resultados actuales de los hechos previstos en períodos anteriores.
- Congruentes con las hechas en otras estimaciones contables;
- Consistentes con los planes de la dirección que se consideren apropiados.

El auditor debe prestar especial atención a las hipótesis que son sensibles a variaciones, a las de carácter subjetivo y a las susceptibles de contener errores significativos.

17. En el caso de procesos complejos de estimación que impliquen la aplicación de técnicas especializadas, el auditor puede considerar necesario utilizar el trabajo de un experto, por ejemplo, de un ingeniero que estime la cuantía de las reservas de mineral en una explotación extractiva. (Véase al respecto la Norma Técnica sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas).

18. El auditor revisará la razonabilidad de los procedimientos de cálculo utilizados por la dirección para la preparación de estimaciones contables. Esta revisión tendrá en cuenta el conocimiento del auditor de los resultados de las estimaciones efectuadas por la entidad en períodos previos, los criterios utilizados por otras entidades del mismo sector y los planes futuros de la dirección puestos en su conocimiento.

Verificación de los cálculos

19. El auditor habitualmente comprobará los cálculos realizados por la dirección. La naturaleza, programación y alcance de sus comprobaciones dependerán de factores tales como la complejidad inherente en el cálculo de la estimación, su evaluación de los procedimientos y métodos utilizados por la entidad en su determinación y su importancia relativa en el contexto de la información financiera.

Comparación de las estimaciones anteriores con sus resultados actuales

20. El auditor normalmente comparará las estimaciones hechas para períodos previos con los resultados reales para ayudarle a:

- a. Obtener evidencia sobre la fiabilidad global de los procedimientos de la entidad en la determinación de estimaciones,
- b. Considerar si es necesario introducir modificaciones en los procedimientos de cálculo utilizados; y

⁶ Ver NTA sobre evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas.

- c. Evaluar si las diferencias entre las estimaciones previas y los resultados de las mismas actualmente conocidos han sido cuantificadas y que, cuando ha resultado necesario, se han realizado los ajustes adecuados.

Evaluación de los procedimientos de la dirección para la aprobación de las estimaciones.

21. Las estimaciones contables significativas normalmente se revisan y aprueban por la dirección. En general, el auditor debe comprobar si ello se lleva a cabo en el nivel adecuado de la dirección y si queda constancia en los documentos apropiados.

UTILIZACIÓN DE UNA ESTIMACIÓN INDEPENDIENTE

22. El auditor puede hacer u obtener una estimación independiente, y compararla con la preparada por la dirección. En el caso de que esté utilizando el trabajo de un experto independiente, normalmente debe evaluar los datos, considerar las hipótesis y comprobar los procedimientos de cálculo utilizados en su realización (véase al respecto la Norma Técnica sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas). También puede ser adecuado comparar las estimaciones contables realizadas en períodos anteriores con los resultados actualmente conocidos de las mismas.

EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

23. El auditor realizará una evaluación final de la razonabilidad de las estimaciones, basada en su conocimiento de la actividad del cliente, así como de si las estimaciones son congruentes con otra evidencia de auditoría obtenida durante su trabajo.

24. El auditor evaluará si existen hechos o transacciones posteriores significativas, que puedan afectar a los datos y a las hipótesis utilizadas en la determinación de las estimaciones contables.

25. Dadas las características propias de toda estimación contable, la evaluación de las diferencias puede resultar más difícil que en otras áreas de la auditoría. Cuando exista una diferencia entre el importe estimado por el auditor, adecuadamente soportado por la evidencia disponible, y la estimación incluida en las cuentas anuales, el auditor debe determinar si tal diferencia puede requerir ajuste.

Tal ajuste puede no ser necesario si la diferencia con el importe incluido en las cuentas anuales se encuentra en un intervalo de estimación aceptable.

Sin embargo, si el auditor cree que la diferencia no es razonable, solicitará de a la dirección que revise la estimación. Si ésta rehúsa hacerlo, el auditor considerará la diferencia entre la cifra contabilizada y el importe más probable, si éste fuera cuantificable, junto con los restantes errores con objeto de determinar si sus efectos en las cuentas anuales, consideradas en su conjunto, son o pueden ser significativos.

26. El auditor también evaluará si las diferencias concretas, que han sido aceptadas como razonables, aparecen sesgadas en una sola dirección, de forma que, por acumulación, pueden tener un impacto significativo en las cuentas anuales. En tales casos, debe evaluar las estimaciones contables en su conjunto.

2.1.11. Resolución de 25 de julio de 2001 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre procedimientos analíticos.

(BOE 8 de noviembre de 2001) (BOICAC nº 47/Septiembre 2001)

Esta Norma Técnica de Auditoría, que se reproduce en su versión actualizada, ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 20 de junio de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre procedimientos analíticos (provisional). (BOE 4 de agosto de 2000) (BOICAC nº42/Junio 2000).
- Resolución de 25 de julio de 2001 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre procedimientos analíticos. (BOE 8 de noviembre de 2001)BOICAC nº 47/Septiembre 2001).

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC Nº 4), contemplan, como uno de los métodos de obtención de evidencia por el auditor, la aplicación de técnicas de examen analítico en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas.

A estos efectos, con el objeto de establecer reglas y suministrar criterios al auditor sobre la aplicación de procedimientos analíticos en la realización de los trabajos de auditoría de cuentas, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España se presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre «Procedimientos analíticos», para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 20 de junio de 2000 (B.O.E., 4- 8-2000) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 42, de junio de 2000, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas².

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, que modifican mínimamente su redacción en algunos aspectos. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

² En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas³,

la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas⁴, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre «Procedimientos Analíticos», incluyendo pequeñas modificaciones de redacción respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas».

Madrid, 25 de julio de 2001

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

INTRODUCCIÓN

1. Las Normas Técnicas de Auditoría establecen, en los párrafos 2.5.1, 2.5.23 y 2.5.30, lo siguiente:

2.5.1. *«Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas.»*

2.5.23. *«La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:*

.....
f) *Técnicas de examen analítico.»*

2.5.30. *«Las técnicas de examen analítico consisten en la comparación de los importes registrados con las expectativas desarrolladas por el auditor al evaluar las interrelaciones que razonablemente puedan esperarse entre las distintas partidas de la información financiera auditada (estudio de los índices y tendencias más significativas, investigación de variaciones y transacciones atípicas, análisis de regresión, cálculos globales de razonabilidad de saldos respecto a ejercicios anteriores y presupuestos, etc.).»*

2. De acuerdo con lo establecido en el párrafo 2.5.6. de las normas técnicas de auditoría, se entiende por evidencia suficiente

³ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

⁴ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

«...aquél nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas anuales que se someten a su examen. Debe tenerse presente que bajo este contexto el auditor no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen. Por lo tanto, puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control, realizando pruebas de auditoría, mediante muestreo (estadístico o de selección en base subjetiva), mediante pruebas analíticas o a través de una combinación de ellas.»

3. Se entiende por procedimientos analíticos el análisis de ratios y tendencias significativas, incluyendo la correspondiente investigación de partidas y fluctuaciones que no sean coherentes con otra información relevante o que se desvíen sustancialmente de los importes previstos o estimados.

OBJETO DE LA NORMA

4. El objeto de esta norma es establecer reglas y suministrar criterios sobre la aplicación de los procedimientos analíticos en la realización del trabajo de auditoría de cuentas.

5. El auditor en general aplicará los oportunos procedimientos analíticos en las etapas de planificación y revisión global de la auditoría. Asimismo, pueden utilizarse estos procedimientos en otras etapas del trabajo.

ÁMBITO DE APLICACIÓN

6. La referencia a la expresión auditoría de cuentas en la presente norma técnica se hace extensible a todos aquellos trabajos de auditoría de cuentas sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas.

NATURALEZA Y FINALIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

Naturaleza

7. La elección de las técnicas, métodos, análisis (incluso utilizando técnicas estadísticas avanzadas) y nivel de aplicación de los procedimientos analíticos dependen del criterio profesional del auditor en cada caso concreto.

- 8.** Los procedimientos analíticos pueden incluir entre otros:
- a. La investigación de partidas y fluctuaciones inusuales.
 - b. La explicación de las desviaciones significativas con respecto a los importes previstos o presupuestados.
 - c. El análisis de ratios y tendencias significativas. Este análisis incluye la comparación de la información financiera de la entidad auditada con:
 - i. La información financiera similar de periodos anteriores.
 - ii. Las expectativas del auditor respecto al resultado de algunas estimaciones, tales como provisiones o dotaciones con cargo a resultados en concepto de amortización o depreciación de activos.

- iii. La información del sector de actividad en que la empresa auditada desarrolla su negocio.
 - iv. La información de otras entidades de tamaño comparable del mismo sector de actividad.
 - d. El estudio de elementos clave de la información financiera de los que, como es el caso de los márgenes brutos, puede esperarse un comportamiento basado en la experiencia de la entidad.
 - e. El estudio de la relación entre cierta información financiera y otra información no financiera, tales como la correlación entre los gastos de personal y el número de empleados.
9. Los procedimientos analíticos pueden utilizarse para analizar cualquier componente de la información financiera, así como de la información consolidada, de componentes de empresa, filiales, divisiones, segmentos, etc.

Finalidad

10. Los procedimientos analíticos tienen la siguiente finalidad en el contexto de una auditoría de cuentas:

- a. Ayudar al auditor en la planificación del trabajo, determinando la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.
- b. Ayudar al auditor en la planificación del trabajo, determinando la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.
- c. Convertirse en una técnica de revisión global de la información financiera en la etapa de supervisión del trabajo de auditoría.

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS EN LA PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA.

11. El auditor debería aplicar procedimientos analíticos durante la etapa de planificación de su trabajo, para mejorar su comprensión de la actividad de la entidad auditada y para identificar las áreas de mayor riesgo potencial.

12. La aplicación de los procedimientos analíticos en la planificación del trabajo ayuda al auditor en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.

13. En la aplicación de los procedimientos analíticos en la etapa de planificación de la auditoría se utiliza tanto información financiera como no financiera.

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS UTILIZADOS COMO PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.

14. Los procedimientos sustantivos para reducir el riesgo de detección en relación con la información incluida en las cuentas anuales⁵, pueden consistir en pruebas

⁵ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

de detalle, procedimientos analíticos o una combinación de ambos. La decisión sobre los procedimientos a utilizar para alcanzar un objetivo concreto de auditoría descansa en el criterio profesional del auditor respecto a la eficacia y eficiencia de los procedimientos disponibles en la reducción del riesgo de que no se detecten errores significativos en la información incluida en las cuentas anuales.

15. En general, el auditor consultará a la dirección de la entidad sobre la disponibilidad y fiabilidad de la información necesaria para poder aplicar procedimientos analíticos, así como sobre el resultado de los procedimientos de esa naturaleza llevados a cabo por la entidad. Pueden utilizarse datos analíticos preparados por la entidad, bajo el supuesto de que el auditor tenga evidencia de que esos datos han sido preparados adecuadamente.

16. La utilización de procedimientos analíticos como pruebas substantivas tomará en consideración los factores siguientes:

- a. La confianza en los resultados esperados.
- b. La naturaleza de las actividades de la entidad auditada y su nivel de detalle de la información disponible.
- c. La relevancia y disponibilidad de información financiera (presupuestos, proyecciones, etc.) y no financiera (estadísticas de producción, detalles analíticos, etc.).
- d. La fiabilidad de la información disponible y del sistema de control interno diseñado para su preparación y compilación.
- e. Las fuentes de información disponibles, siendo preferibles las fuentes externas a las internas.
- f. La comparabilidad de la información disponible.
- g. El conocimiento obtenido por el auditor en actuaciones anteriores respecto a la fiabilidad de los sistemas de control interno y los problemas que han generado ajustes o salvedades en el informe de auditoría.

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS UTILIZADOS EN LA REVISIÓN GLOBAL DEL TRABAJO.

17. El auditor debería aplicar procedimientos analíticos al terminar o estar próxima la fecha de terminación del trabajo, como ayuda para formarse una opinión global sobre si la información financiera, en su conjunto, es consistente con su conocimiento de la actividad del cliente.

18. El resultado de los procedimientos analíticos pretende corroborar la opinión que haya podido formarse respecto a las afirmaciones de la dirección en el proceso de formular la información financiera auditada, ayudándole, en definitiva, a formarse una conclusión global sobre su razonabilidad o a identificar áreas que requieran la aplicación de pruebas de auditoría adicionales.

GRADO DE CONFIANZA EN LOS PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

19. La aplicación de procedimientos analíticos se basa en la hipótesis de que existen relaciones lógicas entre los datos y que seguirán existiendo, a falta de eviden-

cia en contrario. La existencia de tales relaciones proporciona evidencia respecto a la integridad, exactitud y validez de los datos producidos por el sistema contable. No obstante, la confianza a depositar en los resultados de la aplicación de procedimientos de revisión analítica dependerá de la valoración que haga el auditor del riesgo de que, aún dándose tales relaciones, puedan existir errores significativos.

20. El grado de confianza que el auditor deposita en los procedimientos analíticos depende de los factores siguientes:

- a. La importancia relativa de las partidas analizadas.
- b. Los resultados de otros procedimientos aplicados para lograr los mismos objetivos de auditoría.
- c. La precisión de las predicciones y estimaciones realizadas.
- d. La evaluación del riesgo de auditoría.
- e. La eficacia de los controles que afectan a la preparación de los datos e información utilizados.

INVESTIGACIÓN DE VARIACIONES ANORMALES

21. Cuando los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones significativas o relaciones inconsistentes con otra información relevante disponible, o que se desvía significativamente de los importes previstos o estimados, el auditor deberá investigar tales circunstancias, obteniendo la evidencia y las explicaciones adecuadas. Esta investigación es normalmente realizada por el auditor mediante: preguntas a la dirección de la entidad auditada, corroboración de las respuestas (por ejemplo, comparándolas con el conocimiento previo del negocio que tenga el auditor o con otras evidencias obtenidas durante la realización de la auditoría) y evaluación de la necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría cuando la explicación no se considera adecuada o no se puede proporcionar ninguna explicación.

2.1.12. Resolución de 26 de julio de 2001 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada.

(BOE 8 de noviembre de 2001) (BOICAC nº 47/Septiembre 2001).

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 16 de junio de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada (provisional). (BOE 3 de agosto de 2000) (BOICAC nº 42/Junio 2000).
- Resolución de 26 de julio de 2001 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada. (BOE 8 de noviembre de 2001) (BOICAC nº 47/Septiembre 2001).

Los artículos 209.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, y 5.1.e) del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990¹, establecen la obligación de incluir en el informe de auditoría las eventuales infracciones de la normativa a la que se encuentra sujeta la entidad auditada, que se hubiesen comprobado durante la realización de los trabajos y que puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales².

A estos efectos, con el objeto de establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor en relación con la detección, e información correspondiente, de los eventuales incumplimientos de la normativa a la que la entidad auditada se encuentra sujeta y que pudieran existir en los estados financieros a auditar, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre «Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada», para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas³.

¹ En la actualidad sustituidos por los artículos 269 del Texto Refundido Ley Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y 6.1 del Reglamento de Auditoría de Cuentas aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre con las nuevas redacciones que se incluyen en una nota a pie de página posterior.

² De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

³ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 16 de junio de 2000 (B.O.E., 3- 8-2000) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 42, de junio de 2000, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, que modifican mínimamente su redacción en algunos aspectos. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas⁴,

la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre «Cumplimiento de la Normativa aplicable a la Entidad Auditada», incluyendo pequeñas modificaciones de redacción respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas».

Madrid, 26 de julio de 2001

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA APLICABLE A LA ENTIDAD AUDITADA

Introducción

1. El artículo 209.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas determina⁵:

«Los auditores redactarán un informe detallado sobre el resultado de su actuación, conforme a la legislación sobre auditoría de cuentas, que contendrá, al menos, las menciones siguientes:

- a) Las observaciones sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que hubieran comprobado en la contabilidad, en las cuentas anuales o en el informe de gestión de la sociedad*
- b) Las observaciones sobre cualquier hecho que hubieran comprobado, cuando éste suponga un riesgo para la situación financiera de la sociedad.»*

⁴ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

⁵ Ver TRLAC art. 3 y TRLSC art. 269..

2. El Artículo 5.1.e) del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas determina⁶:

«... el auditor de cuentas manifestará en el informe de forma clara y precisa su opinión técnica sobre si las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Empresa o Entidad auditada, así como de los resultados de las operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado, con referencia a los siguientes extremos:...

e) Sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que se hubiesen comprobado durante la realización de los trabajos y que puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales.»

Consideraciones generales

3. Se entiende por normativa aplicable, a efectos de esta norma técnica, el conjunto de disposiciones, cualquiera que sea su rango, a las que se halla sujeta la entidad auditada, ya sea con carácter general, específico o sectorial.

4. El término, incumplimiento utilizado en esta norma técnica, se refiere a actos, intencionados o no, por acción o por omisión, llevados a cabo por la entidad sometida a auditoría, o a situaciones en las que ésta se encuentre, contrarios a la normativa aplicable. Estos actos o situaciones incluyen transacciones realizadas por o en nombre de la entidad, o por cuenta de ella, por su dirección o sus empleados. A efectos de esta norma técnica el incumplimiento no incluye actuaciones impropias de los administradores, directivos o empleados realizadas a título personal no relacionadas con la actividad de la entidad.

En la Norma Técnica de Auditoría sobre Errores e Irregularidades pueden encontrarse los criterios sobre la actuación del auditor ante este tipo de hechos en la auditoría de las cuentas anuales.

5. La determinación de si un acto o una situación constituye o no incumplimiento es una cuestión jurídica que normalmente excede de la competencia profesional del auditor. Su formación y experiencia, así como su conocimiento de la entidad y de su actividad, pueden proporcionar indicios de que algunos actos que lleguen a su conocimiento puedan constituir incumplimiento de la normativa aplicable a la entidad. La determinación de si un acto concreto constituye o es probable que constituya un incumplimiento puede requerir normalmente el asesoramiento de un experto legal.

6. La normativa aplicable determina la forma y contenido de las cuentas anuales de una entidad, los principios y normas contables generalmente aceptados, los importes que deben ser registrados y la información que deben contener. Asimismo, establece las bases sobre las que las entidades deben desarrollar su actividad. Algunas entidades operan en sectores sujetos a supervisión (bancos, entidades de seguros, etc.). Otras sólo están sometidas a la normativa relacionada con aspectos operativos del negocio (por ejemplo, la relativa a la seguridad e higiene en el trabajo). El incum-

⁶ Ver TRLAC art. 6.1.

plimiento de la normativa aplicable puede tener consecuencias financieras para la entidad, tales como multas, litigios, etc., o incluso llevar al cese de su actividad. Por lo general, cuanto menos se refieran a hechos y transacciones que deben tener reflejo en las cuentas anuales, menor es la probabilidad de que el auditor tenga conocimiento de ellas, o reconozca su posible incumplimiento.⁷

7. De acuerdo con el contenido del artículo 209.1 del T.R.L.S.A. y del artículo 5.1. e) del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas⁸, el auditor deberá tener en consideración en su informe los eventuales incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad auditada que hubiera comprobado durante la realización de su trabajo de auditoría y que de acuerdo con la norma técnica sobre el concepto de importancia relativa puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales.

Objeto de la norma

8. El objeto de esta Norma Técnica de Auditoría es establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor y delimitar su responsabilidad en relación con la detección de los eventuales incumplimientos de la normativa aplicable en que haya podido incurrir la entidad auditada que afecten significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, así como determinar su efecto en el informe de auditoría y la comunicación al Órgano de Administración, a la Dirección y, en su caso, a los organismos reguladores.

Ámbito de la norma

9. La referencia a la expresión auditoría de cuentas anuales en la presente norma técnica se hace extensible a todos aquellos otros trabajos de auditoría sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas.

Responsabilidad de los administradores y de la dirección sobre el cumplimiento de la normativa aplicable

10. Es responsabilidad de los administradores y de la dirección de la entidad asegurar que la actividad se realiza de acuerdo con la normativa que le es de aplicación. La responsabilidad de la prevención y detección de incumplimientos corresponde, por tanto, a los administradores y a la dirección en el ámbito de sus competencias.

En el Anexo I, se enumeran algunos ejemplos de políticas y procedimientos, entre otros, que pueden ayudar a los administradores y a la dirección en el desempeño de sus responsabilidades en cuanto a la prevención y detección de incumplimientos y cuya

⁷ Ver NTA sobre evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas.

⁸ Sustituído su texto original por el de los artículos 269 del Texto Refundido Ley Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y 6.1 del Reglamento de Auditoría de Cuentas aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre antes reproducidos.

aplicación puede ser objeto de consideración por el auditor en el desarrollo de su trabajo de auditoría de cuentas anuales.

Responsabilidad del auditor en relación con el cumplimiento de la normativa aplicable

11. El auditor no es responsable de la prevención de los incumplimientos de la normativa aplicable.

12. Al planificar y aplicar los procedimientos de auditoría, así como al evaluar los resultados de su trabajo y al informar sobre ellos, el auditor debe ser consciente de que los incumplimientos por parte de la entidad de la normativa aplicable pueden afectar significativamente a las cuentas anuales, por lo que el auditor debe realizar su trabajo de forma que tales incumplimientos puedan ser razonablemente detectados. Sin embargo, no debe esperarse que una auditoría pueda detectar todo incumplimiento. La detección de un incumplimiento, con independencia de su importancia relativa cuantitativa o cualitativa, requerirá el análisis de sus posibles implicaciones sobre la integridad de la dirección o de los empleados, así como su posible impacto en otros aspectos de la auditoría.

13. La auditoría de las cuentas anuales está sujeta al riesgo inevitable de que no se detecten incumplimientos de la normativa aplicable que afecten significativamente a las cuentas anuales auditadas aun cuando la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de acuerdo con las normas técnicas de auditoría. Este riesgo es aún mayor con respecto a incorrecciones significativas en las cuentas anuales originadas por incumplimientos de la normativa aplicable debido a factores, tales como:

- Existencia de normativa, referida básicamente a aspectos operativos de la entidad, que en principio no tienen por qué tener efectos significativos en las cuentas anuales y cuyo incumplimiento puede no ser detectado por los sistemas de control interno contable.
- La eficacia de los procedimientos de auditoría se ve afectada por las limitaciones inherentes a todo sistema contable y de control interno y por la aplicación de técnicas de muestreo.
- El trabajo del auditor tiene como finalidad obtener una evidencia suficiente y adecuada y no una certeza absoluta.
- El incumplimiento puede implicar conductas dirigidas a su ocultación, tales como colusiones, falsificaciones, omisiones deliberadas en el registro de transacciones, falta de controles por la alta dirección o manifestaciones deliberadamente erróneas al auditor.

14. El auditor debe planificar y ejecutar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que su trabajo puede poner de manifiesto circunstancias o hechos que pueden llevarle a cuestionar el cumplimiento de la normativa aplicable por parte de la entidad.

15. Con el fin de planificar adecuadamente su trabajo de auditoría, el auditor debe obtener un conocimiento general de la normativa aplicable a la entidad y al sector en el que ésta opera, y de cómo la entidad está cumpliendo con ella. En este contexto, el auditor debe tener especialmente en cuenta que alguna normativa aplicable puede

tener un efecto importante en las operaciones de la entidad, que en algunos casos, podrían llegar a causar el cierre de la entidad o poner en duda su capacidad para continuar sus operaciones.

16. Para obtener el conocimiento necesario de la normativa aplicable a la entidad el auditor podría normalmente:

- Analizar la normativa que le resulta de aplicación a la entidad.
- Utilizar la información existente del sector y negocio de la entidad.
- Preguntar a la dirección de la entidad sobre las políticas y procedimientos establecidos en relación con el cumplimiento de la normativa aplicable a la misma.
- Obtener la evaluación de la dirección sobre la normativa aplicable que puede tener un efecto significativo sobre las operaciones de la entidad.
- Comentar con la dirección las políticas y procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar reclamaciones y litigios.⁹

17. Después de obtener el conocimiento general indicado, el auditor debe aplicar procedimientos que le ayuden a identificar eventuales incumplimientos significativos de aquella normativa aplicable que deba ser tenida en cuenta en la preparación de las cuentas anuales y, en especial:

- Preguntar a la dirección si la entidad cumple con tal normativa
- Lectura de la correspondencia con las autoridades reguladoras.
- Lectura de la correspondencia con las autoridades reguladoras.

18. Además, el auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el cumplimiento por la entidad de aquella normativa que considere pueda tener un efecto significativo en las cuentas anuales. El auditor debe tener un conocimiento suficiente de esas normas para considerarlas cuando audite los importes registrados y los desgloses contenidos en las cuentas anuales.

En este sentido, hay que tener en cuenta que existe determinada información que, en cualquier caso, debido a su naturaleza y dada su exigencia legal debe incorporarse en las cuentas anuales.

19. Salvo por lo indicado en los párrafos 15 a 18 anteriores, el auditor no está obligado a realizar pruebas u otros procedimientos específicamente dirigidos para verificar el cumplimiento de la normativa aplicable por parte de la entidad dado que ello excedería del alcance de una auditoría financiera de las cuentas anuales.

20. El auditor debe prestar atención al hecho de que, como consecuencia de los procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre las cuentas anuales, puede tener conocimiento de eventuales incumplimientos de la normativa aplicable.

Por ejemplo, tales procedimientos incluyen la lectura de actas, así como la confirmación de los asesores legales y de la dirección sobre los posibles litigios o reclamaciones.¹⁰

21. El auditor deberá obtener confirmación escrita de la dirección, de acuerdo con lo establecido al respecto en la Norma Técnica sobre «Carta de Manifestaciones de

⁹ Ver NTA sobre evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas.

¹⁰ Ver NTA sobre evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas.

la Dirección», sobre cualquier incumplimiento de la normativa aplicable que pudiera conocer la dirección y cuyos efectos cualitativos o cuantitativos deban ser considerados en la formulación de las cuentas anuales.

22. El auditor podrá asumir que la entidad cumple con la normativa aplicable a falta de evidencia en contrario, siempre que el trabajo se haya planificado y ejecutado de acuerdo con lo establecido en las normas técnicas de auditoría.

Procedimientos cuando se pone de manifiesto una eventual infracción

23. En el Anexo II de esta Norma se incluyen ejemplos de tipos de circunstancias que puedan ser indicativas de un eventual incumplimiento de la normativa aplicable por parte de la entidad.

24. Cuando llegue a conocimiento del auditor información relativa a un eventual incumplimiento de la normativa aplicable, deberá entender la naturaleza del hecho y las circunstancias en las que ha sucedido, así como obtener suficiente información adicional para evaluar su posible efecto en las cuentas anuales.

25. Al evaluar el posible efecto en las cuentas anuales, el auditor tendrá en cuenta:

- Las consecuencias financieras previsibles, como multas, sanciones de otro tipo, perjuicios y responsabilidades, indemnizaciones, expropiación de activos, cese forzoso de actividades, litigios, etc.
- Si tales consecuencias deben ser desglosadas expresamente en la memoria de las cuentas anuales.
- Si las consecuencias financieras previsibles son de tal importancia o naturaleza que afecten significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, de acuerdo con la norma técnica sobre el concepto de importancia relativa.

26. Cuando el auditor considere que puede haber un eventual incumplimiento que pudiera tener un efecto significativo en las cuentas anuales, debe documentar sus conclusiones y comentarlas con la dirección de la entidad auditada.

27. Si la dirección de la entidad auditada no proporciona información satisfactoria de que está de hecho cumpliendo con la normativa, el auditor deberá considerar la posibilidad de consultar con los asesores legales de la misma acerca de la aplicación de la normativa aplicable a la situación concreta de que se trate, así como sus posibles efectos en las cuentas anuales.

Cuando no sea posible o no considere apropiado consultar con los asesores legales de la entidad auditada o no quede satisfecho con la opinión de los mismos, el auditor evaluará la posibilidad de consultar con otros asesores legales acerca de la posible existencia de un incumplimiento de la normativa aplicable, sus previsibles consecuencias legales, así como aquellos otros procedimientos que deba tomar en consideración.

En el caso de que el auditor considere necesario realizar una consulta con otros asesores legales, la efectuará de acuerdo con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas.

28. Cuando no pueda obtenerse información adecuada sobre un eventual incumplimiento, el auditor debe evaluar el efecto que esta falta de evidencia pudiera tener en el informe de auditoría, tal como se indica en el párrafo 31.

29. El auditor debe considerar las implicaciones del incumplimiento de la normativa aplicable en relación con otros aspectos de la auditoría, especialmente la fiabilidad que otorgue a las manifestaciones de la dirección.

A este respecto, el auditor debe reconsiderar su evaluación del riesgo y su validez en caso de incumplimiento no detectado por el control interno o no incluido en tales manifestaciones.

Las implicaciones que pueda tener el eventual incumplimiento que se hubiera puesto de manifiesto dependerán de la forma en que tal incumplimiento haya tenido lugar, los procedimientos de control interno específicos afectados, así como del nivel de la dirección o de los empleados involucrados.

Comunicación de los incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad

Informe de auditoría de las cuentas anuales

30. Si el auditor concluye que el eventual incumplimiento de la normativa aplicable a la entidad tiene o puede tener un efecto significativo o muy significativo desde un punto de vista cuantitativo o cualitativo en las cuentas anuales y que no ha sido adecuadamente considerado en las mismas debe emitir un informe con salvedad, opinión desfavorable o denegada según proceda, de acuerdo con las normas técnicas de auditoría sobre informes.

31. Si la entidad o las circunstancias impiden al auditor la obtención de la evidencia suficiente y adecuada para evaluar si existen o si es probable que se hayan producido incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad que puedan afectar significativamente a las cuentas anuales, debe expresar una opinión con salvedades o denegar su opinión, por la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría.

Al Órgano de Administración

32. El auditor debe comunicar, oportunamente, al Órgano de Administración, a la Alta Dirección y, en su caso, al Comité de Auditoría, la existencia de los incumplimientos que conozca de la normativa aplicable a la entidad, o bien obtener evidencia de que están adecuadamente informados de dichos incumplimientos. No obstante, no será obligatoria la comunicación de los incumplimientos cuando no sean significativos y no afecten a la opinión que el auditor debe expresar sobre las cuentas anuales, si bien en el caso de que éstos constituyan una irregularidad, tal y como se define este concepto en la Norma Técnica sobre «errores e irregularidades», habrán de comunicarse en la forma prevista en dicha norma.

33. Si a juicio del auditor, el incumplimiento resulta intencionado y pudiera tener un efecto significativo en las cuentas anuales, debe comunicar sin demora su hallazgo.

34. Si el auditor tiene indicios de que miembros de la alta dirección o del Órgano de Administración están implicados en un incumplimiento significativo de la normativa aplicable a la entidad, debe informar al nivel superior de autoridad de la entidad, si existe, tal como un Comité de Auditoría o un órgano supervisor.

Cuando no exista una autoridad superior o si el auditor supone que su informe no será tenido en cuenta o si tiene dudas sobre las personas a las que debe informar, éste evaluará, de acuerdo con su juicio profesional y con el asesoramiento legal oportuno en su caso, quien es el destinatario apropiado de tal información (por ejemplo: Junta General, sociedad matriz, accionistas mayoritarios, etc.).

A las autoridades reguladoras (Banco de España, Comisión Nacional de Mercado de Valores, Dirección General de Seguros)

35. En relación con la presente Norma Técnica debe recordarse que el deber de secreto profesional establecido en los artículos 13 y 14 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, no resulta de aplicación frente a ciertas autoridades supervisoras en las circunstancias previstas en la Disposición Final Primera de dicha Ley, según la nueva redacción dada a su párrafo final por la Disposición Adicional Octava de la Ley 37/1998, de 16 de diciembre, de Reforma de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores, que establece:

«Los auditores de las cuentas anuales de las entidades sometidas al régimen de supervisión previsto en la Ley 13/1992, sobre Recursos Propios y Supervisión en base consolidada de las entidades financieras, o de las entidades reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados o de las instituciones reguladas en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, sobre instituciones de inversión colectiva, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito al Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores o Dirección General de Seguros, según proceda, cualquier hecho o decisión, sobre la entidad o institución auditada, del que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones y que pueda:

- a) Constituir una violación grave del contenido de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establezcan las condiciones de su autorización o que regulen de manera específica el ejercicio de su actividad.*
- b) Perjudicar la continuidad de su explotación, o afectar gravemente a su estabilidad o solvencia.*
- c) Implicar la abstención de la opinión del auditor, o una opinión desfavorable o con reservas, o impedir la emisión del informe de auditoría».*¹¹

36. En consecuencia, los incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad, conocidos por el auditor de cuentas, y que correspondan al contexto de las obligaciones a que se refiere la disposición transcrita en el párrafo anterior, deberán ser comunicados a las autoridades correspondientes.

¹¹ Disposición adicional derogada por la disposición derogatoria única del Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

ANEXO I

EJEMPLOS DE POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTOS QUE AYUDAN A LA DIRECCIÓN EN EL DESEMPEÑO DE SUS RESPONSABILIDADES EN CUANTO A LA PREVENCIÓN Y DETECCIÓN DE INCUMPLIMIENTOS DE LA NORMATIVA APLICABLE A LA ENTIDAD

A continuación se exponen algunos ejemplos de políticas y procedimientos que pueden ayudar a la dirección en la prevención y detección de incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad:

- Facilitar el conocimiento de la normativa aplicable y asegurarse de que los procedimientos operativos han sido diseñados para su cumplimiento.
- Establecimiento y ejecución de sistemas adecuados de control interno.
- Desarrollo, publicación e implantación de un código de conducta.
- Asegurar que los empleados están apropiadamente formados y entienden el código de conducta.
- Controlar el cumplimiento del código de conducta o adoptar medidas con los empleados que no lo cumplan.
- Disposición de asesores legales que asistan en el cumplimiento de la normativa de aplicación.
- Mantenimiento de un registro de la normativa significativa que la entidad debe cumplir en su sector específico, y de un registro de reclamaciones.
- En las entidades de mayor dimensión, estas políticas y procedimientos pueden complementarse mediante la asignación de las responsabilidades adecuadas a:
 - La función de auditoría interna.
 - Un Comité de Auditoría.
 - Un Director de cumplimiento de normas.

ANEXO II

RECOMENDACIONES O ASPECTOS ORIENTATIVOS PARA LA CONSIDERACIÓN DEL AUDITOR DE POSIBLES INCUMPLIMIENTOS DE NORMATIVA APLICABLE

A continuación se enumeran algunos ejemplos que pueden ser indicativos de un eventual incumplimiento con la normativa de aplicación:

- Investigación por las autoridades públicas o pagos de multas o sanciones.
- Pago de servicios o prestaciones no especificados a asesores, terceros vinculados, o empleados, propios o de la administración.
- Comisiones de ventas o gastos de agentes que parezcan excesivos en relación con los normalmente pagados por la entidad o por el sector, o en relación con los servicios efectivamente recibidos.
- Pagos importantes no habituales en metálico, o transferencias a cuentas corrientes cifradas
- Transacciones con empresas radicadas en paraísos fiscales.

2.1.12. NTA SOBRE NORMATIVA APLICABLE A LA ENTIDAD AUDITADA

- Pagos por bienes o servicios dirigidos a países o personas distintos a aquellos de los que proceden dichos bienes o servicios.
- Pagos sin la adecuada documentación.
- Noticias en los medios de comunicación, en relación con presuntos incumplimientos de la normativa aplicable.
- Existencia de un sistema contable que tiene fallos, bien de diseño, bien accidentales, en el suministro de evidencias adecuadas o suficientes.

2.1.13. Resolución de 26 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre consideración del trabajo realizado por la auditoría interna.

(BOE 15 de noviembre de 2002) (BOICAC nº 51/Septiembre 2002)

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 27 de julio de 2001 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre consideración del trabajo realizado por la auditoría interna (provisional). (BOE 8 de noviembre de 2001) (BOICAC nº 47/Septiembre 2001).
- Resolución de 26 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre consideración del trabajo realizado por la auditoría interna. (BOE 15 de noviembre de 2002) (BOICAC nº 51/Septiembre 2002).

Sin perjuicio de que el auditor externo sea el único responsable de la opinión emitida en el informe de auditoría y de la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de sus procedimientos a aplicar, en algunos casos los trabajos de auditoría interna pueden resultar útiles para el auditor externo en la realización de su trabajo de auditoría de cuentas. En este sentido, las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC, Nº 4), en su apartado 2.3.12, establecen que, entre los aspectos a considerar en el desarrollo del plan global, debe tenerse en cuenta: *«El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa»*.

A estos efectos, con el objeto de establecer reglas y suministrar criterios de actuación al auditor en los casos en los que tomen en consideración el trabajo realizado por los auditores internos de la entidad a auditar, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre «consideración del trabajo realizado por auditoría interna», para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 27 de julio de 2001 (B.O.E., 8-11-2001) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 47, de septiembre de 2001, del propio Instituto, para someterla a información pública, de confor-

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

midad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, algunos aspectos de las cuales, una vez sometidas al examen de la Comisión de Auditoría y del Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado al texto inicial, sin que supongan una modificación sustancial del contenido de su redacción inicial.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas², **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas³, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre «consideración del trabajo realizado por auditoría interna», incluyendo pequeñas modificaciones de redacción respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas».

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO REALIZADO POR AUDITORÍA INTERNA

Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general y sobre ejecución del trabajo publicadas por Resolución del 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, establecen en el apartado de Objetivo de la Auditoría de Cuentas Anuales y en los epígrafes, 2.3.12 y 2.5.24 lo siguiente:

«El auditor de cuentas independiente es responsable de formar y expresar su opinión sobre las cuentas anuales de una entidad. Sin embargo, es responsabilidad de los administradores de la entidad la formulación de dichas cuentas anuales, lo que incluye:

- *el mantenimiento de registros contables y sistemas de control interno adecuados.*
- *la elección y aplicación de los principios y normas contables apropiados, y*
- *la salvaguarda de los archivos de dicha entidad.»*

«2.3.12. *El auditor desarrollará un plan global que deberá documentarse y que comprenderá, entre otros aspectos, los siguientes:(...)*

- f) El grado de fiabilidad que espera atribuir a los sistemas de contabilidad y al control interno. (...)*
- h) El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa.»*

² En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

³ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

«2.5.24. Los datos contables y, en general, toda información interna, no pueden considerarse por sí mismos, evidencia suficiente y adecuada. El auditor debe llegar a la convicción de la razonabilidad de los mismos mediante la aplicación de las pruebas necesarias.»

Objeto de esta norma

2. Sin perjuicio de que el auditor externo sea el único responsable de la opinión de auditoría emitida y de la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de sus procedimientos de auditoría, algunos de los trabajos de auditoría interna pueden resultar útiles en su trabajo.

3. El propósito de esta Norma Técnica de Auditoría es establecer reglas y suministrar criterios aplicables por los auditores externos cuando tomen en consideración el trabajo realizado por auditoría interna. Esta norma técnica no se ocupa de aquellos casos en los que auditoría interna presta asistencia directa al auditor externo en la realización de sus procedimientos de auditoría externa. Los procedimientos contemplados en esta norma técnica deben aplicarse únicamente cuando las actividades de auditoría interna sean relevantes para la auditoría de las cuentas anuales⁴.

4. El auditor externo normalmente tendrá en cuenta las actividades de auditoría interna y el efecto del resultado de su trabajo, en su caso, sobre los procedimientos de auditoría externa.

Alcance y objetivos de la auditoría interna

5. «Auditoría interna» es una actividad de evaluación, establecida dentro de una entidad y concebida como un servicio interno de la misma. Sus funciones incluyen, entre otras, el examen y la evaluación de la adecuación y eficacia de los sistemas contables y de control interno.

6. El alcance y objetivos de la auditoría interna varían ampliamente y dependen tanto del tamaño y estructura de la entidad, del sector de actividad en que opera y de su cultura de gestión de riesgos y de control, como de los requerimientos de sus Administradores y directivos (en adelante, la Dirección). Normalmente, las actividades de auditoría interna suelen incluir:

- Revisión de los sistemas contables y de control interno. El establecimiento de sistemas contables y de control interno adecuado es responsabilidad de la Dirección y ello requiere una atención continua. Con frecuencia la Dirección asigna a la auditoría interna la responsabilidad de revisar aquellos sistemas, examinando cómo están operando y haciendo recomendaciones al respecto tendentes a su mejora.
- Examen de la información financiera y operativa. Puede incluir el examen de los medios utilizados para identificar, valorar, clasificar y presentar dicha informa-

⁴ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

ción, así como averiguaciones específicas en relación con partidas concretas, incluidas pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos.

- Revisión de los medios y medidas adoptadas para la salvaguarda de los activos.
- Revisión de la utilización económica eficiencia y eficacia de las operaciones, incluidos los controles no financieros de la entidad.
- Revisión del cumplimiento de las leyes y otras normas y reglas externas así como de las políticas y directrices de la Dirección y otra normativa interna de la entidad.
- Revisión del cumplimiento de los objetivos y metas establecidos por la organización.

Relación entre la auditoría externa e interna

7. La actividad de la auditoría interna es determinada por la Dirección, por lo que sus objetivos difieren del que corresponde al auditor externo que está designado para emitir una opinión independiente acerca de las cuentas anuales en su conjunto. Los objetivos de la función de auditoría interna varían de acuerdo con los requerimientos de la Dirección, mientras que la preocupación básica del auditor externo es evaluar si las cuentas anuales en su conjunto están libres o no de incorrecciones significativas.

8. No obstante, algunos de los medios para alcanzar sus respectivos objetivos son, con frecuencia, similares, por lo que ciertos aspectos de la auditoría interna pueden ser útiles en la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría externa.

9. La auditoría interna es parte integrante de los sistemas de control interno de la entidad, por lo que, al margen de su nivel de autonomía y objetividad, no puede alcanzar el mismo grado de independencia que se requiere del auditor externo. La opinión de auditoría es responsabilidad exclusiva del auditor externo, la cual no se ve reducida por la utilización que pudiera haber hecho del trabajo de auditoría interna. Toda consideración relativa a la auditoría de las cuentas anuales corresponde al auditor externo.

Conocimiento y evaluación preliminar de la auditoría interna

10. El auditor externo obtendrá un conocimiento de las actividades de la auditoría interna en un grado que entienda suficiente para ayudarle en la planificación de la auditoría y en el desarrollo de un enfoque adecuado de la misma.

11. Una auditoría interna efectiva podrá influir en la determinación de la naturaleza y momento de realización de los procedimientos aplicados por el auditor externo, así como en una reducción del alcance de éstos, pero no puede eliminarlos por completo.

En otros casos, no obstante, tras evaluar las actividades de la auditoría interna, el auditor externo puede decidir que tal actividad no tendrá efecto sobre los procedimientos de auditoría externa.

12. En el transcurso de la planificación de la auditoría, el auditor externo debe realizar una evaluación preliminar de la función de auditoría interna, cuando considere

que su actuación es relevante para la auditoría externa en áreas concretas de las cuentas anuales.

13. Esta evaluación preliminar de la función de auditoría interna puede influir en el criterio del auditor externo en relación con el uso que puede hacer de la misma en la modificación de la naturaleza, momento de realización y alcance de sus procedimientos.

14. Algunos criterios a tener en cuenta para la obtención del adecuado conocimiento de la función de auditoría interna y para realizar su evaluación preliminar, son los siguientes:

- a) Situación en el organigrama: posición concreta de la auditoría interna en la entidad y efectos de la misma en sus posibilidades de actuar con objetividad. La situación ideal se produce cuando sólo tiene relación con el más alto nivel del Órgano de Administración y está libre de cualquier otra responsabilidad operativa. Cualquier limitación o restricción en su trabajo impuesta por la Dirección deberá ser evaluada adecuadamente. En especial, el auditor interno debe tener libertad absoluta para comunicarse con el auditor externo.
- b) Ámbito de actuación: naturaleza y alcance de las tareas realizadas por la auditoría interna. El auditor externo debe también evaluar si la Dirección tiene en consideración las recomendaciones de la auditoría interna, y cómo se documentan las decisiones adoptadas al respecto.
- c) Competencia técnica y recursos: dotación de personal, adecuada formación y competencia técnica de los auditores internos. El auditor externo puede, por ejemplo, considerar las políticas de la entidad en cuanto a selección y formación del personal de auditoría interna, así como su experiencia y cualificación profesional.
- d) Diligencia profesional: si la actividad de auditoría interna está adecuadamente planificada, supervisada, revisada y documentada. Debe tenerse en cuenta la existencia de manuales de auditoría, programas y papeles de trabajo adecuados.

Coordinación con la auditoría interna

15. Cuando el auditor externo planifique utilizar el trabajo de auditoría interna, debe evaluar el programa de actuación previsto para el ejercicio y comentarlo lo antes posible.

Si el trabajo de auditoría interna fuera un factor a considerar en la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos del auditor externo, es conveniente acordar de antemano la fecha de ejecución de ese trabajo, el ámbito a cubrir en el alcance de las pruebas, los métodos para selección de muestras, la forma de documentar el trabajo realizado y los procedimientos de revisión e informe.

16. La relación con la auditoría interna normalmente es más eficaz si se mantienen reuniones con la periodicidad adecuada durante el ejercicio, en un marco de colaboración establecido con el Comité de Auditoría u otro órgano del que dependa la auditoría interna. El auditor externo debe requerir la información y tener acceso a los informes importantes de auditoría interna y, además, ser informado de cualquier asunto

to de interés del que haya podido tener conocimiento el auditor interno, que pudiera afectar a su trabajo, y, por consiguiente, deberá valorar la posibilidad de incluir en su informe una salvedad por limitación al alcance en el supuesto de que no se le facilite la información requerida a este respecto.

En relación con este apartado, se ha de tener en cuenta lo establecido en el artículo 3 de la Ley de Auditoría de Cuentas, cuyo contenido es el siguiente:⁵

«Las empresas o entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del Informe de Auditoría de Cuentas.»

Evaluación y comprobación del trabajo de auditoría interna

17. Cuando el auditor externo pretenda utilizar un trabajo específico de auditoría interna, debe evaluarlo y realizar comprobaciones para confirmar que es adecuado para sus objetivos.

18. La evaluación de un trabajo específico de auditoría interna implica tener en cuenta si el alcance del trabajo y los programas son adecuados, así como si se mantiene la evaluación preliminar de la función de auditoría interna.

Tal evaluación puede contemplar si:

- el trabajo se ha realizado por auditores internos con formación y competencia técnica adecuada, y si el trabajo de sus ayudantes es debidamente supervisado, revisado y documentado;
- se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para soportar razonablemente las conclusiones a las que se ha llegado;
- las conclusiones obtenidas son adecuadas a las circunstancias, y los informes preparados guardan coherencia con los resultados del trabajo realizado; y
- cualquier excepción o asunto inusual puesto de manifiesto por la auditoría interna ha sido adecuadamente resuelto.

19. La naturaleza, momento de realización y alcance de las pruebas sobre el trabajo específico del auditor interno dependerá del criterio del auditor externo acerca del riesgo y de su importancia relativa, de la evaluación preliminar de la auditoría interna y de la conclusión sobre el trabajo específico en cuestión. Tales pruebas pueden incluir el examen de partidas ya revisadas por la auditoría interna, la verificación de otras partidas similares y la observación de los procedimientos de auditoría interna.

20. El auditor externo documentará las conclusiones relativas al trabajo específico de auditoría interna que haya evaluado y comprobado.

⁵ En la actualidad TRLAC art. 4.

2.1.14. Resolución de 26 de febrero de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre hechos posteriores.
(BOE 06-06-2003) (BOICAC nº 53/Marzo 2003)

Esta Norma Técnica de Auditoría, que se reproduce en su versión actualizada, ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 16 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre hechos posteriores (provisional). (BOE de 11 de marzo, corrección de erratas: BOE de 16 de junio) (BOICAC nº 8/Enero 1992)
- Resolución de 16 de diciembre de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre hechos posteriores. (BOE de 13 de febrero de 1993) (BOICAC nº 11/Diciembre 1992).
- Resolución de 27 de marzo de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre hechos posteriores (provisional). (BOE 26 de julio de 2002) (BOICAC nº 49/Marzo 2002).
- Resolución de 26 de febrero de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre hechos posteriores. (BOE 06-06-2003) (BOICAC nº 53/Marzo 2003).

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 19 de enero de 1991, en su apartado 3.3, contempla la posibilidad de que pueden producirse hechos —ya sean acontecimientos o transacciones— con posterioridad a la fecha de cierre, pero antes de la fecha de emisión del informe, que tengan, o pudieran tener, un efecto significativo sobre las cuentas anuales y que, en consecuencia, precisen en ciertos casos ser incorporados a éstas, mediante la modificación de sus distintos estados, y en otros únicamente ser mencionados en la Memoria, previendo la actuación del auditor en dichas situaciones. Asimismo, en el apartado 3.4 de las citadas Normas Técnicas se recoge la actuación del auditor en los casos en que se produzcan «hechos posteriores» entre la fecha de emisión del informe y antes de su entrega.

Con posterioridad, y en desarrollo de dichos apartados, se publicó la Norma Técnica de Auditoría sobre «hechos posteriores», mediante la Resolución de 16 de diciembre de 1992.

Sin embargo, en las Normas Técnicas de Auditoría vigentes no se contempla la actuación del auditor en los casos en los que se produzcan «hechos posteriores» a la fecha de entrega del informe, que, por el contrario, sí viene recogida en las Normas Internacionales de Auditoría (IFAC). En este sentido, las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas han considerado necesario elaborar una nueva norma

técnica de auditoría sobre «hechos posteriores», sustitutiva de la norma anterior, en la que se incluya la actuación del auditor en todos los supuestos en los que se produzcan hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio de la entidad auditada, completándose así la normativa de auditoría vigente en esta materia y adecuándose, al mismo tiempo, a la normativa internacional en esta materia.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 27 de marzo de 2002 (B.O.E., 26-7-2002) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 49, de marzo de 2002, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite no se han presentado alegaciones al texto sometido a información pública, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas,¹

La Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Primero. Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre «hechos posteriores», y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» y la inserción de la oportuna reseña en el «Boletín Oficial del Estado».

Segundo. A partir del día siguiente a la fecha de esta última publicación, la citada Norma Técnica de Auditoría sobre «hechos posteriores» entrará en vigor, quedando derogada, desde ese momento, la Norma Técnica de Auditoría sobre «relación entre auditores», publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 16 de diciembre de 1992.

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE HECHOS POSTERIORES

INTRODUCCIÓN

1. Las Normas Técnicas de Auditoría sobre informes, en su apartado 3.3.1, establecen lo siguiente:²

«El auditor está obligado a emitir su informe sobre las cuentas anuales con referencia a la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, pueden producirse hechos –ya sean acontecimientos o transacciones– con posterioridad a la fecha de cierre, pero antes de la fecha de emisión del informe, que tengan, o pudieran tener, un efecto significativo sobre las cuentas anuales y que, en

¹ Todas las referencias a la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, deberán considerarse hechas al texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

² Dicho párrafo ha sido derogado por una modificación de la NTA de carácter general.

consecuencia, precisen en ciertos casos ser incorporados a las mismas y en otros ser mencionados en la Memoria.

Existen dos grandes tipos de hechos posteriores:

- a) *Aquellos que proporcionan una evidencia adicional con respecto a condiciones que ya existían a la fecha de cierre de las cuentas anuales y que, por suponer diferencias con las estimaciones de los administradores inherentes al proceso de formulación de las cuentas anuales originalmente realizadas, deberían suponer una modificación de las mismas.*
- b) *Los que evidencian condiciones que no existían a la fecha de cierre del ejercicio, por lo que no deberían suponer una modificación de las cuentas, pero que por su importancia deberían ser comunicadas al destinatario de las cuentas anuales para evitar una interpretación errónea o incompleta de las mismas.»*

2. La clasificación o tipificación de hechos posteriores requiere el conocimiento y evaluación de los mismos y de las circunstancias que los produjeron. Por ejemplo, una pérdida por la incobrabilidad de una cuenta con un cliente como resultado del deterioro gradual de su situación financiera, que hubiera dado lugar a su insolvencia en fecha posterior a la del balance, puede ser indicativa de condiciones que ya existían a esa fecha y por tanto requerir el ajuste por la entidad auditada de sus cuentas anuales³. En cambio, una pérdida similar en la realización de una cuenta a cobrar, pero ocasionada por un siniestro no asegurado acaecido al cliente, como puede ser en el caso de un incendio o inundación que ocurriera después de la fecha del balance, no sería indicativa de condiciones existentes a esa fecha y por ello el ajuste de las cuentas anuales no sería apropiado, pero si dicha pérdida fuera muy significativa, la entidad tendría que desglosarlo en la Memoria de las cuentas anuales.

3. Por otra parte, el apartado 3.4 de las Normas Técnicas de Auditoría sobre informes regula la actuación del auditor ante hechos posteriores a la fecha de emisión del informe de auditoría y antes de su entrega.

«3.4.1. La fecha del informe representa la fecha en que el auditor ha completado sus procedimientos de auditoría para formarse una opinión sobre las cuentas anuales. Por lo tanto, el auditor no tiene obligación alguna de extender sus procedimientos para identificar hechos que pudieran haber acaecido con posterioridad a la fecha de emisión del informe de auditoría. No obstante, si en el intervalo entre la fecha de emisión del informe y la entrega al destinatario llegase a conocimiento del auditor, alguna información significativa y fiable, a su buen criterio, referida a hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de terminación de su trabajo en las oficinas de la entidad, que hubiera analizado de encontrarse aún realizando la auditoría, deberá investigar el hecho, y en el caso de que requiera ajuste o desglose en las cuentas anuales

³ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

y éstas no fueran oportunamente rectificadas por la entidad auditada, el auditor deberá incluir una salvedad en su informe de auditoría.

3.4.2. En estos casos, el auditor deberá modificar la fecha original de su informe mediante una de las dos siguientes alternativas:

- a) Usar dos fechas para el informe. La primera fecha correspondería a la fecha de terminación del trabajo de auditoría, mientras que la segunda haría referencia específica al hecho concreto posterior desglosado en la nota explicativa de la Memoria o el párrafo de salvedad donde se explica el hecho y la falta de ajuste de las cuentas o su desglose en la Memoria, según fuera procedente. De esta forma, el auditor limitaría expresamente su responsabilidad en cuanto a hechos posteriores a aquél o aquéllos incorporados en la Memoria o considerados en su informe.*
- b) Fechar su informe en la última de las fechas, es decir, la que corresponde al hecho posterior. En este segundo caso, la responsabilidad del auditor incluye el extender sus procedimientos de auditoría sobre hechos posteriores ocurridos hasta esta última fecha^{4,*}*

4. El término «hechos posteriores» se refiere, a lo largo de esta norma, a hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de cierre de las cuentas anuales de la entidad auditada. Dichos hechos posteriores incluyen tanto hechos ocurridos entre el cierre de las cuentas anuales y la fecha del informe de auditoría, como hechos que llegan al conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría y hayan ocurrido antes o después de la entrega del informe de auditoría.

OBJETO

5. El objeto de la norma es:

- a) Establecer los procedimientos que, en general, ha de realizar el auditor en relación con los hechos significativos que pudieran haber acaecido con posterioridad a la fecha de cierre de las cuentas anuales y que por su importancia requieran su inclusión en la Memoria y, en su caso, el ajuste de las cuentas anuales.
- b) Determinar el efecto que tendría en el informe de auditoría la negativa por parte de la entidad auditada a reflejar los hechos posteriores en las cuentas anuales.
- c) Delimitar la responsabilidad del auditor en relación con los hechos posteriores al cierre de las cuentas anuales.

HECHOS POSTERIORES OCURRIDOS HASTA LA FECHA DEL INFORME DE AUDITORÍA

6. El trabajo de auditoría ha de incluir procedimientos dirigidos a obtener evidencia adecuada y suficiente de que se han identificado todos aquellos hechos significativos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría que pudieran requerir ajuste o desglose en las cuentas anuales.

⁴ Ver NTA de carácter general, punto 3.2.9.

7. En la revisión de los hechos posteriores el auditor aplicará generalmente, entre otros, los procedimientos que se indican a continuación:

- a) Revisión de los procedimientos establecidos por la dirección para asegurar que los hechos posteriores son identificados adecuadamente.
- b) Lectura de los últimos estados financieros intermedios disponibles posteriores al cierre y, si se considera apropiado, de los presupuestos, proyecciones financieras y económicas y otros informes de la dirección de la entidad.
- c) Lectura de las actas de las Juntas Generales de Accionistas, de reuniones del Consejo de Administración, comités ejecutivos y de auditoría o cualquier otro comité pertinente, llevadas a cabo en el periodo posterior al cierre e investigación acerca de los asuntos discutidos de importancia significativa. En lo que se refiere a las reuniones celebradas para las que no existan actas disponibles, preguntar acerca de los asuntos tratados en tales reuniones.
- d) Indagación y comentarios con el personal y directivos de la entidad sobre la existencia de hechos posteriores que pudieran tener un efecto significativo en las cuentas anuales mediante consultas relativas a:
 - i) La evolución de las áreas de riesgo y pasivos contingentes o compromisos importantes que existían a la fecha de las cuentas anuales objeto del informe.
 - ii) La existencia en la fecha en que se hace la averiguación de nuevos pasivos contingentes o compromisos importantes.
 - iii) Modificaciones en el capital social o estructura legal de la entidad o cambios importantes en el endeudamiento a largo plazo.
 - iv) La situación actual de partidas reflejadas en las cuentas anuales objeto de auditoría que hubieren sido determinadas sobre la base de datos provisionales, preliminares o no definitivos.
 - v) Si se ha producido o está prevista la enajenación de inmovilizados o actividades importantes de la entidad.
 - vi) Si se han producido daños y pérdidas significativas en los activos del negocio.
 - vii) Si se han hecho o se prevé realizar ajustes inusuales que hubieran afectado o llegaran a afectar a las cuentas anuales.
 - viii) Si han ocurrido o es probable que ocurran otros hechos que cuestionen la aplicación del principio de empresa en funcionamiento y/o de otros principios contables empleados en la elaboración de las cuentas anuales.
 - ix) Si se han producido adquisiciones o transmisiones importantes de participaciones en capital de otras empresas, así como adquisiciones de porcentajes significativos de acciones propias o de la entidad dominante.
- e) Comprobación de que la fecha de la carta con las manifestaciones de la Dirección de la entidad auditada coincide con la fecha del informe de auditoría, de forma que a misma cubra todos los hechos posteriores que pudieran producirse hasta dicha fecha.⁵

⁵ Ver la NTA sobre carta de manifestaciones de la dirección de la entidad.

f) Obtención de confirmaciones de los asesores legales de la entidad auditada sobre litigios y reclamaciones, que deberán cubrir el máximo periodo posterior posible.⁶

8. Cuando el auditor conozca hechos posteriores que afecten significativamente a las cuentas anuales, deberá evaluar si están adecuadamente contabilizados y, en su caso, desglosados en la memoria de las cuentas anuales.

Efecto en el informe de auditoría

9. Si la entidad auditada no modifica sus cuentas anuales como consecuencia de un hecho posterior significativo del primer tipo (véase párrafo 1.a) anterior) que haya ocurrido antes de la fecha del informe del auditor de cuentas, dicho informe deberá incluir una opinión con salvedad, o en su caso desfavorable, por incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados.

Si la entidad auditada decide no desglosar adecuadamente en la memoria un hecho posterior significativo del segundo tipo (véase párrafo 1.b) anterior) ocurrido antes de la fecha del informe del auditor, el mencionado informe deberá incluir una opinión con salvedad, o en su caso desfavorable, por presentación incompleta.

HECHOS DESCUBIERTOS CON POSTERIORIDAD A LA FECHA DEL INFORME DE AUDITORÍA

10. De acuerdo con lo establecido en el párrafo 3.4.1 de las Normas Técnicas de Auditoría sobre Informes⁷, la fecha del informe representa la fecha en que el auditor ha completado sus procedimientos de auditoría para formarse su opinión sobre las cuentas anuales. Por lo tanto, el auditor no tiene obligación alguna de extender sus procedimientos para identificar hechos que pudieran haber acaecido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría. En cualquier caso la responsabilidad de informar al auditor de estos hechos recae en el órgano de administración.

Hechos descubiertos después de la fecha del informe pero antes de su entrega

11. Si en el periodo comprendido entre la fecha del informe y la de entrega a la sociedad llegase a conocimiento del auditor alguna información fiable, referida a hechos significativos ocurridos con posterioridad a la fecha de terminación de su trabajo en las oficinas de la entidad, que hubiera analizado de encontrarse aún realizando la auditoría, deberá investigar el hecho y comentarlo con la Dirección de la entidad auditada.

Efecto en el informe de auditoría

12. Si como resultado de este hecho los Administradores modificasen las cuentas anuales, el auditor podrá optar por emitir su informe de auditoría con la fecha del he-

⁶ Ver NTA sobre evidencia en auditoría. Consideraciones especiales en determinadas áreas. Indagación sobre litigios y reclamaciones.

⁷ En la actualidad punto 3.2.9 de la NTA de carácter general.

cho posterior, en cuyo caso deberá ampliar hasta ella el periodo de realización de los procedimientos de auditoría contemplados en los párrafos 6 y 7 anteriores, o emitir su informe con doble fecha.

13. En el supuesto de utilizar doble fecha, el auditor utilizará una redacción similar a la siguiente:

«X (día) del XX (mes) de 20..., a excepción de la nota X de la Memoria cuya fecha es el Y (día) de YY (mes) de 20...»

La primera fecha correspondería a la fecha de terminación del trabajo de auditoría, mientras que la segunda haría referencia específica al hecho concreto posterior desglosado en la memoria. De esta forma, el auditor limitaría expresamente su responsabilidad en cuanto a hechos posteriores a aquél o a aquellos incorporados en la Memoria.

14. En el supuesto de que los Administradores de la entidad auditada se negaran a modificar sus cuentas anuales, deberá incluir una salvedad en su informe de auditoría. En el caso de que usara doble fecha utilizará una redacción similar a la siguiente:

«X (día) del XX (mes) de 20... a excepción del párrafo a) (referencia al párrafo explicativo intermedio) cuya fecha es el Y (día) de YY (mes) de 20...»

Hechos descubiertos después de la entrega del informe

15. Tras la entrega del informe de auditoría, el auditor no tiene obligación de realizar procedimiento alguno para identificar hechos que pudieran afectar a las cuentas anuales.

16. No obstante, en el supuesto de que en el período entre la fecha de entrega del informe y la de aprobación por parte de la Junta General de Accionistas u órgano equivalente, llegase a conocimiento del auditor alguna información significativa y fiable, a su buen criterio, referida a hechos que ya existían a la fecha de su informe y que, si hubieran sido conocidos en dicha fecha, habrían supuesto una modificación en el contenido del mismo, el auditor deberá considerar si las cuentas anuales necesitan ser corregidas y discutir la situación con la dirección de la entidad a fin de actuar en consecuencia.

17. Si los Administradores decidieran reformular las cuentas anuales, para recoger en ellas los efectos del mencionado hecho posterior, el auditor obtendrá información de las medidas adoptadas por los Administradores para informar de esta situación a los receptores del anterior informe.

Efecto en el informe de auditoría

18. Asimismo, el auditor deberá realizar los procedimientos que considere necesarios para emitir un nuevo informe de auditoría relativo a las cuentas anuales reformuladas. El nuevo informe de auditoría incluirá un párrafo de énfasis que haga referencia a las razones de la reformulación e indicará que el nuevo informe sustituye al previamente emitido sobre las cuentas anuales antes de su modificación.

19. La fecha del nuevo informe de auditoría no puede ser anterior a la reformulación de las cuentas y, consecuentemente, los procedimientos referidos en los párrafos

6 y 7 deberán extenderse hasta la fecha del nuevo informe o, en su caso, utilizar la doble fecha de acuerdo con lo expuesto en los párrafos 11 a 13 de esta norma técnica.

20. Si por el contrario los Administradores decidieran no reformular las cuentas anuales el auditor deberá comunicar a la entidad auditada que tomará las acciones que considere oportunas para evitar que terceros confíen o puedan seguir confiando en el informe de auditoría emitido. A estos efectos, deberá considerar la posibilidad de comunicar dicha situación a los registros públicos pertinentes.

21. Las acciones a tomar a las que se hace referencia en el párrafo anterior dependerán de las circunstancias específicas, de la importancia de los efectos que se pudieran derivar del hecho posterior, así como de las recomendaciones que el auditor hubiera podido recibir de sus abogados y asesores legales ante las eventuales repercusiones legales de estas situaciones.

22. Si tras la aprobación de las cuentas anuales por parte de la Junta General de Accionistas u órgano similar y/o después de su depósito legal, los Administradores hubiesen de reformular las cuentas anuales por un hecho posterior de los descritos en el párrafo 16, será de aplicación para el auditor lo establecido en los párrafos 17 a 21 anteriores.

23. Sin perjuicio de lo anterior, si la emisión de las cuentas anuales del período siguiente, así como el informe de auditoría correspondiente, fuesen inminentes y siempre y cuando dichas cuentas anuales del período siguiente contengan el desglose adecuado del hecho posterior, no será necesario modificar las cuentas anuales inicialmente emitidas ni el informe de auditoría correspondiente.

2.1.15. Resolución de 23 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la auditoría de cuentas en entornos informatizados.

(BOE 02.08.2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003)

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 26 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre la auditoría de cuentas en entornos informatizados (provisional). (BOE 15 de noviembre de 2002) (BOICAC nº 51/Septiembre 2002).
- Resolución de 23 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la auditoría de cuentas en entornos informatizados. (BOE 02-08-2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003).

En la actualidad, las distintas empresas y entidades utilizan, con carácter general, sistemas informáticos en el procesamiento, registro, almacenamiento, elaboración y presentación de su información financiera, además de, en muchos casos, en el propio ejercicio de su actividad. Este hecho afecta a los sistemas contable y de control interno de las entidades, por lo que el auditor debe tener presente tal circunstancia en el desarrollo de sus trabajos de auditoría de cuentas.

A estos efectos, con el objeto de establecer reglas y suministrar criterios de actuación al auditor en los casos en los que la entidad auditada se encuentre inmersa en un entorno informatizado, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre «la auditoría de cuentas en entornos informatizados», para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.¹

Por Resolución de 26 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a su publicación íntegra en el propio Boletín de este Instituto, de septiembre de 2002 (número 51), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 15 de noviembre de 2002, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

En dicho trámite no se han presentado alegaciones al texto sometido a información pública, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas², **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas³, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre «la auditoría de cuentas en entornos informatizados», y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» y la inserción de la oportuna reseña en el «Boletín Oficial del Estado».

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE «LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN ENTORNOS INFORMATIZADOS»

INTRODUCCIÓN

1. Las Normas Técnicas de Auditoría en su apartado 2.4.1 y 2.4.2 establecen lo siguiente:

«2.4.1. Deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada de control interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría.»

«2.4.2. A tal efecto es preciso distinguir entre el estudio destinado a evaluar y mejorar el sistema de control interno de una entidad, realizado por el auditor en su calidad de experto y en virtud de mandato específico, del estudio y evaluación de control interno que se realiza en el contexto de una auditoría, y al que se refieren estas Normas Técnicas.»

Asimismo, dichas Normas Técnicas de Auditoría en su apartado 2.4.10, establecen:

«2.4.10. El estudio y evaluación del sistema de control interno incluye dos fases:

- a. La revisión preliminar del sistema con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad. En particular el conocimiento y evaluación preliminar de los sistemas de control interno de la entidad, incluyendo los sistemas informáticos, constituye un requisito mínimo de trabajo que sirve de base a la planificación de la auditoría.*
- b. La realización de pruebas de cumplimiento para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y que están operando tal como se diseñaron.»*

2. A los efectos de esta Norma Técnica:

- a) existe un entorno informatizado cuando la entidad, al procesar información financiera que sea significativa a efectos de la auditoría, emplea un ordenador, de cualquier tipo o tamaño, ya esté gestionado por la propia compañía o por un tercero.

² En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

³ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

- b) se entiende por sistemas informáticos, aquellos relacionados con el procesamiento, almacenamiento, transmisión y emisión de la información financiera.

OBJETO

3. El objeto de la presente norma es establecer reglas y suministrar una guía respecto a los procedimientos a seguir cuando se realice una auditoría en un entorno informatizado.

4. El auditor debe evaluar la manera en que el entorno informatizado afecta a la auditoría.

5. El objetivo global y el alcance de una auditoría no cambian en un entorno informatizado. Sin embargo, el uso de un ordenador puede afectar a los sistemas contable y de control interno empleados por la entidad. Consecuentemente, un entorno informatizado puede afectar a:

- a) Los procedimientos seguidos por el auditor en el conocimiento y evaluación preliminar de los sistemas de control interno de la entidad
- b) El análisis del riesgo inherente y de control mediante el que el auditor llega a la evaluación del riesgo.
- c) El diseño y aplicación por el auditor de las pruebas de control y de los procedimientos sustantivos adecuados para alcanzar el objetivo de la auditoría.

CONOCIMIENTOS Y COMPETENCIA

6. El auditor debe tener el conocimiento suficiente de los sistemas informáticos, que le permita planificar, dirigir, supervisar y revisar el trabajo realizado. Debe evaluar si es necesario para la auditoría disponer de conocimientos especializados sobre esta materia que permitan:

- a) Entender suficientemente de los sistemas contable y de control interno afectados por el entorno informatizado.
- b) Determinar el efecto del entorno informatizado en la evaluación del riesgo global y del riesgo a nivel de saldos contables y de tipos de transacciones.
- c) Diseñar y aplicar las adecuadas pruebas de control y los procedimientos sustantivos.

Si el auditor estima que se requieren conocimientos específicos para cubrir los aspectos anteriormente indicados, podrá obtener asesoramiento de otros profesionales que los posean, bien de su propia organización o bien ajenos a la misma.

En el caso de que el auditor obtenga asesoramiento de otros profesionales externos especializados, deberá tener en cuenta el contenido de la Norma Técnica de Auditoría sobre la utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas.

PLANIFICACIÓN

7. De acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría, el auditor debe entender suficientemente los sistemas contable y de control interno para planificar la auditoría y definir un enfoque adecuado a la misma.

8. Al planificar las áreas de la auditoría que pueden resultar afectadas por el entorno informatizado de la entidad, el auditor debe alcanzar una adecuada comprensión de la importancia y complejidad de las actividades de los sistemas informáticos, así como de la disponibilidad de datos para su utilización en la auditoría. Tal conocimiento podría incluir los siguientes aspectos:

- a) Importancia y complejidad del proceso informático en cada una de las aplicaciones contables significativas. La importancia, en este caso, se refiere a la materialidad de las informaciones contenidas en las cuentas anuales⁴ afectadas por el proceso informático. Una aplicación informática puede considerarse compleja cuando, por ejemplo:
 - i) El volumen de transacciones es tal que los usuarios de la misma podrían tener dificultades para identificar y corregir errores de proceso.
 - ii) El ordenador genera de forma automática transacciones significativas o anotaciones directas en otras aplicaciones.
 - iii) El ordenador realiza cálculos complicados de información financiera y/o genera de forma automática transacciones significativas que no pueden ser, o no son, validadas independientemente.
 - iv) Se intercambian electrónicamente transacciones con otras organizaciones (sistemas de intercambio electrónico de datos) sin validación manual.
- b) La estructura organizativa de las actividades de los sistemas informáticos de la entidad, así como el grado de centralización del proceso informático, ya que pueden afectar a la segregación de funciones.
- c) La disponibilidad de los datos. En ocasiones sólo se mantienen durante un corto periodo de tiempo o únicamente en soportes de lectura informatizada los documentos fuente, determinados archivos informáticos y otras evidencias que el auditor pudiera requerir. Los sistemas informáticos de la entidad pueden generar información interna útil para la aplicación de pruebas sustantivas (especialmente procedimientos analíticos). La posibilidad de utilizar técnicas de auditoría asistida por ordenador puede permitir aumentar la eficiencia de los procedimientos de auditoría, o hacer posible la aplicación, sin excesivo coste, de algunos procedimientos sobre la población completa de saldos o transacciones.

9. Cuando los sistemas informáticos sean significativos, el auditor debe asimismo obtener el necesario entendimiento del entorno de los mismos, y si pueden influir en la evaluación del riesgo inherente y de control. Un entorno informatizado implica entre otros los siguientes tipos de riesgos y características de control interno:

- a) Ausencia de rastro de las transacciones. Algunos sistemas informáticos están diseñados de manera que el rastro completo de una transacción, útil para la auditoría, puede existir sólo durante un periodo corto de tiempo, o de manera

⁴ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

que su lectura sólo sea posible a través de medios informáticos. Cuando una aplicación informática compleja lleva a cabo un amplio número de etapas de procesamiento, puede no existir un rastro completo. Consecuentemente, los errores que pudiera tener un programa serían difíciles de detectar de manera oportuna por procedimientos manuales.

- b) Proceso uniforme de transacciones. El ordenador procesa uniformemente transacciones similares. De esta forma se eliminan en su totalidad los errores administrativos asociados a procesos manuales. Pero, por el contrario, los errores de programación, u otros errores sistemáticos en el hardware o en el software, darán lugar a que todas las transacciones similares procesadas bajo las mismas condiciones, lo sean incorrectamente.
- c) Falta de segregación de funciones. Muchos de los procedimientos de control que normalmente serían ejecutados por personas diferentes en sistemas manuales pueden encontrarse concentrados en sistemas informáticos. Así, una persona que tenga acceso a los programas, a los procesos o a los datos podría realizar funciones incompatibles.
- d) Posibilidad de errores e irregularidades. La posibilidad de errores humanos en el desarrollo, mantenimiento y ejecución de sistemas informatizados de control pueden ser mayores que en los sistemas manuales, en parte a causa del nivel de minuciosidad requerido.
Además, la posibilidad de que algunas personas no autorizadas accedan a datos o los alteren sin que haya pruebas visibles de ello puede ser mayor con un sistema informático que con un sistema manual.
Al disminuir la participación humana en las transacciones procesadas por sistemas informáticos se puede reducir la posibilidad de detectar errores e irregularidades. Igualmente, los errores e irregularidades incurridos durante el diseño o modificación de los programas o aplicaciones pueden permanecer ocultos durante largos períodos de tiempo.
- e) Inicio o ejecución automático de transacciones. El sistema informático puede incluir la posibilidad de iniciar o ejecutar automáticamente determinados tipos de transacciones, cuya autorización puede no estar documentada de la misma forma que lo estaría en los sistemas manuales, e incluso dicha autorización puede estar implícita en la aceptación por parte de la dirección del diseño del sistema informático y sus posteriores modificaciones.
- f) Controles basados en procesos informáticos. El proceso informático puede producir informes y otros datos utilizados en la realización de controles manuales. La efectividad de estos controles manuales puede depender de la efectividad de los controles sobre la integridad y la exactitud del proceso informático. A su vez, la efectividad y el funcionamiento uniforme de los controles específicos de las aplicaciones que procesen transacciones depende a menudo de la efectividad de los controles generales de los sistemas informáticos.
- g) Posibilidad de mayor supervisión de la dirección. Los sistemas informáticos pueden ofrecer a la dirección una variedad de herramientas analíticas que se pueden utilizar para revisar y supervisar las operaciones de la entidad. La dis-

ponibilidad de estos controles adicionales, si se utilizan, puede servir para mejorar la estructura global de control interno.

- h) Posibilidad de utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador. La facilidad que los sistemas informáticos ofrecen para procesar y analizar grandes cantidades de datos brinda al auditor la oportunidad de aplicar técnicas generales o especializadas de auditoría asistida por ordenador, como instrumentos para la ejecución de pruebas de auditoría.

10. Los riesgos y los controles derivados de estas características de los sistemas informáticos tienen un impacto potencial en la evaluación del riesgo por parte del auditor, así como en la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría.

11. Como Anexo a esta Norma Técnica se incluye, a título meramente informativo, una guía descriptiva de las características y controles internos que pueden encontrarse en un entorno informatizado.

EVALUACIÓN DEL RIESGO

12. De acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría de ejecución del trabajo, el auditor debe tener en cuenta el riesgo inherente y el riesgo de control respecto a la posibilidad de que existan errores significativos en los estados financieros y, consecuentemente, minimizar el riesgo final a través de la combinación adecuada de pruebas de auditoría.

13. La probabilidad de que se produzcan errores e irregularidades significativas en el conjunto de la información financiera o en cuentas específicas depende de los riesgos inherentes y de control en un entorno informatizado, según se expone a continuación:

- a) Estos riesgos pueden resultar de deficiencias en las actividades generales del sistema informático, tales como desarrollo y mantenimiento de programas, soporte de los sistemas, operaciones del sistema, seguridad física del centro informático y control de acceso a programas de utilización restringida. Estas deficiencias pueden tener un impacto global en todas las aplicaciones informáticas.
- b) Asimismo estos riesgos pueden incrementar la posibilidad de errores o irregularidades en aplicaciones específicas, en bases de datos concretas o en archivos maestros, o en determinados procesos. Por ejemplo, no es inusual encontrar errores en sistemas que realizan procesos lógicos o de cálculo complejos, o que pueden tratar con multitud de condiciones de excepción diferentes. Asimismo, los sistemas que controlan desembolsos en efectivo u otros activos líquidos son susceptibles de acciones fraudulentas por parte de los usuarios o por el personal del área informática.
- c) La aparición de nuevas tecnologías informáticas, aumenta la sofisticación global del sistema informático y la complejidad de sus aplicaciones específicas. Como resultado, pueden verse incrementados los riesgos inherentes y de control.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

14. De acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría el auditor debe tener en cuenta el entorno informatizado en el diseño de los procedimientos de auditoría necesarios para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.

15. Los objetivos específicos de auditoría no se ven afectados por el hecho de que los datos contables se procesen manualmente o mediante ordenador. Sin embargo, los métodos para obtener la evidencia de auditoría adecuada y suficiente, pueden verse influenciados por los procesos informáticos. El auditor puede utilizar tanto procedimientos manuales como técnicas de auditoría asistidas por ordenador o bien una combinación de ambos métodos, al objeto de obtener dicha evidencia. Sin embargo, en algunos sistemas contables que utilizan un ordenador para llevar a cabo aplicaciones significativas, puede ser difícil o imposible que el auditor obtenga ciertos datos sin apoyo informático.

ANEXO

Guía descriptiva de características y controles internos en entornos informatizados

A. Características de los entornos informatizados

Un entorno informatizado puede presentar las siguientes características que lo diferencian, en mayor o menor grado, de un entorno manual:

1. *Estructura organizativa*
 - a) Concentración de funciones e información.
 - b) Concentración de programas y datos.
2. *Naturaleza del procesamiento*
 - a) Ausencia de documentos de entrada.
 - b) Inexistencia de rastro visible de la transacción.
 - c) Inexistencia de datos de salida tangibles.
 - d) Mayor facilidad de acceso a los datos y programas informáticos.
3. *Diseño y procesamiento*
 - a) Uniformidad en la ejecución de procesos.
 - b) Procedimientos de control incluidos en los propios programas.
 - c) Actualización de varios archivos o bases de datos con una sola transacción.
 - d) Transacciones generadas directamente por el sistema.
 - e) Vulnerabilidad de acceso a los archivos de datos y programas.

B. Controles internos en entornos informatizados

Los controles internos relativos a los procesos informáticos comprenden tanto los controles generales que afectan al entorno informatizado en su conjunto como los controles específicos de las distintas aplicaciones contables. Tales controles se pueden desarrollar mediante procedimientos manuales o mediante procedimientos diseñados en los propios programas informáticos.

1. Controles generales de un entorno informatizado

El propósito de los controles generales de un entorno informatizado es establecer un marco conceptual de control general sobre las actividades del sistema informático y asegurar razonablemente la consecución de los objetivos generales de control interno. Los controles generales de un entorno informatizado pueden incluir:

1.1 Controles de organización y dirección.- Diseñados para establecer el marco general de organización de las actividades del sistema informático, incluyendo:

- a) Políticas y procedimientos relativos a funciones de control.
- b) Adecuada segregación de funciones incompatibles (preparación de transacciones de entrada, programación y explotación).

1.2 Controles sobre el desarrollo y mantenimiento de aplicaciones.- Diseñados para asegurar razonablemente que los sistemas se desarrollan y mantienen previa autorización y de forma eficiente. Se diseñan, por lo general para establecer control sobre:

- a) Ejecución de pruebas, conversión, implantación y documentación de sistemas nuevos o de revisiones.
- b) Cambios en las aplicaciones.
- c) Acceso a la documentación de los sistemas. d) Adquisición de aplicaciones de terceros.

1.3 Controles sobre operaciones realizadas a través del ordenador.- Diseñadas para controlar las operaciones que se realizan desde el sistema y para asegurar razonablemente que:

- a) El sistema se está utilizando exclusivamente para propósitos autorizados.
- b) El acceso a las operaciones realizadas desde el ordenador está restringido a personal autorizado.
- c) Sólo se utilizan programas autorizados.
- d) Se detectan y corrigen los errores de procesamiento.

1.4 Controles sobre el software de los sistemas.- Diseñados para asegurar razonablemente que el software de los sistemas se ha adquirido y desarrollado de forma autorizada y eficiente, incluyendo:

- a) Autorización, aprobación, pruebas, implantación y documentación de los nuevos software de sistemas y de sus modificaciones.
- b) Restricción de acceso al software de sistemas y documentación al personal autorizado.

1.5 Controles de entrada de datos y de programa.- Diseñados para asegurar razonablemente que:

- a) Se ha establecido una adecuada estructura de autorización sobre las transacciones a introducir en el sistema.
- b) El acceso a los datos y programas se encuentra restringido al personal autorizado.

1.6 Existen otras salvaguardas que contribuyen a la continuidad de las operaciones de procesamiento en entornos informatizados. Entre estas se pueden citar:

- a) Mantenimiento aprobación, pruebas, implantación y documentación de los nuevos software de sistemas y de sus modificaciones.

- b) Procedimientos de recuperación aplicables en el caso de robo, pérdida o destrucción accidental o intencionada.
- c) Establecimiento de centros alternativos de procesamientos en el caso de catástrofes.

2. Controles de aplicación de un entorno informatizado

El objetivo de los controles de aplicación en un entorno informatizado es establecer procedimientos de control específicos sobre las aplicaciones contables con el fin de asegurar razonablemente que todas las transacciones son autorizadas y registradas, y que son procesadas de forma completa, adecuada y oportuna. Los controles de aplicación de un entorno informatizado incluyen:

2.1 Controles de entrada.- Diseñados para asegurar razonablemente que:

- a) Las transacciones son adecuadamente autorizadas antes de que sean procesadas informáticamente.
- b) Las transacciones se transfieren correctamente al soporte informático y se incluyen en los archivos de datos del ordenador.
- c) Las transacciones no son objeto de pérdida, duplicación, manipulación o alteración.
- d) Las transacciones incorrectas son rechazadas, corregidas y, en su caso, reprocesadas oportunamente.

2.2 Controles sobre el procesamiento y los ficheros informáticos de datos.- Diseñados para asegurar razonablemente que:

- a) Las transacciones, incluidas las que genera el propio sistema, son adecuadamente procesadas por el ordenador.
- b) Las transacciones no son objeto de pérdida, duplicación, manipulación o alteración.
- c) Los errores de procesamiento se identifican y corrigen a tiempo.

2.3 Controles de salida.- Diseñados para asegurar razonablemente que:

- a) Los resultados del procesamiento son adecuados.
- b) El acceso a los datos de salida del sistema está restringido al personal autorizado.
- c) Los datos de salida del sistema llegan al personal autorizado en tiempo oportuno.

2.1.16. Resolución de 24 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre confirmaciones de terceros.

(BOE 01.08.2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003)

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 28 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre confirmaciones de terceros (provisional). (BOE 15 de noviembre de 2002) (BOICAC nº 51/Septiembre 2002).
- Resolución de 24 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre confirmaciones de terceros. (BOE 01-08-2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003).

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, consideran las confirmaciones como uno de los métodos de obtener evidencia de auditoría, el cual consiste en obtener corroboración, normalmente por escrito, de determinada información contenida en las cuentas anuales.

Los auditores utilizan este método de obtención de evidencia sobre distintas informaciones contenidas en las cuentas anuales en el desarrollo de sus trabajos de auditoría de cuentas.

En este sentido, y en línea con lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por la International Federation of Accountants (IFAC), se ha considerado conveniente por las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas definir y establecer los criterios de actuación que debe seguir el auditor en relación con la obtención de evidencia mediante la confirmación de terceros, complementando y desarrollando lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría sobre este procedimiento de auditoría.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre «Confirmaciones de terceros», para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.¹

Por Resolución de 28 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a su publicación íntegra en el propio Boletín de este Instituto, de septiembre de 2002 (número 51), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

del Estado de 15 de noviembre de 2002, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

En dicho trámite no se han presentado alegaciones al texto sometido a información pública, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas², la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas³, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre «confirmación de terceros», y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» y la inserción de la oportuna reseña en el «Boletín Oficial del Estado».

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE «CONFIRMACIÓN DE TERCEROS»

INTRODUCCIÓN

1. Las Normas Técnicas de Auditoría consideran las confirmaciones como uno de los métodos de obtener evidencia de auditoría. En concreto, en su apartado 2.5.23, estas Normas establecen lo siguiente:

«La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:

1.....

....

d. Confirmaciones.

....»

Asimismo, el apartado 2.5.28 y 2.6.8, respectivamente, de esas mismas Normas indica que:

«Las confirmaciones consisten en obtener corroboración, normalmente por escrito, de una información contenida en los registros contables, así como la carta con las manifestaciones de la Dirección del cliente. Por ejemplo, el auditor, normalmente, deberá solicitar confirmación de saldos o transacciones a través de la comunicación directa con terceros (clientes, proveedores, entidades financieras, etc.).»

«Aunque la cantidad, la forma y el contenido de los papeles de trabajo variará según la circunstancias, generalmente incluirán lo siguiente:

g) *Constancia de la naturaleza, momento de realización y amplitud de las pruebas efectuadas, incluyendo los criterios utilizados para la selección y determinación de las muestras, el detalle de las mismas y los resultados obtenidos.*

h) *Confirmaciones o certificados recibidos de terceros.»*

² En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

³ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Normalmente se solicitan confirmaciones de terceros con respecto a saldos contables o a las partidas que los integran, así como a otros compromisos u obligaciones fuera de balance, pero no tienen por qué limitarse únicamente a este tipo de información.

Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación de:

- Saldos y operaciones con bancos y otras entidades financieras.
- Saldos de clientes y otros deudores.
- Existencias propiedad de la entidad y depositadas en terceros.
- Títulos de propiedad de activos (valores, inmuebles, etc.) bajo la custodia de terceros o retenidos por éstos en garantía.
- Titularidad de valores adquiridos pero aún no liquidados por el intermediario financiero al cierre del ejercicio.
- Préstamos y créditos obtenidos por la entidad.
- Saldos con proveedores y otros acreedores.
- Fianzas, avales y otras garantías.
- Depósito y custodia de activos propiedad de terceros.
- Condiciones pactadas en operaciones concretas, a fin de averiguar si se han producido modificaciones posteriores y, en su caso, en qué han consistido.

OBJETO

3. La presente norma tiene por objeto definir las actuaciones que debe seguir el auditor en relación con la obtención de evidencia mediante la confirmación con terceros, así como servir de guía para llevar a cabo este procedimiento de auditoría.

EVALUACIÓN DE LA APLICABILIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE CONFIRMACIÓN

4. El auditor ha de evaluar, decidir y documentar si considera necesarias o no las confirmaciones de terceros para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente sobre la información contenida en las cuentas anuales⁴. Para tomar esta decisión tendrá en cuenta la importancia relativa, el riesgo inherente y el riesgo de control, así como si la evidencia que se vaya a obtener mediante los restantes procedimientos de auditoría planificados reduce el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.

5. La evidencia que se obtiene de terceros ajenos a la entidad auditada es normalmente más fiable que la preparada internamente en ella. Asimismo, la fiabilidad de la evidencia escrita es mayor que la obtenida verbalmente. Por consiguiente, las respuestas escritas de terceros no vinculados a la entidad auditada y recibidas directamente por el auditor le pueden ayudar, bien por sí solas o en relación con otros procedimientos dirigidos al mismo objetivo, a reducir el riesgo de auditoría relacionado con los aspectos confirmados a un nivel aceptable.

⁴ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

6. El auditor, para decidir en qué medida puede utilizar los procedimientos de confirmación, debe considerar el entorno en que opera la entidad y su experiencia sobre recepción de respuestas en casos similares.

7. La fiabilidad de la evidencia obtenida mediante confirmaciones de terceros está en función, entre otros factores, de la forma en que el auditor diseñe la petición de confirmación, la ejecute y evalúe las respuestas recibidas. Además, la fiabilidad de las confirmaciones se ve afectada por el control que ejerza el auditor sobre las solicitudes y respuestas recibidas, las características de los destinatarios de las solicitudes de confirmación y cualquier tipo de restricción presente en las respuestas recibidas o que hubiera sido impuesta por la entidad.

8. El apartado 2.4.24 de las Normas Técnicas de Auditoría indica que el riesgo de auditoría es una combinación de tres riesgos diferentes:

- Posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan errores de importancia en el proceso contable («riesgo inherente»).
- Posibilidad de que, de existir, esos errores de importancia no fueran detectados por los sistemas de control interno de la entidad («riesgo de control»).
- Posibilidad de que cualquier error de importancia que existiera y no hubiera sido detectado por el sistema de control interno no fuera a su vez detectado por la aplicación de pruebas adecuadas de auditoría («riesgo de detección»).

9. Además, los apartados 2.4.25 y 2.4.26 de las mismas Normas establecen lo siguiente:

«2.4.25. La combinación adecuada de las pruebas de auditoría permite al auditor minimizar el riesgo final mediante un adecuado equilibrio entre pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas. El peso relativo atribuible a las respectivas fuentes de confianza son materias que deben decidirse de acuerdo con el criterio del auditor y según las circunstancias.»»

«2.4.26. La amplitud de las pruebas sustantivas a realizar sobre los distintos componentes de las cuentas anuales, así como su naturaleza y momento de su aplicación, será tanto menor cuanto mayor sea la confianza obtenida de las pruebas de cumplimiento del control interno.»»

10. Cuanto más elevados sean el riesgo inherente y el de control, mayor será la evidencia de auditoría que el auditor precisa obtener mediante la realización de pruebas sustantivas. En estos casos el auditor puede considerar que la obtención de confirmaciones de terceros es un método eficiente de obtener evidencia adecuada y suficiente.

11. Por el contrario, cuanto menores sean los citados riesgos inherente y de control, menor será la necesidad de aplicar pruebas sustantivas para alcanzar una conclusión sobre los aspectos a verificar. Por ejemplo, una entidad puede haber obtenido un préstamo cuyos vencimientos de principal e intereses viene atendiendo puntualmente, conforme a unas condiciones confirmadas por el auditor en ejercicios precedentes. Si las demás comprobaciones realizadas por el auditor (incluidas sus pruebas de cumplimiento de los sistemas de control interno) indican que no se han producido modificaciones en las condiciones del préstamo y le llevan a juzgar como bajos los riesgos in-

herente y de control en relación con el saldo del préstamo, el auditor puede limitar sus procedimientos sustantivos a realizar pruebas sobre los pagos de vencimientos, en lugar de solicitar de nuevo confirmación directa del saldo con el prestamista.

12. Las transacciones poco habituales o de naturaleza compleja están normalmente asociadas con un riesgo inherente y de control interno más elevado. Si se dieran estas circunstancias, el auditor evaluará la necesidad de confirmar con la otra parte las condiciones de la transacción además de examinar la documentación en poder de la entidad auditada.

ASPECTOS CUBIERTOS POR LAS CONFIRMACIONES DE TERCEROS

13. Las cuentas anuales de una entidad contienen afirmaciones de la dirección en relación con los siguientes aspectos: existencia, derechos, compromisos y obligaciones, acaecimiento, integridad, valoración, medición y presentación y desglose. Si bien es cierto que mediante confirmaciones externas pueden cubrirse la mayoría de estas afirmaciones, no obstante su utilidad depende de la partida o aspectos concretos de las cuentas a que se apliquen.

14. La confirmación externa de una cuenta a cobrar proporciona una evidencia sólida de la existencia del saldo, así como sobre el corte de operaciones, a una fecha determinada. Sin embargo, ello no suministra toda la evidencia de auditoría necesaria con respecto a la valoración de la cuenta a cobrar, puesto que la confirmación recibida no proporciona evidencia sobre la capacidad del deudor para liquidar su saldo.

15. De forma similar, la confirmación de mercancías depositadas con terceros puede proporcionar evidencia sólida acerca de su existencia y de los derechos y obligaciones derivados de esta situación, pero en general no proporciona evidencia que justifique su valoración.

16. La utilidad de las confirmaciones para auditar una afirmación concreta sobre una determinada cuenta también depende del objetivo marcado por el auditor al seleccionar la información a confirmar. Por ejemplo, para auditar la integridad de las cuentas a pagar ha de obtenerse evidencia de que no existen pasivos importantes no registrados. Para este fin, será normalmente más recomendable enviar confirmación a los principales proveedores de la entidad, aunque no tengan saldo contable, que seleccionar los mayores saldos que figuren en el auxiliar de proveedores a una fecha determinada. De la misma forma, en el caso de activos financieros recibidos en depósito o para su custodia, o de avales y garantías otorgados, las confirmaciones enviadas sobre saldos pueden no ser suficientes, por lo que habrá de recabarse información sobre la posible existencia de otros activos propiedad de terceros custodiados o compromisos asumidos no registrados, que puedan suponer obligaciones para la entidad.

17. Para obtener evidencia de auditoría sobre el resto de las afirmaciones de la dirección implícitas en las cuentas, pero no cubiertas adecuadamente mediante confirmaciones de terceros, el auditor tendrá en cuenta qué otros procedimientos de auditoría puede aplicar en su lugar o como complemento de las mismas.

DISEÑO DEL PROCEDIMIENTO DE CONFIRMACIONES DE TERCEROS

18. El auditor ha de adaptar las peticiones de confirmación de terceros al objetivo específico de auditoría. Para ello tendrá en cuenta qué aspectos necesitan ser confirmados y qué factores pueden influir en la fiabilidad de las confirmaciones, entre los que se cuentan el formato de la confirmación, la experiencia en esta u otras auditorías, la naturaleza de la información que se solicita y las personas a las que se dirige la petición.

19. Para diseñar sus solicitudes de confirmación el auditor contemplará qué tipo de información puede obtener el destinatario con mayor facilidad, puesto que ello puede afectar a la cantidad de respuestas que se reciban y al tipo de evidencia que se obtenga. Por ejemplo, algunos sistemas contables permiten la confirmación de operaciones concretas pero no del saldo final a una fecha determinada.

20. Las peticiones de confirmación serán firmadas por personal adecuado de la entidad auditada, para autorizar a los terceros a que faciliten información al auditor.

UTILIZACIÓN DE CONFIRMACIONES POSITIVAS Y NEGATIVAS

21. Las peticiones de confirmación de saldos pueden formularse en forma positiva o negativa, o mediante una combinación de ambos métodos.

22. Las confirmaciones positivas solicitan al tercero que responda indicando expresamente su acuerdo con la información que se le ha enviado, o que proporcione unos datos determinados. Las respuestas a las confirmaciones positivas proporcionan normalmente evidencia de auditoría fiable. Existe el riesgo, no obstante, de que el tercero responda sin verificar si la información es o no correcta, aspecto que el auditor no se encuentra habitualmente en posición de juzgar. Este riesgo podría reducirse utilizando un modelo de confirmación que no indique el saldo u otro dato a confirmar, y en el que se pida al tercero que lo incluya en su respuesta. Sin embargo, el uso de este tipo de confirmaciones puede rebajar el número de respuestas que efectivamente se reciban dado el esfuerzo adicional que suponen para el tercero.

23. Las confirmaciones negativas solicitan al tercero que únicamente responda en caso de desacuerdo con la información enviada. En cualquier caso, el auditor ha de ser consciente de que, a falta de respuesta, no existe evidencia explícita de que los terceros han recibido la petición de confirmación ni, de haberla recibido, de que han procedido a verificar los datos allí incluidos. Por consiguiente, el empleo de confirmaciones negativas normalmente aporta una evidencia menos fiable que la obtenida mediante confirmaciones positivas, por lo que el auditor se planteará la necesidad de realizar otras comprobaciones sustantivas de naturaleza complementaria.

24. Las confirmaciones negativas podrán emplearse para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable si se dieran conjuntamente las cuatro circunstancias siguientes:

- Se han calificado de bajos el riesgo inherente y el de control.
- Existe un número elevado de saldos de pequeño importe.
- No se espera un número elevado de errores.
- El auditor no tiene razón alguna para considerar que los terceros van a hacer caso omiso a este tipo de petición.

RESTRICCIONES IMPUESTAS POR LA ENTIDAD AUDITADA

25. Cuando el auditor hubiera decidido confirmar ciertos saldos u otra información y la dirección le solicite no hacerlo, el auditor deberá tener en cuenta si existen razones válidas para tal petición y obtener evidencia que soporte su validez. Si el auditor estuviera de acuerdo con la petición de la dirección, deberá en cualquier caso aplicar procedimientos alternativos que le permitan obtener evidencia adecuada y suficiente sobre el asunto en cuestión.

26. Si el auditor no está de acuerdo con la validez de la petición de la dirección, y no se le permite el envío de las confirmaciones, el auditor deberá evaluar el efecto que en su informe pudiera tener esta limitación al alcance de su trabajo.

27. Al enjuiciar la validez de la petición de la dirección, el auditor mantendrá una actitud de escepticismo profesional y se planteará si esta petición pudiera tener alguna implicación sobre su evaluación de la integridad de la dirección, incluyendo si ello pudiera ser indicio de posibles errores o irregularidades. En este caso, el auditor aplicará la Norma Técnica de Auditoría sobre Errores e Irregularidades. Además, el auditor se planteará si la realización de procedimientos alternativos le puede proporcionar evidencia adecuada y suficiente sobre el asunto en cuestión.

CARACTERÍSTICAS DE LAS PERSONAS QUE RESPONDEN A LAS CONFIRMACIONES

28. La fiabilidad de la evidencia de las confirmaciones depende de la preparación profesional, independencia, nivel de autoridad, conocimiento de la materia y objetividad de la persona que responde a la confirmación. Si bien el auditor no está obligado a verificar estas características de la persona que responde, en algunos casos específicos el auditor puede considerar necesario asegurarse de que la petición se envía a la persona adecuada. Por ejemplo, para confirmar que se ha permitido una excepción al cumplimiento a las cláusulas de un préstamo a largo plazo, la petición se envía a un directivo de la entidad financiera que tenga atribuida la autoridad para contestar y conocimiento de que la excepción ha sido autorizada.

29. El auditor también considerará si la respuesta de los terceros pudiera ser no objetiva o sesgada. Puede llegar a conocimiento del auditor información sobre la preparación profesional, conocimiento, motivación, capacidad o interés en responder del tercero. Ello puede tener efecto en el diseño de la confirmación y en la evaluación de sus resultados, incluyendo la determinación de si es preciso realizar otro tipo de procedimientos. El auditor también considerará si hay base suficiente para concluir que la petición se enviará a un tercero del que pueda esperarse una respuesta que vaya a proporcionar evidencia adecuada y suficiente. Por ejemplo, a fin de ejercicio el auditor puede encontrarse con una serie de transacciones importantes y poco habituales realizadas con una empresa que dependa económicamente de la entidad auditada. En estas circunstancias, el auditor se planteará si el tercero podría tener interés en suministrar una información incorrecta.

EL PROCESO DE CONFIRMACIÓN DE TERCEROS

30. Cuando se realicen procedimientos de confirmación, el auditor ha de controlar el proceso de selección de los terceros a los que enviar la petición de confirmación, la preparación y el envío de las cartas de confirmación y las respuestas recibidas. Dicho control se ejerce para reducir la posibilidad de que se distorsionen los resultados del procedimiento de confirmación por la interceptación o alteración de las cartas de solicitud o de las respuestas. Con este objetivo, el auditor enviará directamente las cartas de petición, tras asegurarse de que incluyen la dirección correcta y de que en ellas se pide que la respuesta sea enviada directamente al auditor. También considerará si las respuestas proceden de los terceros a quienes se hubieran enviado las solicitudes.

Solicitudes de confirmación positivas no contestadas

31. El auditor debe realizar procedimientos alternativos si no recibiera respuesta a una solicitud de confirmación positiva. Estos procedimientos alternativos deben ser capaces de proporcionar la evidencia necesaria sobre las afirmaciones contenidas en las cuentas que se pretendían verificar mediante la confirmación.

32. Ante la falta de respuesta, normalmente el auditor se pondrá de nuevo en contacto con el tercero para obtenerla y, en su defecto, llevará a cabo procedimientos alternativos. La naturaleza de estos procedimientos depende de las partidas y de las afirmaciones en cuestión. Así, para clientes, los procedimientos alternativos pueden incluir la revisión de cobros posteriores, de los albaranes de salida o de otra documentación de la entidad que proporcione evidencia sobre la existencia de la cuenta a cobrar, además de comprobaciones sobre el corte de operaciones para verificar su integridad. Para proveedores, los procedimientos alternativos pueden consistir en la revisión de pagos posteriores o de la correspondencia recibida de ellos en lo que respecta a su existencia, y de otros documentos, como albaranes de entrada, para evaluar su integridad.

Fiabilidad de las respuestas recibidas

33. El auditor considerará si existen indicios de falta de fiabilidad de las respuestas recibidas, teniendo en cuenta la autenticidad de las respuestas y realizando los procedimientos que le despejen las dudas que tuviera, pudiendo incluso optar por la conversación telefónica con el propio tercero, especialmente en los casos de confirmación mediante fax o correo electrónico. En los papeles de trabajo se documentarán las confirmaciones recibidas verbalmente y, si éstas contuvieran información importante, el auditor pedirá a los terceros que le envíen directamente confirmación escrita.

Causas y frecuencia de las excepciones

34. Cuando el auditor llegue a la conclusión de que el proceso de confirmación y los procedimientos alternativos no le han proporcionado evidencia de auditoría adecuada y suficiente relativa a la afirmación que estuviera verificando, debe realizar procedimientos adicionales para obtenerla.

Para llegar a esta conclusión, el auditor tomará en consideración los siguientes aspectos:

- La fiabilidad de las confirmaciones y de los procedimientos alternativos.
- La naturaleza de las excepciones encontradas, incluyendo sus implicaciones cuantitativas y cualitativas.
- La evidencia que hubieran proporcionado los restantes procedimientos.

35. El auditor también considerará las causas y frecuencia de las excepciones comunicadas por los terceros. Cuando estas sean indicativas de errores en las cifras contables, el auditor analizará sus causas y evaluará su importancia sobre las cuentas anuales, lo que puede llevarle a tener que replantearse la naturaleza, momento de aplicación y alcance de sus procedimientos de auditoría sobre el área afectada por los errores.

EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LAS CONFIRMACIONES

36. El auditor debe evaluar si los resultados del proceso de confirmación de terceros, junto con los derivados de los restantes procedimientos dirigidos al mismo objetivo, proporcionan evidencia adecuada y suficiente con respecto a la afirmación que se verifica.

CONFIRMACIONES REALIZADAS ANTES DE LA FECHA DE CIERRE

37. En la práctica, cuando el riesgo inherente y de control interno de la afirmación verificada no fueran altos, el auditor puede decidir efectuar sus procedimientos de confirmación a una fecha anterior a la del cierre del ejercicio. En este caso, como cualquier otro en que se realiza trabajo sobre cifras intermedias, el auditor tendrá que evaluar la necesidad de complementar su trabajo para satisfacerse de que no existen errores significativos con respecto a las transacciones que tuvieron lugar entre ambas fechas.

2.1.17. Resolución de 19 de septiembre de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas.
(BOE 22.10.2003) (BOICAC nº 55/Septiembre 2003)

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 27 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre evidencia de auditoría (provisional). Consideraciones adicionales en determinadas áreas. (BOE 15 de noviembre de 2002) (BOICAC nº 51/Septiembre 2002).
- Resolución de 19 de septiembre de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas. (BOE 22-10-2003) (BOICAC nº 55/Septiembre 2003).

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, regulan en su sección 2.5 los criterios y normas de obtención de evidencia por el auditor sobre la información contenida en las cuentas anuales objeto de auditoría. En concreto, el apartado 2.5.1 establece:

«Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas.»

Los citados criterios y normas sobre obtención de evidencia, incluidos en la mencionada sección 2.5, vienen referidos a la información que con carácter general contienen las cuentas anuales. Sin embargo, y en línea con lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por la International Federation of Accountants (IFAC), se ha considerado conveniente complementar dichas normas y criterios sobre obtención de evidencia para los siguientes aspectos concretos: Presencia en el recuento físico de existencias, Indagación sobre litigios y reclamaciones y Valoración y desglose de inmovilizaciones financieras.

PRIVADO (sic)

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre «Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas», para su tramitación y sometimiento a información pública, con-

forme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.¹

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 27 de septiembre de 2002 (B.O.E., 15-11-2002) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 51, de septiembre de 2002, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.²

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, algunos aspectos de las cuales, referidos al epígrafe «Indagación sobre litigios y reclamaciones, una vez sometidas al examen de la Comisión de Auditoría y del Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado al texto inicial, sin que supongan una modificación sustancial del contenido de su redacción inicial.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas,³ **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre «Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas», incluyendo pequeñas modificaciones de redacción respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» y la inserción de la oportuna reseña en el «Boletín Oficial del Estado».

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE EVIDENCIA DE AUDITORÍA. CONSIDERACIONES ADICIONALES EN DETERMINADAS ÁREAS»

INTRODUCCIÓN

1. Las Normas Técnicas de Auditoría sobre la Ejecución del Trabajo regulan, en su sección 2.5, la obtención de evidencia por parte del auditor. En concreto, el apartado 2.5.1 de dichas Normas Técnicas de Auditoría establece que:

«Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas.»

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

² En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

³ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Asimismo, el párrafo 2.5.23 de las citadas Normas Técnicas de Auditoría establece los siguientes métodos de obtener evidencia:

«La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y substantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:

- a. Inspección*
- b. Observación*
- c. Preguntas*
- d. Confirmaciones*
- e. Cálculos*
- f. Técnicas de examen analítico.»*

OBJETO

3. El objeto de esta norma es complementar las normas y criterios contenidos en la sección 2.5 de las Normas Técnicas de Auditoría para la obtención de evidencia adecuada de auditoría en los siguientes aspectos:

- Presencia en el recuento físico de existencias.
- Indagación sobre litigios y reclamaciones.
- Valoración y desglose de inmovilizaciones financieras.

PRESENCIA EN EL RECUESTO FÍSICO DE EXISTENCIAS

4. Los sistemas de control interno de las entidades establecen normalmente procedimientos que requieren el recuento físico de las existencias al menos una vez al año, como base para la preparación de las cuentas anuales⁴ o como medida para asegurar la fiabilidad de los registros de inventario permanente.

5. Cuando los inventarios sean significativos en el contexto de las cuentas anuales, el auditor debe obtener evidencia adecuada y suficiente de su existencia efectiva y de las condiciones en que se encuentran, presenciando físicamente su recuento, a menos que ello le fuera imposible. Tal presencia permite al auditor la comprobación física, la observación del cumplimiento de los procedimientos establecidos por la entidad para su realización y la obtención de evidencia sobre la fiabilidad de éstos.

6. Si no fuera posible presenciar el recuento de existencias en la fecha programada a causa de circunstancias imprevisibles, el auditor debe efectuar o presenciar algunos recuentos físicos en una fecha alternativa y, cuando fuera necesario, realizar pruebas de las transacciones que hubieran tenido lugar entre ambas fechas.

7. Si no fuera posible presenciar el recuento de existencias, debido a factores tales como la naturaleza y la ubicación, el auditor debe considerar si la realización de procedimientos alternativos le permiten obtener la evidencia de auditoría adecuada y suficiente respecto a la existencia y condición de las existencias físicas que le permitan

⁴ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

concluir que no es necesario introducir en su informe de auditoría una limitación al alcance a este respecto. Por ejemplo, podría suministrar este tipo de evidencia el examen de la documentación que soporte las ventas posteriores a la fecha del inventario de partidas adquiridas con anterioridad al mismo.

8. Para planificar su asistencia al inventario físico de las existencias o la aplicación de procedimientos alternativos, el auditor toma en cuenta diversos factores, tales como:

- La naturaleza de los sistemas contable y de control interno utilizados por la entidad con respecto a las existencias.
- El riesgo de auditoría y la importancia relativa del área de existencias.
- La calidad de los procedimientos e instrucciones establecidos por la entidad para la realización del inventario.
- El momento en que se realiza el inventario físico.
- Los lugares en los que se lleva a cabo.
- Si se requiere el apoyo de un experto.

9. Si el número de unidades en existencias se determina mediante recuento físico al cierre del ejercicio o rotativamente durante el mismo, el auditor normalmente presenciara los procedimientos de recuento y realizará pruebas de los mismos.

10. Si la entidad utiliza procedimientos para estimar las cantidades físicas, por ejemplo, una pila de carbón, el auditor debe quedar razonablemente satisfecho de la fiabilidad de tales procedimientos.

11. Cuando las existencias estén situadas en diferentes emplazamientos, el auditor decide a cuál de ellos considera adecuado acudir, teniendo en cuenta la importancia relativa de las correspondientes existencias y la evaluación del riesgo de auditoría de las diferentes ubicaciones.

12. Asimismo, el auditor revisa las instrucciones de inventario físico establecidas por la entidad para:

- a) La aplicación de los procedimientos de control establecidos, tales como la recogida y seguimiento de las tarjetas de recuento utilizadas y en blanco, o los relativos a la necesidad de realizar un segundo recuento para ciertas partidas.
- b) La determinación del grado de avance de los productos en curso de fabricación, así como de la identificación del tratamiento dado a las existencias de lento movimiento, obsoletas y deterioradas o de las que fueran propiedad de terceros (por ejemplo, en depósito).
- c) Verificar si se han previsto controles adecuados del movimiento de existencias entre diferentes almacenes y dentro del propio almacén, así como sobre el corte de operaciones de entradas y salidas de existencias a la fecha del inventario físico.

13. Para obtener seguridad de que se aplican correctamente los procedimientos establecidos por la entidad, el auditor observa el desarrollo del inventario por parte del personal de la entidad y realiza un muestreo de los recuentos efectuados. En este muestreo el auditor comprueba la integridad y la corrección de los recuentos, seleccionando partidas concretas tanto a partir de las hojas de recuento como de las propias

existencias físicas y determina en qué medida necesita retener copia de las hojas de recuento para comprobación posterior con el listado final de existencias.¹³

14. El auditor también tiene en cuenta los procedimientos de corte de operaciones, incluyendo detalles de los movimientos de existencias inmediatamente antes, durante y después del recuento físico, al objeto de poder comprobar en un momento posterior su correcta contabilización.

15. Por razones prácticas, el inventario físico puede realizarse en fecha diferente a la de cierre del ejercicio. Ello normalmente sólo resultaría aceptable para el auditor cuando no se hubiera calificado su riesgo de auditoría como alto. En estas circunstancias, el auditor se asegura, mediante la realización de las pruebas oportunas, de que los movimientos de existencias entre una y otra fecha han sido correctamente registrados.

16. Cuando la entidad utiliza un sistema de inventario permanente para determinar los saldos de cierre del ejercicio, el auditor evalúa, además, si la entidad analiza las causas de las diferencias significativas que puedan producirse entre el inventario físico y los datos registrados en el inventario permanente y si se practican los oportunos ajustes contables.

17. El auditor comprueba que en el listado final del inventario se refleja adecuadamente el resultado de los recuentos físicos.

18. Cuando hay existencias bajo custodia y control de terceros, el auditor normalmente obtiene confirmación directa de ellos en cuanto a la cantidad y condición física de las existencias que están en esa situación. Dependiendo de la importancia relativa de las existencias depositadas, el auditor puede también plantearse:

- La integridad e independencia del tercero en cuestión.
- Presenciar el inventario físico, o encargar a otro auditor que lo haga por él.
- Obtener un informe de otro auditor sobre los sistemas contables y de control interno establecidos por los depositarios para asegurar el adecuado recuento y custodia de las existencias.
- Verificar la documentación de las existencias en poder de terceros, tal como justificantes de recepción en almacén, u obtener confirmaciones de las existencias que hubieran sido entregadas como garantía de alguna operación.

INDAGACIÓN SOBRE LITIGIOS Y RECLAMACIONES

19. Los litigios y las reclamaciones en los que puede verse implicada una entidad pueden tener un efecto significativo sobre sus cuentas anuales, lo que supondría el oportuno desglose y/o la dotación de la correspondiente provisión.

20. El auditor debe aplicar procedimientos de auditoría para averiguar la existencia de litigios y reclamaciones contra la entidad que pudieran tener un efecto significativo en las cuentas anuales. Tales procedimientos pueden incluir:

- Realización de las oportunas preguntas a la dirección de la entidad, incluyendo la obtención de la carta de manifestaciones.
- Revisión de las actas del órgano de administración y de la correspondencia de la entidad con sus asesores legales.

- Examen de las cuentas de gastos legales.
- Utilización de la información de que disponga el auditor en relación con la entidad, incluida la que hubiera podido obtenerse en entrevistas con el departamento de asesoría jurídica.

21. Cuando se hayan detectado litigios o reclamaciones o si el auditor cree que existen, debe solicitar a la entidad que le ponga en comunicación directa con sus asesores legales, a fin de liberarles del deber de secreto profesional al que éstos se encuentren sujetos. Ello le será útil para obtener evidencia adecuada y suficiente sobre si ha sido informado de los litigios o reclamaciones con posibles efectos significativos y sobre la razonabilidad de las estimaciones que hayan podido realizar los directivos de la entidad sobre sus consecuencias económicas.

22. La solicitud de información, que debe ser preparada por la entidad auditada y enviada por el auditor, debe pedir al asesor legal que responda directamente al auditor. Cuando se considere poco probable que los asesores respondan a planteamientos generales, la carta normalmente detallará:

- La lista de litigios y reclamaciones.
- El desenlace final que prevén los directivos de la entidad, incluyendo su estimación de las consecuencias económicas.
- La solicitud al asesor legal de que manifieste su juicio sobre la razonabilidad de las evaluaciones y conclusiones de los directivos y de que suministre al auditor información adicional en el caso de que el asesor legal considere que la relación de asuntos facilitada es incompleta o incorrecta.

23. El auditor considera la situación de los asuntos legales hasta la fecha de su informe. En algunos casos, el auditor podría verse obligado a obtener información más actualizada de los asesores legales de la entidad.

24. En algunas situaciones, por ejemplo, si el asunto es complejo, o cuando existen desacuerdos entre los directivos y los asesores legales, puede resultar necesario que el auditor se entreviste con estos últimos, al objeto de discutir el resultado previsible de los litigios pendientes. En estos casos, la entrevista debe realizarse con autorización de la dirección de la entidad y preferiblemente en su presencia.

25. La negativa de la dirección de la entidad a que el auditor se entreviste con sus asesores legales representa una limitación al alcance de la auditoría que normalmente supondrá la emisión de una opinión con salvedades o la denegación de la opinión.

Si el asesor rehúsa responder, y el auditor no puede obtener evidencia suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos, evaluará si ello supone una limitación al alcance de la auditoría de la suficiente importancia como para emitir una opinión con salvedades o para denegar la opinión.

VALORACIÓN Y DESGLOSE DE INMOVILIZACIONES FINANCIERAS

26. Cuando las inmovilizaciones financieras son significativas con respecto a las cuentas anuales, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada sobre su valoración y desgloses en la memoria.

27. Los procedimientos de auditoría relativos a las inmovilizaciones financieras normalmente incluyen evaluar la capacidad de la entidad para mantener las inversiones a largo plazo, así como obtener una confirmación escrita de la dirección de la entidad sobre su intención a este respecto.

28. Otros procedimientos pueden incluir revisar las cuentas anuales de las entidades a que se refieren las inmovilizaciones financieras o el informe de auditoría correspondiente, así como otra información, tal como sus cotizaciones bursátiles, o aquellas otras que puedan suministrar información sobre su valor de mercado y la comparación de dichos valores con el valor en libros de la inversión hasta la fecha del informe de auditoría.

29. Si tales valores son inferiores al contabilizado, el auditor evalúa si es necesario dotar una provisión por depreciación. Si existe incertidumbre sobre la capacidad de recuperar el valor contable de las inmovilizaciones financieras, el auditor evaluará si se ha dotado la oportuna corrección valorativa y/o desglosado la información que fuera necesaria al respecto.

2.1.18. Resolución de 25 de marzo de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre los saldos de apertura en una primera auditoría.

(BOE 27.05.04) (BOICAC nº 57/Marzo 2004)

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 27 de febrero de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre los saldos de apertura en una primera auditoría (provisional). (BOE 06-06-2003) (BOICAC nº 53/Marzo 2003).
- Resolución de 25 de marzo de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre los saldos de apertura en una primera auditoría. (BOE 27-05-04) (BOICAC nº 57/Marzo 2004).

De acuerdo con lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, los auditores de cuentas en la primera auditoría que realicen sobre las cuentas anuales de una entidad, y en relación con los saldos de apertura, deben obtener evidencia suficiente y adecuada de que: dichos saldos de apertura no contienen incorrecciones que puedan afectar significativamente a las cuentas anuales objeto de auditoría; los saldos de cierre del ejercicio anterior han sido correctamente traspasados como saldos iniciales del ejercicio actual o, en su caso, debidamente corregidos cuando lo permita la normativa aplicable; y los criterios contables han sido aplicados uniformemente o los cambios en los mismos han sido adecuadamente contabilizados, a la vez que se presenta la oportuna información en la memoria.

En este sentido, y en línea con lo ya previsto a este respecto en las Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por la International Federation of Accountants (IFAC), se ha considerado conveniente elaborar una norma técnica en la que se recojan los criterios de actuación que debe seguir el auditor en relación con los saldos de apertura de las cuentas anuales de una entidad, cuando dichas cuentas se auditan por primera vez o cuando las correspondientes al año anterior hayan sido auditadas por otro auditor.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre «los saldos de apertura en una primera auditoría», para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹.

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 27 de febrero de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a la publicación íntegra de dicha Norma Técnica en el propio Boletín de este Instituto, de marzo de 2003 (número 53), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 6 de junio de 2003, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

En dicho trámite no se han presentado alegaciones al texto sometido a información pública, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas²,

la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas³, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre «*los saldos de apertura en una primera auditoría*», y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» y la inserción de la oportuna reseña en el «Boletín Oficial del Estado».

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE LOS SALDOS DE APERTURA EN UNA PRIMERA AUDITORÍA

INTRODUCCIÓN

1. El epígrafe 3.9.3 de las Normas Técnicas sobre Informes⁴, en lo referente al primer año de auditoría o primer ejercicio social de una entidad, establece entre otros aspectos lo siguiente:

*«El auditor tiene la obligación de satisfacerse y de manifestar explícitamente en su informe que los principios contables aplicados por la entidad en la preparación de las cuentas anuales del ejercicio sobre el que emite su informe guardan uniformidad con los empleados por esa misma entidad en la preparación de las cuentas anuales del ejercicio anterior. Esta obligación es válida tanto si las cuentas anuales del ejercicio anterior fueron auditadas por él mismo o por otro auditor, como si aquellas no fueron objeto de auditoría.»*⁵

Dado que en el primer ejercicio auditado, normalmente, el auditor no podrá satisfacerse de la razonabilidad del importe de las existencias iniciales y, en general, del corte de operaciones al término del ejercicio anterior deberá incluir en su informe tal limitación al alcance y, dependiendo de la importancia del efecto de aquellos ajustes que se hubieran podido poner de manifiesto de

² En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

³ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

⁴ En la actualidad derogado.

⁵ Ver NTA de carácter general punto 2.3.8.

2.1.18. NTA SOBRE SALDOS DE APERTURA EN UNA PRIMERA AUDITORÍA

*no haber existido la limitación, denegar, en su caso, la opinión sobre los resultados del ejercicio».*⁶

2. Asimismo, dicho párrafo, en lo referente al informe sobre las cuentas anuales de un ejercicio⁷, establece entre otros aspectos lo siguiente⁸:

«Cuando la sociedad hubiera incumplido la obligación de someterse a auditoría en el ejercicio anterior, este hecho deberá ser mencionado en el informe de auditoría.

El auditor verificará que las cifras comparativas del año anterior coinciden con las cuentas anuales de dicho año.

Cuando las cifras comparativas no coincidan con las de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente, porque se hayan modificado éstas al amparo de lo establecido en el artículo 35.4 del Código de Comercio, el auditor comprobará que esta circunstancia ha sido incluida en la Memoria, poniéndose de manifiesto las modificaciones producidas y las razones que las motiven.

En aquellos casos en que considere que las modificaciones producidas no favorecen la comparabilidad entre las cifras y cuyo efecto sea muy significativo, deberá mencionarlo en un párrafo de énfasis en su informe.

*En el caso de que la información antes señalada no se incluya en la Memoria, el auditor deberá incluir en su informe un párrafo de salvedad por falta de información».*⁹

3. También es de aplicación lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores en el apartado de cambio de auditores en sus párrafos del 26 al 35.¹⁰

4. Los «saldos de apertura» son los existentes al inicio del ejercicio y son consecuencia de:

- a) Las transacciones de ejercicios anteriores; y
- b) Los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior.

OBJETO

5. El objeto de esta Norma Técnica es establecer criterios de actuación en relación con los saldos de apertura, cuando las cuentas anuales se auditan por primera vez o cuando las correspondientes al año anterior lo han sido por otro auditor.

6. En su primera auditoría, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada de que:

- a) Los saldos de apertura no tienen incorrecciones que puedan afectar significativamente a las cuentas anuales del ejercicio actual;

⁶ Ver NTA de carácter general punto 3.3.16.

⁷ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

⁸ En la actualidad derogado.

⁹ Ver NTA sobre información comparativa.

¹⁰ Actualmente, tras la modificación de la NTA sobre relación entre auditores, párrafos 43 a 49.

- b) Los saldos de cierre del ejercicio anterior han sido correctamente traspasados como saldos iniciales del ejercicio actual o, en su caso, debidamente corregidos cuando lo permita la normativa aplicable; y
- c) Los criterios contables han sido aplicados uniformemente o los cambios en los mismos han sido adecuadamente contabilizados, a la vez que se presenta la oportuna información en la memoria.¹¹

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

7. Los procedimientos de auditoría sobre los saldos de apertura contemplados en esta norma tienen como objetivo facilitar al auditor su opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio actual, incluida la uniformidad en la aplicación de los principios contables. No están diseñados para emitir una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio anterior.

8. La evidencia que el auditor necesita obtener en relación con los saldos de apertura depende de factores tales como:

- Los criterios contables seguidos por la entidad.
- Si las cuentas anuales del ejercicio anterior han sido auditadas y, en su caso, el tipo de opinión emitida.
- La naturaleza de las cuentas y el riesgo de incorrecciones significativas en las cuentas anuales del ejercicio actual.
- La importancia relativa de los saldos de apertura en relación con las cuentas anuales del ejercicio actual.

9. El auditor debe determinar si los saldos de apertura son el resultado de aplicar criterios contables adecuados y si éstos son uniformes con los aplicados en el ejercicio actual. Cuando existan cambios en tales criterios o en la manera de aplicarlos, el auditor debe evaluar si tales cambios son apropiados y si han sido adecuadamente contabilizados y desglosados en las cuentas anuales.

10. Cuando las cuentas anuales del ejercicio anterior hayan sido auditadas por otro auditor, el auditor podría obtener evidencia suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura revisando los papeles de trabajo del auditor anterior, de acuerdo con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores en el apartado sobre cambio de auditores. Asimismo, el auditor sucesor deberá considerar la competencia profesional del otro auditor, conforme a lo establecido en el apartado 9 de la citada Norma Técnica y obtener confirmación de su independencia.

11. Si el informe de auditoría del ejercicio anterior no fue emitido con opinión favorable, el auditor debe prestar especial atención en el ejercicio en curso a las circunstancias concretas que motivaron aquel informe.

12. Cuando las cuentas anuales del ejercicio anterior no hayan sido auditadas o cuando el auditor no haya obtenido evidencia suficiente y adecuada como consecuencia de aplicar los procedimientos descritos en los párrafos 10 y 11, deberá aplicar otros procedimientos, tales como los descritos en los párrafos 13 y 14 siguientes. En caso de

¹¹ Ver NTA sobre información comparativa.

que no pueda satisfacerse respecto a los saldos iniciales tendrá una limitación al alcance y procederá de acuerdo con lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría sobre informes.¹²

13. Con respecto a los activos y pasivos circulantes incluidos en los saldos de apertura, el auditor puede obtener evidencia mediante procedimientos de auditoría aplicables al ejercicio actual.

No obstante, en el caso de las existencias, puede ser difícil obtener evidencia de los saldos iniciales. Por ello suele ser necesario aplicar procedimientos adicionales que, individualmente o combinados, permitan obtener evidencia, tales como la observación de un inventario físico reciente y la retrocesión selectiva de las cantidades incluidas en el inventario de apertura, su valoración, un análisis de los márgenes brutos y pruebas del corte del inventario.

14. Con respecto a los activos y pasivos no circulantes, el auditor comprobará, en base selectiva, la documentación que soporta la composición de los saldos de apertura. En algunos casos podrá obtener evidencia confirmando tales saldos con terceros o aplicando otros procedimientos adicionales.

EFFECTO EN EL INFORME DE AUDITORÍA

15. Cuando la sociedad hubiera incumplido la obligación de someter a auditoría sus cuentas anuales del año anterior, este hecho deberá ser mencionado en el informe de auditoría de la siguiente forma:

«De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 20XX, las correspondientes al ejercicio anterior. La sociedad no sometió a auditoría las cuentas anuales del ejercicio anterior, la cual era obligatoria. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las...»¹³

16. Si, después de aplicar los procedimientos indicados anteriormente, el auditor no puede obtener evidencia adecuada y suficiente sobre los saldos de apertura, su informe debe contemplar la correspondiente salvedad o denegación de opinión.

17. Si los saldos de apertura contuvieran incorrecciones que pudiesen afectar significativamente a las cuentas anuales del ejercicio actual, el auditor debería informar a los administradores de la entidad auditada y, si lo considera necesario, al auditor anterior, previa autorización.

Si el efecto de la incorrección no hubiera sido adecuadamente corregido y desglosado en las cuentas anuales, el auditor deberá emitir una opinión con salvedades o desfavorable, según estime oportuno.

18. Si los criterios contables del ejercicio actual no fueran uniformes en relación con los saldos de apertura y si los cambios contables no se hubieran registrado o desglosado de forma adecuada, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades o

¹² Ver NTA de carácter general puntos 3.3.5 a 3.3.15 y la NTA sobre información comparativa.

¹³ Ver NTA sobre información comparativa puntos 17 y 24.

2.1.18. NTA SOBRE SALDOS DE APERTURA EN UNA PRIMERA AUDITORÍA

desfavorable, según se establece en el apartado de cambios en los principios y normas contables aplicados de la Norma Técnica de Auditoría sobre informes en los párrafos 3.7.13 y siguientes.¹⁴

19. Si la opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio anterior no hubiera sido favorable, el auditor debe considerar el efecto de tales circunstancias en las cuentas anuales del ejercicio actual, así como en los sucesivos si persistiera.

Por ejemplo, si existió una limitación al alcance con relación a las existencias iniciales del ejercicio anterior, ello no implica que el auditor deba emitir nuevamente una opinión con salvedades o denegar su opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio actual. Sin embargo, sí deberá hacerlo cuando su efecto continúa siendo significativo y relevante respecto a las cuentas anuales del ejercicio actual.

¹⁴ Actualmente NTA de carácter general puntos 3.3.5 a 3.3.15. Ver además la NTA sobre información comparativa.

2.1.19. Resolución de 26 de marzo de 2004 del instituto de contabilidad y auditoría de cuentas, por la que se publica la norma técnica de auditoría sobre consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración.

(BOE 27.05.04) (BOICAC nº 57/marzo 2004)

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 20 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración (provisional). (BOE 01-08-2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003).
- Resolución de 26 de marzo de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración. (BOE 27-05-04) (BOICAC nº 57/Marzo 2004).

Las distintas empresas y entidades en determinadas circunstancias, cada vez con mayor asiduidad, exteriorizan todos o alguno de sus procesos administrativos; es decir utilizan empresas de servicios en la ejecución, registro o procesamiento de sus propias transacciones. En estos casos, algunas de las actuaciones, procedimientos y registros efectuados por la empresa de servicios pueden resultar relevantes para la auditoría de las cuentas anuales de la entidad auditada, en la medida en que se vean afectados los sistemas contable y de control interno de la entidad auditada.

En este sentido, y en línea con lo ya previsto a este respecto en las Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por la International Federation of Accountants (IFAC), concretamente la número 402, se ha considerado conveniente por las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas elaborar una norma técnica de auditoría en la que se recojan los criterios de actuación que debe seguir el auditor en los casos en los que la entidad auditada haya exteriorizado determinados procesos administrativos.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre «consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración», para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.¹

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2.1.19. NTA SOBRE ENTIDADES QUE EXTERIORIZAN PROCESOS DE ADMINISTRACIÓN

Por Resolución de 20 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a la publicación íntegra de dicha Norma Técnica en el propio Boletín de este Instituto, de junio de 2003 (número 54), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 1 de agosto de 2003, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

En dicho trámite no se han presentado alegaciones al texto sometido a información pública, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas², la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:

«Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas³, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre «consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración», y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» y la inserción de la oportuna reseña en el «Boletín Oficial del Estado».»

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE CONSIDERACIONES RELATIVAS A LA AUDITORÍA DE ENTIDADES QUE EXTERIORIZAN PROCESOS DE ADMINISTRACIÓN

INTRODUCCIÓN

1. La entidad auditada puede utilizar empresas de servicios para que ejecuten, registren o procesen transacciones (por ejemplo, una empresa de servicios informáticos). En estos casos, algunas políticas, procedimientos y registros mantenidos por esta última pueden resultar relevantes para la auditoría de las cuentas anuales⁴ de la entidad auditada.

2. El auditor debe evaluar la manera en que el uso de una empresa de servicios afecta a los sistemas contables y de control interno de la entidad auditada, en la medida necesaria para planificar la auditoría y realizarla de manera efectiva.

OBJETO

3. El propósito de esta Norma Técnica de Auditoría es establecer los criterios de actuación para el auditor de una entidad que exterioriza procesos de administración. Esta Norma también contempla la colaboración que a estos efectos pudiera solicitarse al auditor de la propia empresa de servicios.

² En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

³ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

⁴ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

ASPECTOS A TENER EN CUENTA POR EL AUDITOR DE LA ENTIDAD

4. La empresa de servicios puede establecer y aplicar políticas y procedimientos que afecten a los sistemas contables y de control interno de la entidad auditada. Tales políticas y procedimientos normalmente están física y operativamente separadas de la organización de esta última.

La entidad auditada puede estar en condiciones de aplicar políticas y procedimientos efectivos en relación con la empresa de servicios cuando las prestaciones que ésta realiza se limiten al registro y procesamiento de transacciones de modo que la entidad auditada mantenga las funciones relativas a su autorización y contabilización.

Sin embargo, cuando la empresa de servicios tenga atribuida la facultad de realizar y contabilizar las transacciones por sí misma, la entidad auditada puede tener que depositar confianza en las políticas y procedimientos establecidos por dicha empresa de servicios.

5. El auditor debe determinar la relevancia que para la entidad auditada representan las actividades de la empresa de servicios, así como su posible incidencia en la auditoría.

Para ello, se tendrían en cuenta, en su caso, las siguientes cuestiones:

- Naturaleza de los servicios recibidos por la entidad auditada.
- Condiciones del contrato y relaciones entre las partes, tales como: plazo de vigencia del contrato, condiciones para su cancelación anticipada, etc.
- Informaciones significativas contenidas en las cuentas anuales cuya fuente de información provenga de la empresa de servicios.
- Riesgo inherente relativo a tales informaciones.
- Medida en que los sistemas contable y de control interno de la entidad auditada interactúan con los sistemas de la empresa de servicios.
- Alcance de las revisiones efectuadas, en su caso, por la Auditoría Interna de la entidad auditada en la empresa de servicios y, en general, controles internos que la entidad auditada aplica a las transacciones procesadas por la empresa de servicios.
- Capacidad operativa y financiera de la empresa de servicios para prestar los servicios contratados o, en su caso, la posibilidad de su sustitución.
- Información disponible sobre los sistemas contable y de control interno de la empresa de servicios, normalmente preparada por la dirección de la misma.
- Adecuación de las relaciones entre la entidad auditada y la empresa de servicios a la normativa sectorial aplicable a la empresa auditada que, en su caso, regule esta actividad.

Estas u otras consideraciones pueden hacer concluir al auditor que la evaluación del riesgo de control no resulta afectada por los controles de la empresa de servicios; en tal caso, no es de aplicación el resto de los apartados de esta Norma Técnica de Auditoría.

6. El auditor de la entidad auditada debe tener también en cuenta la posibilidad de que existan informes de terceros, tales como auditores de la empresa de servicios, auditores internos o de entidades reguladoras u otros, como medio de obtener infor-

mación sobre sus sistemas contable y de control interno y sobre su operatividad y eficacia.

7. Si el auditor concluye que las actividades de la empresa de servicios son significativas para la entidad y relevantes para la auditoría, debe obtener información suficiente para conocer los sistemas contables y de control interno y para evaluar el riesgo de control al nivel que corresponda en función de las pruebas de cumplimiento realizadas.

8. Si la información no es suficiente, el auditor decidirá si solicita a la empresa de servicios que su auditor aplique procedimientos para obtener la información necesaria o si visita la empresa de servicios para obtenerla por sí mismo. En estos casos debe obtener las autorizaciones necesarias para acceder a la información precisa.

9. El auditor puede considerar más eficiente la obtención de evidencia mediante pruebas de cumplimiento que le permitan depositar un razonable grado de confianza en el control interno. Tal evidencia puede obtenerse:

- Realizando pruebas de cumplimiento de los controles establecidos por la entidad auditada sobre las actividades de la empresa de servicios.
- Obteniendo un informe específico del auditor de la empresa de servicios que recoja los procedimientos efectuados y las conclusiones obtenidas sobre los sistemas contables y de control interno en los procesos significativos para el trabajo de auditoría.
- Visitando la empresa de servicios y llevando a cabo pruebas de cumplimiento.

COLABORACIÓN DEL AUDITOR DE LA EMPRESA DE SERVICIOS

10. Cuando se utilice la colaboración del auditor de una empresa de servicios, el auditor de la entidad auditada debe determinar los procedimientos a realizar y evaluar el contenido del informe resultante, de acuerdo con lo regulado en la Norma Técnica de Auditoría sobre la «Relación entre Auditores» en los apartados 43 a 46 de colaboración entre auditores.⁵

En estos casos, el auditor de la entidad, deberá además considerar la necesidad de indagar sobre su competencia profesional en el contexto del trabajo que se le requiera.

11. El auditor de la entidad auditada debe tener en cuenta el alcance del trabajo realizado por el auditor de la empresa de servicios y evaluar la utilidad y adecuación de los informes emitidos a este objeto.

El alcance del trabajo de colaboración del auditor de la empresa de servicios, puede consistir únicamente en informar de la razonabilidad de la descripción de los sistemas contables y de control interno preparada por la Dirección de la empresa de servicios, o puede abarcar un contenido más amplio para informar sobre el resultado de determinadas pruebas de cumplimiento realizadas. En el primer caso el informe puede ser útil para obtener el necesario conocimiento de los sistemas de control interno, mientras que en el segundo puede servir de base para evaluar el riesgo de control, siempre y cuando las pruebas efectuadas y sus resultados sean adecuados.

⁵ Ver NTA sobre relación entre auditores, puntos 43 a 46 referentes al cambio de auditores.

En el anexo se presenta un ejemplo orientativo de informe de procedimientos acordados para estos casos. Estos informes, en los que no se expresará opinión por no ser un trabajo de auditoría de cuentas, normalmente describirán su propósito, los procedimientos realizados y sus resultados, de forma que el destinatario entienda la naturaleza y alcance del trabajo realizado y contendrán una restricción a la utilización de los mismos.

12. Si los resultados de las pruebas de cumplimiento realizadas por el auditor de la empresa de servicios fueran relevantes para el auditor de la entidad auditada, se debe evaluar si la naturaleza, momento de realización y alcance de las pruebas citadas suministran evidencia adecuada y suficiente sobre la efectividad de los sistemas contable y de control interno para apoyar la evaluación del nivel de riesgo de control a utilizar.

13. Asimismo, el auditor de la empresa de servicios puede recibir el encargo de realizar pruebas sustantivas útiles para el auditor de la entidad auditada. Tal compromiso puede implicar la realización de procedimientos acordados entre la entidad y su auditor y entre la empresa de servicios y su auditor.

14. Cuando el auditor de la entidad utilice un informe del auditor de la empresa de servicios, no debe hacer ninguna referencia al mismo en su informe de auditoría sobre las cuentas anuales de la entidad.

EFECTO EN EL INFORME DEL AUDITOR POR LIMITACIONES AL ALCANCE

15. En el caso de que el auditor, tal como se indica en el párrafo 7 anterior, concluya que las actividades de la empresa de servicios son significativas para la entidad y no pueda obtener la información necesaria o llevar a cabo alguno de los procedimientos indicados en esta norma, este hecho constituye una limitación al alcance de su trabajo. El auditor deberá evaluar tal limitación y su posible efecto en el informe de auditoría.

2.1.20. Resolución de 21 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva.

(BOICAC nº 60/Diciembre 2004)

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 27 de noviembre de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva (provisional). (BOICAC nº 56/Diciembre 2003).
- Resolución de 21 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva. (BOICAC nº 60/Diciembre 2004).

De acuerdo con lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría, en un trabajo de auditoría de cuentas debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de tener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en los estados financieros que se examinan, que permita expresar una opinión respecto de éstos. Los procedimientos de auditoría se diseñan para que el auditor pueda alcanzar el objetivo expuesto anteriormente y no para detectar necesariamente errores o deficiencias de todo tipo e importe que pudieran existir en los estados financieros auditados. Por ello, al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor debe determinar los métodos adecuados para seleccionar los elementos que han de ser sometidos a verificación como medio para obtener la evidencia necesaria de auditoría.

En este sentido, y en línea con lo ya previsto a este respecto en las Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por la International Federation of Accountants (IFAC), se ha considerado conveniente elaborar una norma técnica en la que se recojan los criterios de actuación que debe seguir el auditor en relación con la utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de selección de elementos a comprobar en el proceso de obtención de evidencia de auditoría. A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre «utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva», para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme

a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹.

Por Resolución de 27 de noviembre de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a su publicación íntegra en el propio Boletín de este Instituto, de diciembre de 2003 (número 56), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 5 de marzo de 2004, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

Transcurrido el citado trámite de información pública, sin que se hayan presentado alegaciones al texto publicado a estos efectos, **la Presidencia de este Instituto**, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas², **dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas³, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre «utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva», sin modificación alguna respecto al texto sometido al citado trámite de información, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» y la inserción de la oportuna reseña en el «Boletín Oficial del Estado».

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE UTILIZACIÓN DE TÉCNICAS DE MUESTREO Y DE OTROS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN SELECTIVA

INTRODUCCIÓN

1. Las Normas Técnicas de Auditoría sobre Ejecución del Trabajo regulan, en su sección 2.5, la obtención de evidencia por parte del auditor. En concreto, el apartado 2.5.1. de dichas Normas Técnicas de Auditoría establece:

«Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas.»

2. Por su parte, el apartado 2.3.12. de las mencionadas Normas Técnicas regula el desarrollo de un plan global relativo al ámbito y realización de la auditoría que debe documentarse y que comprende, entre otros aspectos y en concreto:

«g) La naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras.»

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

² En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

³ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

3. El párrafo 2.4.16, establece:

«La determinación de la extensión de las pruebas de cumplimiento se realizará sobre bases estadísticas o sobre bases subjetivas. El muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para expresar en términos cuantitativos el juicio del auditor respecto a la razonabilidad, determinando la extensión de las pruebas y evaluando su resultado. Cuando se utilicen bases subjetivas se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección, y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno.»

Las pruebas de cumplimiento deberán aplicarse a las transacciones ejecutadas durante el periodo que se está revisando, de acuerdo con el concepto general de muestreo, que implica que las partidas que vayan a ser examinadas deben seleccionarse del conjunto de datos a los cuales deben aplicarse las conclusiones resultantes. Deberá dejarse constancia en los papeles de trabajo del criterio utilizado en la selección de la muestra.»

4. Asimismo, el párrafo 2.5.6. de las citadas Normas Técnicas, en relación con el concepto de «evidencia suficiente», establece:

«Se entiende por tal, aquel nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas anuales que se someten a su examen. Debe tenerse presente que bajo este contexto el auditor no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen. Por lo tanto, puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control, realizando pruebas de auditoría, mediante muestreo (estadístico o de selección en base subjetiva), mediante pruebas analíticas o a través de una combinación de ellas.»

El muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para determinar la extensión de las pruebas de auditoría y evaluar sus resultados. Cuando se utilicen bases subjetivas para la determinación de las muestras se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno.»

5. El párrafo 2.5.19. de las Normas Técnicas de Auditoría sobre Ejecución del Trabajo establece:

«La evidencia de auditoría se obtiene mediante pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas.»

y el párrafo 2.6.8:

«Aunque la cantidad, la forma y el contenido de los papeles de trabajo variará según las circunstancias, generalmente incluirán lo siguiente:...

...g) Constancia de la naturaleza, momento de realización y amplitud de las pruebas efectuadas, incluyendo los criterios utilizados para la selección y determinación de las muestras, el detalle de las mismas y los resultados obtenidos.»

6. El párrafo 1.2 de las Normas Técnicas de Auditoría sobre el concepto de «Importancia Relativa» establece:

«La emisión de una opinión razonable por el auditor supone que las cuentas anuales están, en todos sus aspectos significativos y consideradas en su conjunto, libres de errores u omisiones importantes. El auditor no tiene obligación de examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la entidad auditada, Por tanto, es necesario recurrir al concepto de importancia relativa para determinar el alcance del trabajo a realizar por el auditor y para evaluar el efecto de las distintas circunstancias que pudieran incidir en su informe.»

OBJETO

7. El objeto de esta norma es establecer pautas sobre la utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de selección de los elementos a comprobar en el proceso de obtención de evidencia de auditoría. Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor determinará el método de selección de los elementos a comprobar que considera apropiado para obtener evidencia de auditoría adecuada a los objetivos de la prueba.

METODOS DE SELECCIÓN DE ELEMENTOS PARA OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Evidencia de Auditoría

8. La evidencia de auditoría se obtiene mediante la adecuada combinación de pruebas de cumplimiento y de pruebas sustantivas.

Pruebas de cumplimiento

9. Las pruebas de cumplimiento son aplicables cuando en la planificación el auditor no ha calificado como máximo el riesgo de control sobre alguna de las afirmaciones relativas a alguna cuenta.

10. A partir de su conocimiento de los sistemas contable y de control interno, el auditor identifica las características o atributos que evidencian el funcionamiento adecuado de un control, así como los posibles incumplimientos que se pudieran producir. El auditor puede así comprobar la presencia o ausencia de tales atributos.

11. Por lo general es adecuado realizar las pruebas de cumplimiento en base a muestras cuando el que lo ejecuta deja evidencia de haber sido aplicado el control (por ejemplo, el visé del responsable de créditos a clientes en un pedido, indicando aprobación del crédito, o evidencia de la autorización de la entrada de datos en un sistema informatizado).

Procedimientos sustantivos

12. Los procedimientos sustantivos se refieren a importes y son de dos tipos: técnicas de examen analítico y pruebas de detalle de transacciones y saldos. El propó-

sito de los procedimientos sustantivos es obtener evidencia de auditoría que permita identificar incorrecciones significativas en las cuentas anuales⁴. Al desarrollar pruebas sustantivas de detalle, se puede recurrir al muestreo o a otros métodos para seleccionar los elementos que van a ser verificados para comprobar una o más afirmaciones relacionadas con una partida de los estados financieros (por ejemplo, la existencia de las cuentas a cobrar), o para hacer una estimación independiente de un determinado importe (por ejemplo, el valor de las existencias obsoletas).

Consideraciones sobre el riesgo en la obtención de evidencia

13. En el proceso de obtención de evidencia, el auditor deberá aplicar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar sus procedimientos para asegurarse de haber reducido este riesgo a un nivel aceptable.

14. El riesgo de auditoría es el riesgo de formular una opinión de auditoría incorrecta cuando existe un error significativo en las cuentas anuales. El riesgo de auditoría se compone de tres riesgos diferentes. El riesgo inherente que se refiere a la posibilidad de que una determinada cuenta contenga errores significativos con independencia de la existencia de controles internos. El riesgo de control es el riesgo de que los sistemas contable y de control interno no impidan la presencia de un error significativo o no permitan que sea detectado y corregido oportunamente. Finalmente, el riesgo de detección es el riesgo de que los errores significativos no sean detectados por las pruebas sustantivas realizadas por el auditor. Estos tres componentes del riesgo de auditoría deben tenerse en cuenta durante el proceso de planificación al diseñar los procedimientos de auditoría encaminados a reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.

15. El riesgo de muestreo y el riesgo ajeno al muestreo pueden tener efecto en los componentes del riesgo de auditoría. Por ejemplo, al realizar pruebas de cumplimiento, puede ocurrir que el auditor no encuentre ninguna excepción y concluya que el riesgo de control es bajo cuando, en realidad, la tasa de error de la población es inaceptablemente elevada (riesgo de muestreo). O puede haber errores en la muestra de los que el auditor no se hubiera percatado (riesgo ajeno al muestreo). En relación con las pruebas sustantivas, existe una variedad de métodos que el auditor puede utilizar para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptable. Dependiendo de su naturaleza, estos métodos pueden estar o no sujetos a riesgos de muestreo y/o ajenos al muestreo. Por ejemplo, al realizar una prueba de detalle, el auditor puede elegir una técnica de revisión analítica inapropiada (riesgo ajeno al muestreo) o puede detectar únicamente errores no significativos cuando, en realidad, el error en la población es superior al error tolerable (riesgo de muestreo). Tanto en el caso de las pruebas de cumplimiento como en el de las pruebas sustantivas, el riesgo de muestreo se puede reducir ampliando el tamaño de la muestra. Por lo que respecta al riesgo ajeno al muestreo, puede reducirse mediante de una adecuada planificación, supervisión y revisión del trabajo.

⁴ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

Métodos para obtener evidencia

16. La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos: inspección, observación, preguntas, confirmaciones, cálculos y técnicas de examen analítico.

El uso de uno u otro procedimiento es un asunto de juicio profesional en cada caso, aunque en general, todos ellos pueden requerir la selección de muestras a partir de una población dada.

Selección de los elementos a comprobar

17. Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor determinará los métodos adecuados para seleccionar los elementos a comprobar.

Los métodos son:

- Selección de todos los elementos;
- Selección de elementos específicos, y
- Muestreo.

La decisión sobre el método a utilizar dependerá de las circunstancias y, en cada caso, puede ser oportuno aplicar cualquiera de los métodos mencionados o una combinación de ellos. Aunque la decisión sobre qué método o qué combinación de métodos elegir se toma teniendo en cuenta el riesgo de auditoría y la eficiencia de la misma, el auditor tiene que estar satisfecho de que los métodos utilizados son efectivos para obtener la suficiente evidencia adecuada para alcanzar los objetivos de la prueba.

Selección de todos los elementos

18. El auditor puede decidir que lo más apropiado es examinar toda la población de elementos que conforman el saldo de una cuenta, de un tipo de transacciones o de un estrato dentro de la población. Es poco probable que se elija una comprobación al 100% en el caso de pruebas de cumplimiento, aunque puede darse en pruebas sustantivas. Por ejemplo, cuando la población está compuesta por un número reducido de elementos de importe elevado, cuando tanto el riesgo inherente como el riesgo de control son elevados y otros medios no proporcionan evidencia suficiente y adecuada, o cuando se trata de un cálculo repetitivo u otro proceso desarrollado por medios informáticos que hace que una comprobación al 100% sea viable en términos económicos.

Selección de elementos específicos

19. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de la población basándose en factores tales como su conocimiento del negocio de la entidad auditada, evaluaciones preliminares del riesgo inherente y del riesgo de control, y las características de la población objeto de la prueba. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a riesgos ajenos al muestreo. La selección puede incluir:

- Elementos clave o de importe elevado. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de la población porque son de un importe elevado, o tienen

alguna otra característica como, por ejemplo, elementos con indicios de error, inusuales, especialmente sujetos a riesgo o en los que tenga experiencia de que hayan contenido errores.

- Todos los elementos superiores a un determinado importe. El auditor puede decidir examinar aquellos elementos cuyo valor supere un determinado límite con el fin de cubrir una parte importante del saldo total de la cuenta o de un tipo de transacciones.
- Elementos para obtener información. El auditor puede decidir comprobar ciertos elementos para obtener información sobre determinados aspectos tales como el negocio de la entidad auditada, la naturaleza de las transacciones o los sistemas contable y de control interno.
- Elementos para probar procedimientos. El auditor puede utilizar su juicio profesional para seleccionar y examinar elementos específicos con el fin de determinar si se está realizando o no un procedimiento.

20. Aunque el examen selectivo de elementos específicos integrantes del saldo de una cuenta o de un tipo de transacciones puede ser un medio eficiente de obtener evidencia de auditoría, no puede considerarse muestreo. Los resultados de los procedimientos aplicados a los elementos así seleccionados no se pueden extrapolar al conjunto de la población. Cuando el resto de la población es significativo, el auditor deberá determinar si precisa obtener evidencia adicional.

Muestreo de auditoría

21. El auditor puede decidir aplicar técnicas de muestreo al saldo de una cuenta o a un tipo de transacciones con objeto de obtener una conclusión sobre el mismo a partir de una selección de algunos de los elementos que lo componen, conforme a la definición que se contiene en el Anexo A de esta norma técnica. El muestreo se puede aplicar utilizando tanto métodos estadísticos como no estadísticos. El muestreo se describe en detalle en los restantes apartados de la presente norma.

Muestreo Estadístico y No Estadístico

22. La decisión sobre si el muestreo ha de ser estadístico o no estadístico es un asunto del juicio profesional del auditor acerca de cuál es el método de muestreo más eficiente para obtener evidencia adecuada y suficiente en cada caso. Así, por ejemplo, en el caso de pruebas de cumplimiento, a menudo será más importante el análisis de la naturaleza y causa de los errores que el análisis estadístico de la simple presencia o ausencia (es decir, del número) de los errores. En tal caso, puede ser más apropiado el muestreo no estadístico.

23. Al utilizar el muestreo estadístico, el tamaño de la muestra puede determinarse utilizando la teoría de probabilidades o el juicio profesional. Por otra parte, el tamaño de la muestra no es por sí solo un criterio válido para determinar si se trata de un método estadístico o no, ya que dicho tamaño depende de una serie de factores, tales como los expuestos en los Anexos B y C de esta norma técnica, que son de aplicación a ambos métodos de muestreo.

24. Con frecuencia, a pesar de que el método adoptado no pueda ser calificado como estadístico, se aplican determinadas herramientas de muestreo estadístico tales como la utilización de números aleatorios generados por ordenador. No obstante, sólo se puede medir estadísticamente el riesgo de muestreo cuando el método elegido haya sido así mismo estadístico.

Diseño de la Muestra

25. Al diseñar una muestra, el auditor debe tener en cuenta los objetivos de la prueba y los atributos de la población de la que se extraerá la muestra.

26. El auditor tendrá en cuenta en primer lugar los objetivos específicos que desea alcanzar y la combinación de procedimientos de auditoría que mejor puede contribuir a lograr dichos objetivos. La naturaleza de la evidencia de auditoría que pretende obtener y las condiciones probables de error u otras características relativas a dicha evidencia de auditoría le pueden ayudar a definir qué considera un error y qué población debe utilizarse para extraer la muestra.

27. El auditor determinará qué situaciones constituyen error teniendo en cuenta los objetivos de la prueba. Es importante comprender claramente qué constituye un error para asegurarse de que en la extrapolación de los errores se incluyen todas las situaciones que sean relevantes para los objetivos de la prueba, pero sólo aquellas que lo sean. Así, por ejemplo, en una confirmación de saldos diseñada como prueba sustantiva de la existencia de las cuentas a cobrar, los pagos realizados por el cliente antes de la fecha de confirmación pero recibidos por la entidad auditada poco después de esa fecha no se consideran errores. De la misma manera, el abono de un cobro en la cuenta del cliente equivocado no afecta al saldo total de las cuentas a cobrar. En consecuencia, en este procedimiento no se debe considerar que constituye un error al evaluar los resultados de la muestra, sin perjuicio de que pudiera ser importante para otras áreas de la auditoría, tales como la probabilidad de fraude o la razonabilidad de las provisiones para insolvencias.

28. Por lo general, al realizar una prueba de cumplimiento, el auditor hace una evaluación preliminar de la tasa de error que espera encontrar en la población y del nivel de riesgo de control. Esta evaluación se basa en el conocimiento previo del auditor o en el examen de un número reducido de elementos de la población. De la misma forma, en el caso de pruebas sustantivas, el auditor realiza, generalmente, una evaluación preliminar del error cuantitativo esperado en la población. Estas evaluaciones preliminares son útiles para diseñar la muestra y determinar su tamaño. Así, por ejemplo, si la tasa de error esperada es inaceptablemente alta, normalmente no se llevarán a cabo pruebas de cumplimiento. Sin embargo, al realizar pruebas sustantivas, si el importe esperado de error es alto, puede ser apropiada la comprobación de la totalidad de los elementos de la población o la selección de una muestra amplia.

Población

29. Es importante que el auditor se asegure de que la población es:

- a) Adecuada para la finalidad de la prueba para la que se está seleccionando la muestra. Por ejemplo, si el objetivo del auditor es comprobar si el saldo de

- acreedores comerciales está sobrevalorado, la población puede definirse como el listado de proveedores. Por el contrario, cuando se está comprobando la posible infravaloración de los acreedores comerciales, la población no debe ser el listado de proveedores sino los pagos posteriores, las facturas pendientes, los extractos de los proveedores, los albaranes pendientes de recibir factura u otras poblaciones que puedan proporcionar evidencia de auditoría de dicha infravaloración; y
- b) Completa. Por ejemplo, si el auditor tiene intención de seleccionar albaranes de entrega a partir de un archivo, no puede concluir sobre todos los albaranes del período a menos que esté satisfecho de que todos han sido efectivamente archivados. Así mismo, si su intención es utilizar la muestra para concluir sobre el funcionamiento del sistema contable y de control interno durante el período, la población debe incluir todos los elementos relevantes a lo largo de todo el período. Se puede utilizar un método distinto consistente en estratificar la población y utilizar el muestreo sólo para concluir sobre el control durante, por ejemplo, los 10 primeros meses del año, y utilizar otros procedimientos o una muestra diferente para los dos meses restantes.

Estratificación

30. Se puede aumentar la eficiencia de la auditoría estratificando la población, es decir, dividiéndola en subconjuntos discretos con una característica que los identifique. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de elementos dentro de cada estrato y así reducir el tamaño de la muestra sin aumento proporcional del riesgo de muestreo. Se deben definir cuidadosamente los subconjuntos de tal forma que un elemento sólo pueda pertenecer a un estrato.

31. En la realización de pruebas sustantivas, los saldos de las cuentas o tipos de transacciones se estratifican a menudo sobre la base de su importe. Esto permite centrar el peso de la auditoría en los elementos de mayor importe que pueden tener el mayor riesgo de error monetario en términos de sobrevaloración. Una población puede también estratificarse, por ejemplo, de acuerdo con una característica indicativa de un mayor riesgo de error; así, por ejemplo, al analizar la cobrabilidad de las cuentas a cobrar, los saldos pueden estratificarse por antigüedad.

32. Los resultados de un procedimiento aplicado a los elementos de un estrato sólo pueden extrapolarse a dicho estrato. Para concluir sobre la población total, el auditor tendrá en cuenta el riesgo y la importancia relativa de los restantes estratos que componen la población. Por ejemplo, el 20% de los elementos de la población pueden representar el 90% del saldo de una cuenta. El auditor puede decidir examinar una muestra de estos elementos. Evaluará los resultados de esta muestra y alcanzará una conclusión sobre 90% del saldo total, separadamente del 10% restante (para el que puede utilizar otra muestra u otro medio de obtener evidencia, o que puede ser considerado no significativo).

Selección Ponderada por el Valor

33. En las pruebas sustantivas, normalmente resultará eficaz, especialmente en la evaluación de posibles sobrevaloraciones, identificar como unidad de muestreo las

unidades monetarias que conforman un determinado saldo o clase de transacciones. Habiendo seleccionado determinados importes de la población, por ejemplo, del saldo de clientes, el auditor examina los elementos específicos, por ejemplo, saldos individuales, que contienen dichos importes. Dado que de esta manera, los importes mayores tienen más probabilidades de ser seleccionados, el peso de la auditoría se centra en los mismos, lo que permite reducir el tamaño de las muestras. Este procedimiento normalmente se utiliza combinándolo con el método de selección sistemática de muestras (descrito en el Anexo D de esta norma técnica) y es más eficiente cuando la selección se hace a partir de una base de datos informatizada.

Tamaño de la Muestra

34. Al determinar el tamaño de la muestra, el auditor debe tener en cuenta si el riesgo de muestreo ha sido reducido a un nivel aceptable. El tamaño de la muestra se ve afectado por el nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar. Cuanto menor sea el nivel aceptable de riesgo de muestreo, mayor deberá ser el tamaño de la muestra.

35. El tamaño de la muestra puede determinarse bien mediante la aplicación de una fórmula estadística o mediante el juicio profesional aplicado objetivamente a las circunstancias. En los Anexos B y C a la presente norma técnica pueden verse algunas guías al respecto.

Selección de la Muestra

36. El auditor debe seleccionar los elementos integrantes de la muestra de tal forma que todos los elementos de la población tengan posibilidad de ser seleccionados. El muestreo estadístico exige que los elementos sean seleccionados aleatoriamente de modo que todos los elementos tengan posibilidad de formar parte de la muestra. Las unidades de muestreo pueden ser elementos físicos (tales como facturas) o unidades monetarias. En el caso de muestreo no estadístico, el auditor aplica su juicio profesional para seleccionar los elementos de la muestra. Puesto que el objetivo del muestreo es alcanzar conclusiones acerca de toda la población, el auditor intentará seleccionar una muestra representativa mediante la elección de elementos que tengan las características típicas de la población, sin introducir sesgos en la selección de la muestra.

37. Los principales métodos de selección de muestras son la utilización de tablas de números aleatorios o de programas informáticos, la selección sistemática y la selección al azar, según se describe en el Anexo D.

Realización de los Procedimientos de Auditoría

38. El auditor debe aplicar los oportunos procedimientos de auditoría sobre todos y cada uno de los elementos seleccionados.

39. Si alguno de los elementos seleccionados no fuera adecuado para la realización del procedimiento, éste se practicará normalmente sobre un elemento sustitutivo debidamente seleccionado. Por ejemplo, al comprobar la autorización de los pagos, en

la muestra puede haber sido seleccionado un cheque anulado. Si el auditor está satisfecho de que el cheque fue anulado debidamente y por lo tanto no constituye un error, se examina otro cheque elegido como sustituto.

40. Puede darse el caso, no obstante, de que el auditor no pueda realizar la prueba de auditoría a uno de los elementos seleccionados porque, por ejemplo, se ha perdido la documentación relativa al mismo. Si no se realizan procedimientos alternativos adecuados, por lo general se considerará que ese elemento constituye un error. Un ejemplo de procedimiento alternativo adecuado cuando no se ha recibido una respuesta a una petición de confirmación de clientes puede ser la revisión de cobros posteriores.

Análisis de los errores detectados

41. El auditor deberá tener en cuenta los resultados de la muestra, la naturaleza y la causa de los errores detectados y su posible efecto sobre los objetivos de la prueba específica y sobre las restantes áreas de la auditoría.

42. En las pruebas de cumplimiento, el auditor se centra en el diseño y funcionamiento de los controles y en la evaluación del riesgo de control. Sin embargo, en este tipo de pruebas, cuando detecte errores, el auditor también debe tener en cuenta:

- a) el efecto directo en las cuentas anuales de los errores detectados, y
- b) la efectividad de los sistemas contable y de control interno y su influencia en el enfoque de auditoría en los casos en los que, por ejemplo, los errores resultan de actuaciones intencionadas de la dirección para eludir un determinado control.

43. Al analizar los errores detectados, puede ocurrir que el auditor constate que muchos tienen una característica común, por ejemplo, tipo de transacción, localización geográfica, línea de producto o periodo. En ese caso, puede ser **conveniente** identificar todos los elementos de la población que tengan esa característica y ampliar los procedimientos de auditoría en ese estrato. En ciertos casos, esos errores podrían ser intencionados e indicar la posibilidad de casos de fraude.

44. En algunas ocasiones, es posible que el auditor establezca que un error se ha producido por un acontecimiento no repetitivo que sólo ha ocurrido en casos específicamente determinables y que, en consecuencia, no es representativo de errores similares en la población (un error aislado). Para que el auditor pueda considerarlo como un error aislado, debe tener un elevado grado de certeza de que tal error no es representativo de la población. Esta certeza se adquiere mediante la realización de trabajo adicional. El trabajo adicional depende de cada caso, pero debe proporcionar suficiente evidencia adecuada de que el error no afecta al resto de la población. Un ejemplo puede ser el de un error ocasionado por un fallo informático del que se sabe que ha ocurrido sólo durante un día en el período. En este caso, el auditor evaluará el efecto del fallo, revisando, por ejemplo, transacciones específicas procesadas ese día, y tendrá en cuenta el efecto de la causa del fallo en las pruebas de auditoría y en sus conclusiones. Otro ejemplo es un error que haya sido causado por la aplicación de una fórmula incorrecta en la valoración de las existencias de una determinada sucursal. Para con-

cluir que se trata de un error aislado, el auditor debe asegurarse de que en las demás sucursales se ha utilizado la fórmula correcta.

Extrapolación de los Errores

45. En el caso de pruebas sustantivas, el auditor debe extrapolar el importe de los errores detectados en la muestra a la totalidad de la población y debe considerar el efecto del error extrapolado en el objetivo concreto de la prueba y en las demás áreas de la auditoría. Con el fin de obtener una visión más amplia de la importancia de los errores y poder compararla con el error tolerable, el auditor extrapolará el error al total de la población. En pruebas sustantivas el error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores con el que el auditor puede concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo de auditoría. Este error tolerable nunca ha de ser mayor que la importancia relativa fijada en la fase de planificación, y por tanto será una fracción de aquélla.

46. Cuando se ha determinado que un error es aislado, puede ser excluido al extrapolar los resultados de la muestra al resto de la población. Dicho error aislado deberá sumarse al error extrapolado. Si el saldo de una cuenta o un tipo de transacciones han sido divididos en estratos, el error se extrapola para cada estrato separadamente. Los errores extrapolados y los errores aislados de cada estrato se suman para considerar el posible efecto de los errores en el saldo total de la cuenta o tipo de transacciones.

47. En el caso de pruebas de cumplimiento, no es necesario realizar una extrapolación de los errores ya que la tasa de error de la muestra es también la tasa proyectada de error de la población.

Evaluación de los Resultados de la Muestra

48. El auditor debe evaluar los resultados de la muestra para determinar si éstos confirman u obligan a modificar la evaluación preliminar de la característica de la población objeto del muestreo. En el caso de una prueba de cumplimiento, una tasa de error inesperadamente alta puede dar lugar a un incremento del riesgo de control inicialmente estimado, a menos que se obtenga evidencia adicional que apoye la evaluación inicial. Cuando se trata de una prueba sustantiva, un importe de error inesperadamente elevado en una muestra puede llevar al auditor a estimar que existe un error significativo en el saldo de una cuenta o en un tipo de transacciones, en ausencia de evidencia adicional de que no existe tal error significativo.

49. Si el importe total del error extrapolado más el error aislado es inferior al límite que el auditor considera aceptable, pero se aproxima a él, el auditor juzgará los resultados de la muestra a la luz de otros procedimientos de auditoría, y puede considerar apropiado obtener evidencia de auditoría adicional. La mejor estimación que tiene el auditor del error de la población es la suma del error extrapolado y del error aislado. No obstante, los resultados de la muestra se ven afectados por el riesgo de muestreo. En consecuencia, cuando la mejor estimación está próxima al error tolerable, el auditor tiene que reconocer que hay un riesgo de que una muestra diferente

podiera dar otra estimación de error que superase el error tolerable. El resultado obtenido de otras pruebas de auditoría puede facilitar al auditor evaluar este riesgo, el cual a su vez puede ser reducido mediante la obtención de evidencia de auditoría adicional.

50. Si al evaluar los resultados de la muestra el auditor concluye que debe revisar su evaluación inicial de la característica de la población que ha sido objeto de comprobación, puede:

- solicitar a la dirección que investigue los errores identificados y la posibilidad de que existan más errores y que haga los ajustes necesarios; y/o
- modificar las pruebas de auditoría planificadas. Por ejemplo, en el caso de una prueba de cumplimiento, el auditor puede aumentar el tamaño de la muestra, probar un control alternativo o modificar las pruebas sustantivas relacionadas; y/o
- considerar el efecto en el informe de auditoría.

ANEXO A GLOSARIO

1. El «**muestreo de auditoría**» (en adelante, el muestreo) es la aplicación de procedimientos de auditoría a menos de la totalidad de las partidas que componen el saldo de una cuenta o de un tipo de transacciones de modo que todos los elementos tengan posibilidad de ser seleccionados. Ello permite al auditor obtener y evaluar evidencia de auditoría sobre determinadas características de los elementos seleccionados a fin de alcanzar una conclusión sobre la población de la que se extrajo la muestra. En la aplicación del muestreo en auditoría, se puede seguir un método estadístico o no estadístico.

2. A efectos de la presente norma, «**error**» significa desviaciones en los controles cuando se produzca en pruebas de cumplimiento, y errores cuantitativos cuando se trate de pruebas sustantivas.

3. El error se califica como «**aislado**» cuando se produce por un acontecimiento no repetitivo, que sólo ha ocurrido en ocasiones identificadas y que, por lo tanto, no es representativo de errores en la población.

4. «**Población**» es todo el conjunto de datos del que se selecciona una muestra y sobre la que se pretende concluir. Así, por ejemplo, todos los elementos que componen el saldo de una cuenta o un tipo de transacciones constituyen una población. Una población puede estratificarse o dividirse en subconjuntos y cada estrato puede ser examinado por separado. El concepto de «población» se aplica también al estrato.

5. El «**riesgo de muestreo**» se produce por la posibilidad de que la conclusión a la que ha llegado el auditor a partir de una muestra pudiese ser diferente si se hubiese aplicado el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. Hay dos tipos de riesgo de muestreo:

- El riesgo de que, en el caso de una prueba de cumplimiento, el auditor concluya que el riesgo de control es menor del que es en realidad o, en el caso de una

prueba sustantiva, concluya que no existe error significativo cuando sí lo hay. Este tipo de error incide en la efectividad de la auditoría y tiene mayor probabilidad de conducir a una opinión de auditoría incorrecta; y

- El riesgo de que, en el caso de una prueba de cumplimiento, el auditor concluya que el riesgo de control es mayor del que es en realidad o, en el caso de una prueba sustantiva, concluya que existe error significativo cuando no lo hay. Este tipo de riesgo afecta a la eficiencia de la auditoría y, por lo general, supondrá la realización de trabajo adicional para acabar comprobando que las conclusiones iniciales eran incorrectas.

En términos porcentuales, el complemento a cien por cien de cada uno de estos riesgos se denomina **nivel de confianza**

6. El «**riesgo ajeno al muestreo**» se debe a factores que pueden llevar al auditor a una conclusión errónea por cualquier motivo no derivado del tamaño de la muestra. Así, por ejemplo, puesto que la mayor parte de la evidencia de auditoría es indicativa más que concluyente, el auditor podría no detectar los errores existentes por haber utilizado procedimientos inadecuados o haber interpretado incorrectamente la evidencia obtenida.

7. La «**unidad de muestreo**» es el elemento individual de una población, como, por ejemplo, cada cheque de una relación de cheques depositados en el banco, cada abono de un extracto bancario, cada factura de ventas o cada saldo de cliente, o una unidad monetaria.

8. El «**muestreo estadístico**» es un método de muestreo que tiene las siguientes características:

- a) selección aleatoria de la muestra, y
- b) utilización de la teoría de probabilidades para evaluar el resultado del muestreo, incluida la medición del riesgo de muestreo.

Todo método de muestreo que no posea las características a) y b) anteriores se considera muestreo no estadístico.

9. «**Estratificación**» es el proceso de dividir la población en subconjuntos, cada uno de los cuales está compuesta por un grupo de unidades de muestreo con características similares (a menudo, su importe).

10. «**Error tolerable**» es el error máximo que el auditor está dispuesto a aceptar en una población.

ANEXO B

EJEMPLOS DE FACTORES QUE INFLUYEN EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA EN PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

Se indican a continuación algunos de los factores que el auditor tiene en cuenta al determinar el tamaño de la muestra para una prueba de cumplimiento. Estos factores deben ser considerados de manera conjunta:

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA
Incremento del nivel de confianza que el auditor tiene intención de depositar en los sistemas contable y de control interno.	Incremento
Incremento en la tasa de error que el auditor está dispuesto a aceptar en la aplicación del control.	Disminución
Incremento en la tasa de error que el auditor espera encontrar en la población.	Incremento
Incremento en el nivel de confianza requerido por el auditor (o a la inversa, reducción del riesgo de que el auditor concluya, en base a la muestra, que el riesgo de control es menor que el riesgo de control real de la población).	Incremento
Incremento del número de elementos de la población.	Efecto poco significativo

1. Nivel de confianza que el auditor tiene intención de depositar en los sistemas contable y de control interno.

Cuanto mayor sea el grado de seguridad que el auditor quiera obtener del funcionamiento los sistemas contable y de control interno, menor tendrá que ser su evaluación del riesgo de control y, en consecuencia, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Por ejemplo, si el auditor hace una evaluación preliminar del riesgo de control y lo evalúa como bajo, ello significa que piensa confiar de manera importante en el funcionamiento efectivo de determinados controles internos. Para soportar esta evaluación debe obtener más evidencia que si hubiera evaluado el riesgo de control como más elevado (es decir, si fuera a confiar menos en los controles).

2. Tasa de error que el auditor está dispuesto a aceptar en la aplicación del control (error tolerable)

Cuanto menor sea la tasa de error que el auditor está dispuesto a aceptar en la aplicación del control, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

3. Tasa de error que el auditor espera encontrar en la población (error esperado).

Cuanto mayor sea la tasa esperada de errores, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para poder estimar razonablemente la tasa real de error. Entre los factores que el auditor puede utilizar para determinar el error esperado, se cuentan su conocimiento del negocio (en especial, los resultados de los procedimientos que haya aplicado para obtener un entendimiento de los sistemas contable y de control interno), cambios en el personal o en los sistemas de control interno o contable, los resultados de pruebas de auditoría aplicadas en períodos anteriores o los resultados de otras

pruebas de auditoría. Cuando se espera un alto porcentaje de error, normalmente se omitirán las pruebas de cumplimiento ya que éstas reducirán poco el riesgo de control.

4. Nivel de confianza requerido por el auditor.

Cuanto mayor sea el nivel de confianza requerido de que la estimación de la tasa de error obtenida a partir de la muestra se aproxima al de la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

5. Número de elementos de la población.

En el caso de poblaciones grandes, el tamaño de la misma tiene poco, o ningún efecto, sobre el tamaño de la muestra. No obstante, en el caso de poblaciones reducidas, el muestreo puede no ser un medio eficiente de obtener evidencia suficiente y adecuada.

ANEXO C EJEMPLOS DE FACTORES QUE INFLUYEN EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA EN PRUEBAS SUSTANTIVAS

Se indican a continuación algunos de los factores que el auditor tiene en cuenta al determinar el tamaño de la muestra para una prueba sustantiva. Estos factores deben ser considerados de manera conjunta:

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA
Incremento en la evaluación del riesgo inherente.	Incremento
Incremento en la evaluación del riesgo de control.	Incremento
Aplicación de otras pruebas sustantivas destinadas a verificar la misma afirmación de las cuentas anuales.	Reducción
Incremento en el nivel de confianza requerido por el auditor (o a la inversa, reducción del riesgo de que el auditor concluya, en base a la muestra, que no existe un error significativo cuando, en realidad, sí lo hay).	Incremento
Incremento en el importe total de error que el auditor está dispuesto a aceptar (error tolerable).	Disminución
Incremento en el importe total de error que el auditor espera encontrar en la población.	Incremento
Cuando sea aplicable, estratificación de la población.	Disminución
Número de elementos de la población.	Efecto poco significativo

1. Evaluación del riesgo inherente.

Cuanto mayor sea el riesgo inherente evaluado por el auditor, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Un riesgo inherente elevado implica que el riesgo de detección tiene que disminuirse, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable. Se puede reducir el riesgo de detección aumentando el tamaño de la muestra.

2. Evaluación del riesgo de control

Cuanto mayor sea el riesgo de control evaluado por el auditor, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Por ejemplo, si el auditor evalúa el riesgo de control como alto, ello significa que no puede confiar en un funcionamiento efectivo del sistema de control interno con respecto a esa afirmación de las cuentas anuales. En consecuencia, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable, debe reducir el riesgo de detección y se basará más en pruebas sustantivas. Cuanto más se confíe en las pruebas sustantivas (es decir, cuanto más reducido tenga que ser el riesgo de detección), mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

3. Aplicación de otras pruebas sustantivas dirigidas a verificar la misma afirmación de los estados financieros

Si el auditor confía en el resultado de otras pruebas sustantivas (pruebas de detalle o pruebas de revisión analítica) para reducir a un nivel aceptable el riesgo de detección relacionado con el saldo de una cuenta determinada o el importe de un tipo de transacciones, menos seguridad necesitará obtener a partir del muestreo y, por lo tanto, menor habrá de ser el tamaño de la muestra.

4. Nivel de confianza requerido por el auditor.

Cuanto mayor sea el nivel de confianza requerido de que la estimación del error obtenida a partir de la muestra se aproxima al error de la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

6. Importe total de error que el auditor está dispuesto a aceptar (error tolerable)

Cuanto menor el importe de error que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

7. Importe del error que el auditor espera encontrar en la población (error esperado).

Cuanto mayor sea el importe esperado del error, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para poder estimar razonablemente el error real de la población. Para determinar el error esperado, el auditor tendrá en cuenta el grado de subjetividad en

la determinación de los valores, los resultados de las pruebas de cumplimiento, los resultados de pruebas de auditoría aplicadas en períodos anteriores o los resultados de otras pruebas sustantivas.

8. Estratificación

En aquellos casos en los que existe una gran dispersión de los valores monetarios de los elementos de la población, puede resultar útil agrupar en estratos los elementos de valores similares. Este proceso se denomina estratificación. Cuando la población puede ser adecuadamente estratificada, la suma de las muestras para cada estrato es menor que el tamaño de la muestra que sería necesario para alcanzar el mismo nivel de seguridad si se considerara toda la población en conjunto.

9. Número de elementos de la población.

En el caso de poblaciones grandes, el tamaño de la misma tiene poco, o ningún efecto, sobre el tamaño de la muestra. Por lo tanto, en el caso de poblaciones reducidas, el muestreo a menudo no es un medio eficiente de obtener evidencia suficiente y adecuada. (No obstante, cuando se utiliza el muestreo por unidad monetaria, el incremento en el valor de la población incrementa el tamaño de la muestra, a menos que ello suponga a su vez un aumento proporcional de la importancia relativa).

ANEXO D MÉTODOS DE SELECCIÓN DE MUESTRAS

Algunos de los principales métodos de selección de muestras son los siguientes:

- a) Utilización de números aleatorios generados por ordenador o mediante tablas de números aleatorios.
- b) Selección sistemática. Este método consiste en dividir el número de elementos de la población por el número de elementos de la muestra para obtener un intervalo de muestreo. Si éste es, por ejemplo, de 10, y se fija como punto de partida el tercer elemento, la muestra estará compuesta por los elementos 3, 13, 23, 33 y así sucesivamente. Aunque el punto de partida puede ser seleccionado al azar, la muestra será verdaderamente aleatoria si el punto de partida se selecciona a partir de un número generado aleatoriamente por el ordenador o mediante una tabla de números aleatorios. Cuando utilice el método de selección sistemática, el auditor deberá asegurarse de que la población no está estructurada de tal forma que el intervalo de muestreo coincida con un determinado patrón de la población.
- c) Selección al azar. El auditor selecciona la muestra sin aplicar una técnica estructurada. El auditor deberá no obstante evitar cualquier sesgo consciente o predecible (por ejemplo, evitar seleccionar elementos de difícil localización o seleccionando o evitando los primeros o últimos elementos de las páginas de

2.1.20. NTA SOBRE UTILIZACIÓN DE TÉCNICAS DE MUESTREO

un listado) y, en consecuencia, deberá asegurarse de que todos los elementos de la población tienen posibilidad de ser seleccionados. La selección al azar no es adecuada en caso de muestreo estadístico.

La selección por bloques consiste en seleccionar bloques de elementos contiguos en una población. Por lo general, la selección por bloques no es aplicable para el muestreo en auditoría ya que la mayoría de las poblaciones están estructuradas de manera que es probable que los elementos de una secuencia tengan características similares entre ellos y diferentes de otros de la misma población. Aunque en algunos casos el examen de un bloque de elementos puede ser un procedimiento de auditoría adecuado, generalmente no será un método adecuado de seleccionar una muestra cuando el auditor quiera inferir a partir de la muestra una conclusión válida con respecto al conjunto de la población.

2.1.21. Resolución de 22 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas.

(BOICAC nº 60/Diciembre 2004)

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 28 de noviembre de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas (provisional). (BOICAC nº 56/Diciembre 2003).
- Resolución de 22 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas. (BOICAC nº 60/Diciembre 2004).

Diversas entidades, junto a sus cuentas anuales, informe de gestión e informe de auditoría, publican, en ocasiones, otros documentos informativos, sobre los que el auditor de cuentas no tiene obligación legal de informar.

En este sentido, la Norma Técnica de Auditoría sobre Contratos de Auditoría o Carta de Encargo, en su apartado 7.12 relativo a la publicación del informe de auditoría establece: *«Con objeto de garantizar la adecuada difusión del informe de auditoría, cualquier intención de publicar las cuentas anuales con el Informe de Auditoría en un documento que contenga otra información, exigirá el compromiso de proporcionar al auditor un borrador de dicho documento para su lectura, así como su consentimiento para la inclusión del Informe de Auditoría antes de que dicho documento se publique o distribuya.»*

En línea con lo ya previsto a este respecto en las Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por la International Federation of Accountants (IFAC), se ha considerado conveniente elaborar una norma técnica en la que se recojan los criterios de actuación que debe seguir el auditor cuando se publique junto a las cuentas anuales, informe de gestión e informe de auditoría otra información sobre la que el auditor no tenga obligación de informar.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre «otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas», para su tramitación y sometimiento a información

pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹.

Por Resolución de 28 de noviembre de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a su publicación íntegra en el propio Boletín de este Instituto, de diciembre de 2003 (número 56), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 5 de marzo de 2004, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

Transcurrido el citado trámite de información pública, sin que se hayan presentado alegaciones al texto publicado a estos efectos, **la Presidencia de este Instituto**, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas², **dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas³, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre «otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas», sin modificación alguna respecto al texto sometido al citado trámite de información, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» y la inserción de la oportuna reseña en el «Boletín Oficial del Estado».

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE OTRA INFORMACIÓN INCLUIDA EN DOCUMENTOS QUE ACOMPAÑAN A LAS CUENTAS ANUALES AUDITADAS

INTRODUCCIÓN

1. La Norma Técnica de Auditoría sobre Contratos de Auditoría o Carta de Encargo, en su apartado 7.12 relativo a la publicación del informe de auditoría establece:

«Con objeto de garantizar la adecuada difusión del informe de auditoría, cualquier intención de *publicar las cuentas anuales con el Informe de Auditoría en un documento que contenga otra información*, exigirá el compromiso de proporcionar al auditor un borrador de dicho documento para su lectura, así como su consentimiento para la inclusión del Informe de Auditoría antes de que dicho documento se publique o distribuya».

2. Algunas entidades publican anualmente un documento, bajo la denominación de «Informe Anual» o similar, en el que presentan, junto a sus cuentas anuales⁴ y el informe de auditoría otro tipo de datos financieros y no financieros que, a los efectos de la presente norma, se denominarán «otra información». Aunque se refiera principalmente al Informe Anual, esta situación también puede presentarse

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

² En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

³ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

⁴ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

en el caso de inclusión del informe de auditoría en otros documentos públicos, como, por ejemplo, los que se elaboran con ocasión de una oferta pública de venta de valores.

3. Ejemplos de «otra información» son: la Carta del Presidente, el informe de la Dirección, resúmenes de objetivos financieros alcanzados, datos sobre empleo, inversiones previstas, ratios financieros, nombres de los consejeros y directores, etc. A los efectos de la presente Norma Técnica, no se considera «otra información» el informe de gestión preparado por los administradores de la entidad de acuerdo con la legislación mercantil.

OBJETO

4. El propósito de esta Norma Técnica de Auditoría es establecer los criterios de actuación del auditor en relación con la «otra información» publicada conjuntamente con las cuentas anuales, el informe de gestión y el informe de auditoría sobre la que el auditor no tiene obligación de informar.

5. Los criterios de actuación del auditor con relación al informe de gestión se regirán por lo dispuesto en la Norma Técnica de Auditoría sobre Informes en su apartado 3.5.⁵

ACCESO A LA «OTRA INFORMACIÓN»

6. Con el fin de que el auditor pueda tener en cuenta la «otra información», es necesario que tenga acceso a la misma en el momento oportuno, por lo que deberá acordar con la entidad auditada que ésta le proporcione dicha información antes de la emisión de su informe de auditoría. En algunos casos, la «otra información» no estará disponible parcial o totalmente antes de esa fecha. Si esto fuera así, serán de aplicación los apartados 14 a 18 de la presente Norma Técnica.

CONSIDERACIÓN POR EL AUDITOR DE LA «OTRA INFORMACIÓN»

7. El objetivo y alcance de la auditoría parten de la premisa de que la responsabilidad del auditor queda restringida a la información identificada en su informe. En consecuencia, el auditor no tiene una responsabilidad específica que le obligue a determinar si la «otra información» está correctamente expuesta.

8. Aunque no tiene obligación de informar sobre ella, el auditor debe leer la «otra información» para identificar posibles inconsistencias significativas con la información financiera auditada. Se considera que existe una «inconsistencia significativa» cuando el contenido de la «otra información» contradice la información presentada en las cuentas anuales. Una inconsistencia significativa puede poner en duda las conclusiones de la auditoría derivadas de la evidencia obtenida con anterioridad e, incluso, las propias bases de la opinión de auditoría.

⁵ Ver NTA de carácter general puntos 3.5.6, 3.5.7 y 3.5.8.

INCONSISTENCIAS SIGNIFICATIVAS

9. Si al leer la «otra información», el auditor identifica alguna inconsistencia significativa, deberá determinar si requieren corrección las cuentas anuales auditadas o la «otra información».

10. Si son las cuentas anuales las que necesitan ser corregidas y la entidad no acepta hacerlo, el auditor deberá considerar el efecto que esta circunstancia pudiera tener en su informe de auditoría.

11. Si por el contrario es la «otra información» la que necesita ser corregida y la entidad no acepta hacerlo, el auditor, dependiendo de la naturaleza y significado de la inconsistencia, considerará las medidas a tomar previo asesoramiento legal si lo estima oportuno. Entre estas medidas pueden estar, por ejemplo, el comunicar por escrito a los administradores de la entidad sus observaciones con respecto a la «otra información», el comunicar a la entidad su negativa a la publicación de su informe junto con la «otra información», el obtener asesoramiento legal, el incluir en su informe a continuación del párrafo de opinión, y en su caso del referido al informe de gestión, otro explicativo que describa la inconsistencia o, el tomar otras medidas. La redacción, en su caso, del párrafo explicativo anteriormente mencionado podría ser como sigue:

«Sin que ello suponga una modificación de la opinión de auditoría expuesta en el párrafo de opinión, por tratarse de un asunto que no afecta a las cifras o datos contenidos en las cuentas anuales y en el informe de gestión, llamamos la atención a los lectores de este informe sobre el hecho de que la información (identificación de la «otra información» que contiene la inconsistencia) contiene» (descripción de la citada inconsistencia).»

INCORRECCIONES SIGNIFICATIVAS

12. Al leer la «otra información», con el fin de identificar posibles inconsistencias significativas, el auditor también puede detectar aparentes incorrecciones significativas en los hechos presentados, expresados o descritos no relacionados con el contenido de las cuentas anuales.

13. Si llega a conocimiento del auditor que la «otra información» contiene incorrecciones significativas, debe contrastar el asunto con la dirección de la entidad. Como resultado de estas conversaciones pueden darse los tres supuestos siguientes:

- a) Que el auditor concluya que se trata de diferencias de opinión o juicio legítimas, lo que pondrá fin a sus indagaciones al respecto.
- b) Que el auditor siga considerando que existe una aparente incorrección significativa. En este caso, el auditor deberá requerir a la entidad para que consulte a un tercero cualificado, como por ejemplo el asesor legal de la entidad, y tener en cuenta la respuesta recibida.
- c) Que el auditor concluya que existen incorrecciones significativas en los hechos contenidos en la «otra información» que la entidad se niega a corregir.

En los supuestos b) y c) anteriores, el auditor considerará si debe tomar medidas adicionales adecuadas. Entre estas medidas puede estar, por ejemplo, comunicar por

escrito a los administradores de la entidad sus observaciones con respecto a la «otra información», comunicar a la entidad su negativa a la publicación de su informe junto con la «otra información» y obtener asesoramiento legal.

DISPONIBILIDAD DE «OTRA INFORMACIÓN» DESPUÉS DE LA FECHA DEL INFORME DE AUDITORÍA

14. Cuando la «otra información» este disponible después de la fecha de su informe de auditoría, el auditor debe leerla antes de su publicación a fin de identificar posibles inconsistencias significativas.

15. En el caso de que, tras la lectura de la «otra información» el auditor identifique una inconsistencia significativa o detecte aparentes incorrecciones significativas, deberá determinar si necesitan corrección las cuentas anuales auditadas o la «otra información».

16. Si son las cuentas anuales las que necesitan ser corregidas, el auditor aplicará lo dispuesto al respecto en la Norma Técnica de Auditoría sobre Hechos Posteriores.

17. En el caso de que sea necesario corregir la «otra información» pero la entidad se niegue a ello, el auditor considerará la conveniencia de tomar medidas adicionales. Entre estas medidas puede estar, por ejemplo, comunicar por escrito a los administradores de la entidad sus observaciones con respecto a la «otra información», obtener asesoramiento legal y considerar, en su caso, la conveniencia de informar a los organismos reguladores.

18. En el supuesto extremo de que al auditor le hubiera sido imposible proceder a la lectura de la «otra información», por no haberle sido facilitada con anterioridad a su publicación, y sin perjuicio de plantearse la conveniencia de tomar las medidas que considere adecuadas como consecuencia del incumplimiento del contrato de auditoría, el auditor deberá requerir por escrito a los administradores para que informen a quienes hubieran sido receptores de dicha información que el auditor no acepta ningún tipo de responsabilidad sobre la «otra información» por no haber tenido acceso a ella antes de su publicación.

2.1.22. Resolución de 7 de octubre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el valor razonable.

(BOICAC nº 83/Septiembre 2010) (BOE Nº 254, de 20 de octubre de 2010)

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 21 de diciembre de 2009 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre el valor razonable (provisional). (BOICAC Nº 80/Diciembre 2009).
- Resolución de 7 de octubre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el valor razonable. (BOICAC nº 83/Septiembre 2010) (BOE Nº 254, de 20 de octubre de 2010).

La reforma y adaptación de la normativa contable española para su armonización internacional, en relación con lo previsto en las normas contables adoptadas por la Unión Europea, ha supuesto la introducción del criterio del valor razonable como uno de los criterios a utilizar en la valoración de los distintos elementos integrantes de las cuentas anuales, tanto individuales como consolidadas, que se formulen por las diferentes entidades.

Si bien la aplicación del criterio de valoración del valor razonable a un determinado elemento por parte de las entidades es una estimación contable más de las que se realizan en el proceso de formulación de cuentas anuales, y aunque sobre esta materia, mediante la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 24 de julio de 2001, se aprobó la Norma Técnica de Auditoría sobre «Estimaciones Contables», sin embargo se ha considerado necesario desarrollar, en el marco global que fija dicha Norma Técnica, aquellos particulares criterios de actuación que ha de observar el auditor de cuentas específicamente relacionados con el proceso de verificación de las cifras y desgloses de información derivados de la utilización del criterio de valoración del valor razonable.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto una Norma Técnica de Auditoría sobre el «valor razonable», para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en los artículos 5.4 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas,¹ y 18 del Reglamento que la desarrolla, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre.²

¹ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

² En la actualidad art. 17 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.

Por Resolución de 21 de diciembre de 2009 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a la publicación íntegra de dicha Norma Técnica en el propio Boletín de este Instituto, de diciembre de 2010 (número 80), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 19 de marzo de 2010, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

Transcurrido el citado trámite de información pública, sin que se hayan presentado alegaciones al texto publicado a estos efectos, **la Presidencia de este Instituto**, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.4 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, **dispone lo siguiente:**

Primero: La publicación de la Norma Técnica de Auditoría sobre «el valor razonable» en el Boletín Oficial y la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y la inserción de la oportuna reseña en el «Boletín Oficial del Estado».

Segundo: La citada Norma que se publica es de obligado cumplimiento en los trabajos de auditoría de cuentas a partir del 1 de noviembre de 2010.

Madrid, 7 de octubre de 2010

EL PRESIDENTE,
José Antonio Gonzalo Angulo.

Norma Técnica de Auditoría sobre el Valor Razonable

CONTENIDO	Párrafo
1. Introducción	1.1 a 1.8
2. Objeto de la norma	2.1 a 2.2
3. Responsabilidad de los Administradores y de los auditores	3.1 a 3.3
4. Procedimientos de auditoría	
– Conocimiento del proceso de la entidad para determinar el valor razonable y su reflejo en las cuentas anuales, así como las actividades de control relevantes y la evaluación del riesgo en relación con la aplicación de dicho criterio de valoración	4.1 a 4.4
– Evaluación del marco normativo contable aplicable a la entidad: Aplicabilidad del criterio de valor razonable	4.5 a 4.6
– Evaluación de los planes de la Dirección	4.7 a 4.8
– Utilización del trabajo de un Experto Independiente	4.9
– Diseño y ejecución de procedimientos de auditoría en respuesta a la evaluación de riesgos	4.10 a 4.11
<i>Evaluación del método de valoración utilizado por la Dirección</i>	4.12 a 4.13
<i>Evaluación de las hipótesis utilizadas por la Dirección</i>	4.14 a 4.17
<i>Evaluación de la uniformidad en el método de valoración utilizado por la Dirección</i>	4.18 a 4.19

<i>Evaluación de la información de partida</i>	4.20 a 4.21
<i>Otros procedimientos de auditoría</i>	4.22 a 4.27
5. Manifestaciones de la Dirección	5.1 a 5.2
6. Evaluación de los resultados de los Procedimientos de auditoría y efecto en el informe de auditoría	6.1 a 6.4

1. Introducción

1.1. La reforma y adaptación de la normativa contable española para su armonización internacional, con base en lo previsto en las normas de la Unión Europea, ha supuesto la introducción del criterio del valor razonable como uno de los criterios a utilizar en la valoración de los distintos elementos integrantes de las cuentas anuales³, tanto individuales como consolidadas, que se formulen por las diferentes empresas. En este sentido, el R.D. 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y del R.D. 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, han generalizado la utilización del criterio del valor razonable en la valoración de determinados activos, como instrumentos financieros, que cumplen determinadas características.

La fijación del valor razonable por parte de las distintas empresas es una estimación más de las muchas que se realizan en el proceso de formulación de las cuentas anuales⁴.

Si bien, a través de Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 24 de julio de 2001 se aprobó la Norma Técnica de Auditoría sobre Estimaciones Contables, se ha considerado necesario desarrollar, en el marco global que fija la citada Norma, aquellos criterios específicamente relacionados con el proceso de revisión de la determinación del valor razonable, con el fin de cubrir un aspecto que en su momento no se contempló por no ser un criterio de valoración aceptable en la normativa contable en vigor.

1.2. El propio concepto de valor razonable no está exento de dificultades interpretativas. Así, pueden existir distintas definiciones sobre el valor razonable en los diferentes marcos normativos contables. Por ejemplo, en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad aprobado por el R.D. 1514/ 2007 se define el valor razonable como «el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua».⁵ Esta definición se refiere más a la comparación

³ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

⁴ Ver NTA sobre estimaciones contables.

⁵ En el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (punto 6.º de los criterios de valoración, incluidos en la Primera parte «Marco conceptual de la contabilidad»), respecto del valor razonable se indica lo siguiente:

con operaciones similares en un momento concreto que a transacciones realizadas en alguna fecha anterior o futura. Por tanto, la aplicación del criterio del valor razonable consistirá en la búsqueda, en un momento concreto, de un precio estimado al que dicha transacción ocurriría.

1.3. La aplicación del criterio del valor razonable puede ser bastante sencilla para aquellos activos o pasivos para los que existen mercados activos, lo que permite realizar una estimación basada en parámetros objetivos, pero para otros elementos patrimoniales en los que no se dan estas circunstancias resulta más complejo debido a que existirá un mayor grado de subjetividad y, por tanto, incertidumbre a la hora de que la Dirección de la empresa realice las estimaciones de dicho valor razonable. Todo ello,

«Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por mercado activo aquél en el que se den las siguientes condiciones:

- a) Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;*
- b) Pueden encontrarse prácticamente en cualquier momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y*
- c) Los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales, actuales y producidas con regularidad.*

Para aquellos elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones. En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la técnica de valoración empleada por el mercado que haya demostrado ser la que obtiene unas estimaciones más realistas de los precios.

Las técnicas de valoración empleadas deberán maximizar el uso de datos observables de mercado y otros factores que los participantes en el mercado considerarían al fijar el precio, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La empresa deberá evaluar la efectividad de las técnicas de valoración que utilice de manera periódica, empleando como referencia los precios observables de transacciones recientes en el mismo activo que se valore o utilizando los precios basados en datos o índices observables de mercado que estén disponibles y resulten aplicables.

El valor razonable de un activo para el que no existan transacciones comparables en el mercado, puede valorarse con fiabilidad si la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa o las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable.

Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

con independencia de que el proceso se realice de forma interna, o con el soporte y ayuda de un experto externo.

1.4. El marco contable aplicable a la entidad puede contemplar que los cambios en el valor razonable a lo largo del tiempo queden reflejados directamente en el patrimonio neto o en la cuenta de pérdidas y ganancias, dependiendo de las circunstancias específicas. Asimismo, la intención de los Administradores y la Dirección de la Entidad (en adelante la Dirección) de llevar a cabo determinadas medidas o acciones con respecto a un activo o pasivo determina en algunos casos si debe usarse el criterio del valor razonable y cómo debe aplicarse.

1.5. Por todo ello, se hace necesario desarrollar una norma técnica de auditoría específica que contemple los procedimientos que el auditor deberá aplicar cuando tenga que verificar cifras, información o desgloses incluidos en las cuentas anuales referidos al valor razonable de determinados activos o pasivos a los que afecte dicha valoración. En este sentido, las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general establecen en el párrafo 2.3.8. lo siguiente:

«2.3.8. El auditor debe llegar a un nivel de conocimiento del tipo de negocio de la entidad que le permita planificar y llevar a cabo su examen siguiendo las Normas Técnicas de Auditoría. Ese nivel de conocimiento debe permitirle tener una opinión de los acontecimientos, transacciones y prácticas que puedan tener a su juicio un efecto significativo en las cuentas anuales. El conocimiento del negocio de la entidad ayuda al auditor a, entre otras, las siguientes identificaciones:

- a) *Identificar aquellas áreas que podrían requerir consideración especial.*
- b) *Identificar el tipo de condiciones bajo las que la información contable se produce, se procesa, se revisa y se compila dentro de la organización.*
- c) *Identificar la existencia de normativa de control interno.*
- d) *Evaluar la razonabilidad de las estimaciones en áreas tales como la valoración de existencias, criterios de amortización, dotaciones a las provisiones para insolvencias, porcentaje de terminación de proyectos en contratos a largo plazo, dotaciones extraordinarias, etc.*
- e) *Evaluar la razonabilidad de los comentarios y manifestaciones hechas por la gerencia*
- f) *Evaluar si los principios y normas de contabilidad utilizados son apropiados y si guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.»*

1.6. Asimismo, las mencionadas Normas Técnicas de Auditoría de carácter general establecen en los párrafos 2.5.1 y 2.5.5, en relación con la obtención de evidencia de auditoría, lo siguiente:

- *«2.5.1. Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas.»*

- «2.5.5. No siempre el auditor podrá tener certeza absoluta sobre la validez de la información financiera. Por consiguiente, el auditor determina los procedimientos y aplica las pruebas necesarias para la obtención de una evidencia suficiente y adecuada en relación al objetivo del trabajo.»

1.7. Por último, la Norma Técnica de Auditoría sobre Utilización del trabajo de expertos independientes por Auditores de Cuentas establece en su párrafo 1.2.:

«La formación exigida por las Normas Técnicas de Auditoría proporciona al auditor los conocimientos necesarios en el ámbito de auditoría y contabilidad, no esperándose que posea conocimientos específicos de otra profesión o actividad. Sin embargo, durante la realización de su trabajo el auditor puede encontrarse ante circunstancias que pudieran ser significativas respecto a la imagen fiel que deben expresar las cuentas anuales formuladas por los Administradores, que necesiten conocimientos especiales y que, a su criterio, requieran la opinión de un experto.»

En este sentido, la citada Norma Técnica, sin perjuicio del resto de su contenido, establece en sus apartados 6.1 a 6.4:

- «6.1. La selección de métodos y criterios adecuados para el trabajo que le ha sido contratado por la entidad auditada será responsabilidad del experto independiente. Sin embargo, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente con objeto de determinar si las conclusiones del mismo son válidas como soporte de las partidas de las cuentas anuales. A estos efectos, el auditor habrá de considerar, lo siguiente:
 - Si se ha cumplido en todos sus aspectos las especificaciones determinadas en el encargo del trabajo.
 - La fuente de datos utilizados.
 - Las hipótesis y métodos utilizados y, si fuera aplicable, su uniformidad con los del período anterior.
 - Los resultados del trabajo del experto, en base al conocimiento general del auditor sobre la empresa y de los resultados de sus propias comprobaciones.
 - Asimismo, en el caso de que el Informe del experto esté regulado por una normativa específica, en la carta de manifestaciones indicada en el apartado 4.3, deberá hacerse referencia expresa al cumplimiento de dicha normativa en la preparación del informe.
- 6.2. El auditor deberá comprobar que el experto ha utilizado las fuentes de datos que son apropiadas en cada circunstancia. Las comprobaciones a aplicar por el auditor incluirán las pruebas de auditoría que estime oportunas sobre los datos suministrados por el cliente al experto, con el objetivo de obtener seguridad razonable de que tales datos son completos y adecuados para la finalidad del trabajo solicitado al experto.
- 6.3. Las hipótesis y métodos seleccionados y su aplicación son responsabilidad del experto. El auditor no tiene la obligación de poseer el mismo nivel de conocimientos y, por tanto, no puede, salvo circunstancias excepcionales, recusar las hipótesis, métodos y resultados obtenidos por el

experto, sin embargo, siempre que sea posible, el auditor debe obtener una adecuada comprensión de tales hipótesis y métodos a fin de determinar si son razonables, basándose en su propio conocimiento de la empresa y en los resultados de sus pruebas de auditoría.

- 6.4. *La realización de los procedimientos descritos anteriormente debe, normalmente, suministrar al auditor una razonable seguridad de que ha obtenido evidencia de auditoría apropiada en relación con la información financiera objeto del trabajo del experto.*
- *Sin embargo, si el trabajo del experto no proporciona la evidencia de auditoría necesaria, el auditor podrá resolver esta limitación aplicando procedimientos adicionales de auditoría o, incluso, solicitando el encargo de dicho trabajo a otro experto independiente.»*

1.8. En resumen, el auditor deberá, cuando resulte de aplicación en el marco de la auditoría de las cuentas anuales tomadas en su conjunto, obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente que le permita concluir respecto a si la Dirección de la entidad ha aplicado el criterio de valor razonable, determinado adecuadamente el citado valor e incluido todos los desgloses e información en memoria relacionados de acuerdo con la normativa contable aplicable a la entidad.

2. Objeto de la norma

2.1. El objeto de esta Norma Técnica de Auditoría es:

- a) Definir la responsabilidad del auditor en relación con la verificación de la adecuada aplicación del criterio del valor razonable para los casos en los que sea aplicable, así como con la verificación de los desgloses relacionados incluidos en la memoria de las cuentas anuales.
- b) Establecer los procedimientos que debe seguir el auditor en relación con la obtención de evidencia relativa a la determinación del valor razonable y a la información que se debe incluir en la memoria derivada de la aplicación de dicho criterio de valoración. En este sentido, el proceso de auditoría de la determinación del valor razonable supondrá la aplicación de:
 - b.1) Procedimientos encaminados a obtener el conocimiento de la entidad y su entorno incluyendo el control interno como base para la identificación y evaluación del riesgo de errores e irregularidades significativos ligados a la determinación del valor razonable.⁶
 - b.2) Evaluación del riesgo de errores e irregularidades significativos ligados al proceso de estimación del valor razonable, riesgo que, normalmente estará ligado al grado de incertidumbre que exista en la estimación.⁷
 - b.3) Procedimientos de auditoría diseñados específicamente en respuesta a los riesgos evaluados.
 - b.4) Evaluación final de la evidencia obtenida.

⁶ Ver NTA sobre errores e irregularidades.

⁷ Ver NTA sobre estimaciones contables.

- c) Determinar el efecto que tendrían, en su caso, en el informe de auditoría las distintas situaciones derivadas de la evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados.

2.2. Esta norma establece criterios de actuación del auditor para la revisión de la aplicación del criterio de valor razonable, pero siempre dentro del marco de la auditoría de cuentas anuales tomadas en su conjunto, sin que en ningún caso lo indicado en esta norma pueda entenderse referido en modo alguno a la prestación de servicios de valoración.

3. Responsabilidad de los Administradores y de los auditores

3.1. Los Administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales, lo que incluye el mantenimiento de los registros contables y sistemas de control interno adecuados, de la selección de los criterios y principios contables aplicables a la entidad y, por tanto, de la valoración de los activos y pasivos, incluyendo aquéllos en los que se utilice el criterio del valor razonable por ser requerido o permitido por el marco normativo contable aplicable. En este sentido, es responsabilidad de los administradores de la entidad establecer procedimientos de control interno que permitan asegurar, razonablemente, que el proceso de determinación del valor razonable, la selección de los métodos de valoración, la identificación y soporte adecuados de cualquier hipótesis utilizada, así como la presentación y los desgloses están de acuerdo con el marco normativo de preparación de información financiera aplicable a la entidad.

3.2. En relación con la verificación de la adecuada aplicación del criterio del valor razonable, el trabajo y la responsabilidad del auditor se basarán en el cumplimiento de los procedimientos establecidos en esta norma, así como en la Norma Técnica de Auditoría sobre Estimaciones Contables.

3.3. En aquellos casos en los que, a la luz de las circunstancias específicas, se obtenga evidencia mediante la utilización del trabajo de un experto (véanse los párrafos 4.9 a 4.11), el auditor, en relación con dicho trabajo, será responsable exclusivamente del cumplimiento de los procedimientos establecidos en la Norma Técnica de Auditoría sobre «Utilización del Trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas» y no es responsable del resultado del informe realizado por el experto.

4. Procedimientos de auditoría.

CONOCIMIENTO DEL PROCESO DE LA ENTIDAD PARA DETERMINAR EL VALOR RAZONABLE Y SU REFLEJO EN LAS CUENTAS ANUALES, ASÍ COMO LAS ACTIVIDADES DE CONTROL RELEVANTES Y LA EVALUACIÓN DEL RIESGO EN RELACIÓN CON LA APLICACIÓN DE DICHO CRITERIO DE VALORACIÓN.

4.1. Como parte del conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno, el auditor debe comprender el proceso que sigue la entidad para la determinación de los valores razonables y sus desgloses, así como las actividades de control relevantes, para poder identificar y evaluar los riesgos de errores e irregularidades significativos ligados a la utilización de este criterio de valoración, con el objeto de

determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. Las Normas Técnicas de Auditoría establecen las consideraciones que debe tener en cuenta el auditor sobre el tipo de negocio y sector de la Entidad.

4.2. A fin de obtener un conocimiento del proceso de la entidad para determinar el valor razonable, el auditor considerará, cuando proceda, lo siguiente:

- a) Las actividades de control relevantes en el proceso utilizado para la determinación de los valores razonables, incluyendo los controles sobre los datos y la segregación de funciones entre los responsables de la entidad encargados de llevar a cabo las operaciones o de tomar la decisión de realizarlas y los responsables de realizar las valoraciones.
- b) La aptitud y experiencia de las personas que están involucradas en el proceso de determinación del valor razonable.
- c) El papel que las tecnologías de la información tienen en el proceso.
- d) Las clases de elementos patrimoniales o transacciones que requieren valoraciones o desgloses derivados de la aplicación del criterio del valor razonable conforme a la normativa contable aplicable.
- e) Cuando la entidad utilice una empresa de servicios, de forma que exteriorice en todo o en parte el proceso por el cual se determina el valor razonable, el auditor deberá tener en cuenta en la planificación y ejecución de su trabajo el contenido de la Norma Técnica de Auditoría sobre «Consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración».⁸
- f) La utilización por la entidad auditada del trabajo de expertos para la determinación de las valoraciones y los desgloses derivados de la aplicación del criterio de valor razonable.
- g) Las hipótesis significativas realizadas por la Dirección que se han utilizado en la determinación del valor razonable de activos o pasivos concretos.
- h) La documentación que soporta las hipótesis realizadas por la Dirección.
- i) Los métodos utilizados para desarrollar y aplicar las hipótesis realizadas por la Dirección y controlar los cambios efectuados en dichas hipótesis.
- j) El control sobre los cambios (todos los cambios han sido autorizados y sólo estos han sido adecuadamente ejecutados), los procedimientos de seguridad en los modelos utilizados en el proceso de valoración y en los sistemas de información, incluyendo los procedimientos de aprobación.
- k) Los controles sobre la consistencia, oportunidad y fiabilidad de los datos utilizados en los métodos de valoración.
- l) Cómo ha evaluado la Dirección de la Sociedad las incertidumbres derivadas del proceso de estimación del valor razonable.

4.3. Asimismo, el auditor revisará el resultado real posterior de las estimaciones de valor razonable (así como los cálculos que las fundamentan) incluidas en las cuentas anuales del ejercicio anterior, o, en su caso, las nuevas estimaciones realizadas del mismo a efectos de su inclusión en las cuentas anuales del período corriente. La natu-

⁸ Ver NTA sobre auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración.

raleza y extensión de la revisión realizada por el auditor dependerá de la naturaleza de la estimación y de si la información obtenida de dicha revisión puede ser relevante para identificar y evaluar los riesgos de errores e irregularidades significativos ligados a la utilización de este criterio de valoración en las cuentas anuales del ejercicio corriente. En todo caso, esta revisión no pretende reconsiderar juicios realizados en ejercicios anteriores y que se basaron en la información disponible en ese momento.⁹

4.4. Con posterioridad a la obtención del conocimiento del proceso seguido por la entidad en relación con la determinación del valor razonable, el auditor debe identificar y evaluar el riesgo de error o irregularidad significativo ligado a la determinación del valor razonable y a los desgloses en las cuentas anuales relacionados con el mismo con el objeto de determinar la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos de auditoría. Existe un riesgo inherente derivado de la utilización del criterio de valor razonable, ya que el grado de incertidumbre ligado a la estimación del mismo afecta al riesgo de que puedan existir errores e irregularidades significativos, incluyendo la posible existencia de sesgos, intencionados o no en los resultados del proceso llevado a cabo por la Dirección. En consecuencia, la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de auditoría dependerán, en cada caso, de la sensibilidad al error o irregularidad que se derive de cada valor razonable determinado, así como de si el proceso para determinar el mismo es relativamente simple o complejo.

EVALUACIÓN DEL MARCO NORMATIVO CONTABLE APLICABLE A LA ENTIDAD: APLICABILIDAD DEL CRITERIO DE VALOR RAZONABLE

4.5. El auditor debe evaluar si el criterio de valoración basado en el valor razonable es acorde con el contenido del marco normativo contable aplicable a la entidad. En este sentido, el auditor debe evaluar si la determinación del valor razonable de los distintos activos y pasivos concretos, así como los desgloses relacionados incluidos en las cuentas anuales, están de acuerdo con el marco normativo contable aplicable a la entidad.

4.6. El conocimiento que el auditor posee de los requisitos del marco normativo contable aplicable a la entidad, así como su conocimiento del negocio y de la industria a la que pertenece la misma, junto con el resultado de otros procedimientos de auditoría, se utilizan para evaluar si la contabilización de activos o pasivos para los que el criterio del valor razonable resulta de aplicación es adecuada. Asimismo, dicha información se utiliza en la evaluación de si los desgloses sobre el valor razonable que se han introducido en las cuentas anuales son adecuados.

EVALUACIÓN DE LOS PLANES DE LA DIRECCIÓN

4.7. La decisión de la Dirección sobre un activo o pasivo, puede ser determinante para que el criterio del valor razonable sea o no de aplicación de acuerdo con el marco contable. En estas circunstancias, el auditor debe obtener evidencia de auditoría

⁹ Ver NTA sobre estimaciones contables y NTA sobre errores e irregularidades.

sobre la decisión de la Dirección de llevar a cabo líneas de actuación específicas así como considerar su capacidad para ejecutarlas.

4.8. La Dirección, con frecuencia, documenta sus planes y decisiones relevantes con respecto a activos o pasivos específicos y el marco normativo contable aplicable de preparación de la información financiera puede requerir que así se haga. Aunque la extensión de los procedimientos de obtención de evidencia de auditoría sobre los planes de la Dirección es un asunto de juicio profesional, normalmente incluye:

- a) Preguntas a la Dirección, con una adecuada confirmación de sus respuestas.
- b) Consideraciones sobre la evolución histórica en la realización de los planes indicados por la Dirección respecto a activos o pasivos.
- c) Revisión de los planes escritos y otra documentación, incluyendo, cuando sea aplicable, presupuestos, actas, etc.
- d) Consideraciones sobre las razones indicadas por la Dirección para elegir una determinada línea de actuación.
- e) Consideraciones sobre la capacidad de la Dirección para llevar a cabo una determinada línea de actuación considerando las circunstancias económicas de la entidad, incluyendo las implicaciones de sus obligaciones contractuales.

El auditor también tendrá presente la capacidad de la Dirección para seguir una línea de actuación específica si dicha actuación es relevante en relación con la aplicabilidad del criterio del valor razonable bajo el marco normativo contable que resulta de aplicación.

UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO INDEPENDIENTE.

4.9. El auditor debe determinar la necesidad de utilizar el trabajo de un experto como medio para obtener evidencia. El auditor puede tener la habilidad y el conocimiento necesario para planificar y realizar los procedimientos de auditoría aplicables en la verificación del valor razonable o puede decidir utilizar el trabajo de un experto. Si se hubiese planificado la utilización de un experto independiente, el auditor deberá aplicar la Norma Técnica de Auditoría «Utilización del Trabajo de Expertos Independientes por Auditores de Cuentas» con el fin de obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente de que dicho trabajo es apropiado para los propósitos de la auditoría y cumple con las exigencias de la citada norma técnica, entre las que se encuentra lo recogido en los apartados 6.1 a 6.4 de la misma, a los que se ha hecho referencia en el apartado Introducción de la presente Norma.

DISEÑO Y EJECUCIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA EN RESPUESTA A LA EVALUACIÓN DE RIESGOS.

4.10. El auditor debe diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría en respuesta a la evaluación del riesgo de que pudiera existir un error o irregularidad significativo relacionado con la determinación del valor razonable realizada por la entidad y con la información incluida en las cuentas anuales, incluyendo la posibilidad de que se produzcan diferencias, sesgadas en una determinada dirección, de forma intencionada o no. Las Normas Técnicas sobre ejecución del trabajo establecen que el auditor diseña-

rá y llevará a cabo procedimientos de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y alcance sean la respuesta a los riesgos identificados de que pudieran producirse manifestaciones erróneas significativas en las cuentas anuales.

4.11. Teniendo en cuenta la gran diversidad de métodos posibles a utilizar para la determinación del valor razonable, desde relativamente simples a complejos, los procedimientos del auditor pueden variar significativamente en cuanto a la naturaleza, oportunidad y alcance, si bien los procedimientos de auditoría deben cubrir los siguientes aspectos:

- a) Evaluación de si el método de valoración utilizado es adecuado teniendo en cuenta las circunstancias específicas y la normativa contable vigente (véanse los párrafos 4.12 y 4.13).
- b) Evaluación de la razonabilidad de las hipótesis significativas utilizadas por la Dirección (véanse los párrafos 4.14 a 4.17).
- c) Evaluación de si los métodos para la determinación del valor razonable utilizados por la Dirección han sido aplicados de forma uniforme en el tiempo y consistente con respecto a otras estimaciones contables similares (véanse los párrafos 4.18 a 4.19).
- d) Evaluación de si los datos que han servido de base para la determinación de los valores razonables son completos y resultan adecuados para dicho propósito (véanse los párrafos 4.20 a 4.21).

Evaluación del método de valoración utilizado por la Dirección.

4.12. La evaluación de si el método de valoración utilizado para la determinación del valor razonable es adecuado requiere en cada circunstancia la aplicación del juicio profesional. Cuando la Dirección selecciona un método de valoración particular el auditor debe comprender el razonamiento que ésta ha seguido en dicha selección. El auditor considerará si:

- a) La Dirección ha evaluado suficientemente y ha aplicado de forma apropiada los criterios proporcionados por el marco normativo contable para soportar el método seleccionado, en el caso de que éste los proporcione;
- b) El método de valoración es adecuado en cada circunstancia, considerando la naturaleza del activo o pasivo que está siendo valorado y el marco normativo contable aplicable en la entidad; y
- c) El método de valoración es adecuado en relación con el negocio, la industria y el entorno en el que opera la entidad.

4.13. Cuando el marco normativo contable aplicable contemple métodos alternativos para determinar el valor razonable, o cuando no hay un método de valoración preestablecido, el auditor deberá evaluar si el método utilizado por la Dirección es adecuado a la luz de las circunstancias.

Evaluación de las hipótesis utilizadas por la Dirección

4.14. El auditor debe evaluar si las hipótesis significativas utilizadas por la Dirección en la determinación de los valores razonables, consideradas individualmente o en

su conjunto, proporcionan una base adecuada para determinar los valores razonables concretos y la información incluida en las cuentas anuales de la entidad en el contexto de la auditoría de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

4.15. Para determinar el valor razonable de un activo o pasivo, la Dirección, incluso cuando se apoya en el trabajo de un experto, realiza hipótesis en las que basa su estimación. Estas hipótesis cubren aspectos que pueden afectar de forma significativa a la determinación del valor razonable. El auditor considerará la sensibilidad de la valoración a los cambios en las hipótesis significativas, incluyendo las condiciones de mercado que puedan afectar al citado valor. En caso necesario, el auditor solicitará a la Dirección la utilización de técnicas de análisis de sensibilidad para ayudar a identificar hipótesis particularmente sensibles.

4.16. Las hipótesis en las que se basan las estimaciones del valor razonable (por ejemplo, el tipo de descuento utilizado en el cálculo del valor actual de flujos de efectivo futuros, incluyendo la potencial variabilidad de estos flujos de efectivo y el correspondiente efecto en el tipo de descuento), normalmente reflejarán los resultados que la Dirección espera de objetivos y estrategias específicas. Para que estas hipótesis sean razonables, consideradas individualmente y en conjunto, también deben ser realistas y coherentes con los siguientes factores:

- a) El entorno económico general y las circunstancias económicas de la entidad;
- b) Los planes de la entidad;
- c) Las hipótesis realizadas en ejercicios anteriores, en su caso;
- d) La experiencia histórica o las condiciones previas experimentadas por la entidad, en la medida que sean aplicables en la actualidad;
- e) Otros aspectos relativos a las cuentas anuales, por ejemplo, hipótesis utilizadas por la Dirección en otras estimaciones contables con reflejo en las cuentas anuales; y
- f) Cuando las hipótesis son reflejo de la intención y la posibilidad de la Dirección para llevar a cabo unas líneas específicas de actuación, el auditor considerará si son consistentes con los planes y la experiencia pasada de la entidad.

4.17. La evaluación por el auditor de las hipótesis utilizadas por la entidad se basará en la información disponible durante la realización del trabajo de auditoría y teniendo en cuenta lo establecido en las Normas Técnicas correspondientes. El auditor no es responsable de la predicción de hechos, operaciones o eventos futuros que, en su caso, hubieran podido tener un efecto significativo en las acciones de la Dirección o en las hipótesis que sirvieron de base para la determinación del valor razonable y sus desgloses. Las hipótesis definidas por la entidad como base para la determinación de los valores razonables tienen un carácter similar a aquéllas que se exigen al llevar a cabo otras estimaciones contables. La Norma Técnica de Auditoría sobre «Estimaciones Contables» proporciona orientaciones acerca de la auditoría de las estimaciones contables efectuadas.¹⁰

¹⁰ Ver NTA sobre estimaciones contables.

Evaluación de la uniformidad en el método de valoración utilizado por la Dirección.

4.18. El auditor debe evaluar si el método utilizado por la entidad para determinar el valor razonable de determinados activos y pasivos es aplicado de forma uniforme, respecto al ejercicio anterior, y consistente en relación con otras estimaciones realizadas por la Dirección en el proceso de preparación de las cuentas anuales.

4.19. La conclusión sobre si el método empleado por la entidad es el adecuado se basa en las circunstancias existentes en el momento de la estimación y en los requerimientos del marco normativo contable aplicable. Si la Dirección cambia el método de valoración, el auditor deberá evaluar si el nuevo método de valoración adoptado por la Dirección proporciona una base más adecuada de valoración, si está justificado por nuevas exigencias del marco normativo contable aplicable o si es debido a otras circunstancias concurrentes que justifican dicho cambio. Por ejemplo, la introducción de un determinado elemento en un mercado activo puede indicar que el uso del descuento de flujos de efectivo para estimar su valor razonable deja de ser el método apropiado.

Evaluación de la información de partida.

4.20. El auditor debe realizar procedimientos de auditoría sobre los datos utilizados en el proceso de determinación del valor razonable y evaluar si éste ha sido correctamente determinado en base a dichos datos y a las hipótesis utilizadas por la Dirección.

4.21. Los procedimientos del auditor incluirán, cuando proceda, la verificación de la fuente de los datos, recálculos matemáticos y la revisión de la coherencia interna de la información utilizada, incluyendo si dicha información es consistente con los planes de la Dirección de llevar a cabo líneas de negocio o estratégicas específicas.

Otros procedimientos de auditoría.

4.22. Otros procedimientos sustantivos de auditoría relacionados con la aplicación del criterio del valor razonable suponen:

- a) La elaboración, en su caso, por parte del auditor, de estimaciones propias del valor razonable con el objetivo de corroborar o confirmar la razonabilidad del valor razonable estimado por la Dirección (véase el párrafo 4.23), o bien
- b) La consideración del efecto de hechos posteriores en la determinación y los desgloses del valor razonable (véanse los párrafos 4.24 a 4.26), o bien
- c) La evaluación de las diferencias de estimación detectadas, aún cuando individualmente pudieran estar dentro del intervalo de estimación razonable, con el fin de evaluar la posible existencia de sesgos en el proceso de estimación (véase el párrafo 4.27).

4.23. El auditor puede realizar una estimación propia del valor razonable para corroborar la valoración hecha por la entidad. Al desarrollar una estimación independiente, el auditor evaluará las hipótesis utilizadas según lo tratado en los párrafos 4.14

a 4.17 y realizará procedimientos de auditoría sobre los datos utilizados según los párrafos 4.20 a 4.21. En estas circunstancias, el auditor evaluará la necesidad de realizar procedimientos de auditoría complementarios ante cualquier diferencia que exista entre su estimación del valor razonable y la efectuada por la Dirección que supere el umbral de lo que se considere, a la luz de las circunstancias y de la importancia relativa establecida por el auditor, una diferencia razonable y admisible de estimación, a los efectos de concluir de acuerdo con lo expuesto en el apartado 6 de esta Norma.

4.24. El auditor debe considerar el efecto de los hechos posteriores en las estimaciones del valor razonable y en la información desglosada en la memoria de las cuentas anuales.

4.25. Las transacciones y hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio pueden proporcionar evidencia de auditoría adecuada respecto a la razonabilidad de las estimaciones del valor razonable efectuadas por la Dirección. Por ejemplo, la venta de un bien poco tiempo después del cierre del ejercicio puede proporcionar evidencia adicional de auditoría relativa a la determinación del valor razonable de dicho bien.

4.26. El auditor debe tener en cuenta el contenido de la Norma Técnica de Auditoría sobre «Hechos Posteriores» al hacer una evaluación de la evidencia de auditoría respecto a los hechos producidos con posterioridad a la fecha de cierre, de forma que aquellos hechos posteriores que evidencian circunstancias que ya existían a la fecha de cierre sean tenidos en cuenta a la hora de modificar, en su caso, la valoración realizada, mientras que aquéllos otros que evidencian circunstancias que no existían a la fecha de cierre no modifiquen la valoración, con independencia de que, en su caso, se informe en la memoria de las cuentas anuales de su efecto, siempre que el mismo sea significativo en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

4.27. El auditor debe revisar las hipótesis, criterios y decisiones tomados por la Dirección durante el proceso de estimación del valor razonable con el objeto de identificar si existen indicadores de que pueda haberse producido un sesgo a la hora de determinar dichas estimaciones. Si de la ejecución del trabajo de auditoría en su conjunto el auditor evaluara la existencia de un sesgo intencionado en lo que se refiere a las estimaciones de la Dirección de forma que, por acumulación, pueda tener un impacto significativo en las cuentas anuales, el auditor deberá evaluar esta situación de forma global en relación con las cuentas anuales en su conjunto y alcanzar una conclusión al respecto, con independencia de que las diferencias de estimación que se hayan identificado individualmente se encuentren dentro de los rangos de razonabilidad y no supongan por sí mismas y aisladamente consideradas un error.

5. Manifestaciones de la Dirección

5.1. Adicionalmente a los procedimientos descritos en esta norma, el auditor debe obtener manifestaciones escritas de la Dirección en relación con la razonabilidad de las hipótesis significativas utilizadas para la determinación del valor razonable, incluyendo si éstas reflejan de forma adecuada la intención y capacidad de la Dirección para llevar a cabo líneas específicas de actuación en nombre de la entidad cuando este hecho sea relevante para la aplicación del criterio del valor razonable, de acuerdo con

lo previsto en la Norma Técnica de Auditoría sobre la «Carta de Manifestaciones de la Dirección»¹¹.

5.2. Dependiendo del carácter, importancia y complejidad de los valores razonables determinados por la Dirección, se deberán obtener manifestaciones expresas de ésta:

- a) Sobre si los métodos de valoración, los datos y las hipótesis utilizadas por la Dirección para determinar los valores razonables son adecuados teniendo en cuenta el marco normativo contable, así como sobre si dichos métodos se han aplicado de manera uniforme.
- b) Sobre las razones de la Dirección que justifican o soportan, en su caso, la imposibilidad de alcanzar una estimación fiable del valor razonable requerido por el marco normativo contable aplicable a la entidad,
- c) Sobre si los desgloses relativos a la aplicación del criterio del valor razonable realizados son íntegros y adecuados de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad.
- d) Sobre si los hechos posteriores requieren algún tipo de ajuste en cuanto a la determinación y/o a la información incluida en las cuentas anuales sobre los valores razonables.

6. Evaluación de los resultados de los Procedimientos de Auditoría y efecto en el informe de auditoría

6.1. Una vez ejecutado el trabajo, incluyendo aquellos procedimientos complementarios que, en su caso, se hayan estimado necesarios, el auditor deberá realizar una evaluación final sobre si la evidencia de auditoría obtenida en relación con la determinación y desgloses del valor razonable en las cuentas anuales es adecuada y suficiente, considerando cualquier otra evidencia obtenida y evaluada durante la ejecución del trabajo de auditoría en el contexto de las cuentas anuales consideradas en su conjunto y bajo el marco normativo contable aplicable a la entidad.

6.2. De acuerdo con lo previsto en las Normas Técnicas de Auditoría sobre Informes, el auditor deberá evaluar la inclusión en su informe de auditoría de una salvedad por error o incumplimiento de los principios y normas contables que resulten de aplicación en aquellos casos, entre otros, en los que:

- a) La aplicación del criterio de valoración del valor razonable no sea conforme al marco normativo contable que le es aplicable, o
- b) El método utilizado en la determinación del valor razonable realizada por la entidad no sea conforme al marco normativo contable que le es aplicable, o
- c) Se pongan de manifiesto diferencias significativas entre la valoración realizada por la entidad y la estimación realizada, en su caso, por el auditor, siempre que dicha diferencia se deba a un error o irregularidad en la aplicación del método de valoración o en la información utilizada en el proceso de valoración, o en aquellos supuestos en los que el auditor haya obtenido evidencia adecua-

¹¹ Ver NTA sobre carta de manifestaciones de la dirección de la entidad.

da y suficiente para concluir que las hipótesis utilizadas por la Dirección en la determinación del valor razonable no constituyen una base adecuada de estimación, o

- d) El marco normativo contable aplicable requiera que las variaciones en el valor razonable sean registradas de una forma distinta a la llevada a cabo por la entidad, o
- e) La memoria de las cuentas anuales no incluya la totalidad de la información requerida por el marco normativo contable aplicable a la entidad, así como si no se incluye toda aquella información que se estime necesaria y suficiente para la adecuada interpretación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

6.3. El auditor deberá evaluar la necesidad de introducir en su informe una salvedad por limitación al alcance, de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría sobre informes, si durante la ejecución del trabajo de auditoría concluye que no ha podido obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente respecto a la determinación y desgloses de los valores razonables que le permita alcanzar conclusiones, entre otros, en relación con:

- a) La información base utilizada.
- b) La razonabilidad de las hipótesis utilizadas en el proceso de estimación.
- c) La razonabilidad del método de valoración utilizado frente a otros posibles.
- d) El trabajo realizado por expertos independientes, en su caso.
- e) Otros aspectos no aclarados que sean significativos para poder concluir.

6.4. Asimismo, el auditor deberá evaluar la necesidad de mencionar en su informe conforme a lo previsto en las Normas Técnicas de Auditoría sobre Informes, la posibilidad de que se produzcan variaciones en el valor razonable determinado por la Dirección, de carácter material en el contexto de las cuentas anuales tomadas en su conjunto, derivadas de la existencia de un alto grado de sensibilidad ante hipótesis utilizadas por la Dirección de la entidad en el proceso de estimación, cuando la evolución futura de dichas hipótesis quede fuera del control de la Dirección y pequeñas variaciones en las mismas puedan conducir a valores significativamente distintos, sin perjuicio del preceptivo desglose en la memoria de la información requerida por el marco contable de referencia y siempre que de acuerdo con dicho marco contable resulte de aplicación el criterio de valor razonable en la citada situación.

2.1.23. Resolución de 21 de diciembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre información comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas.

(Anexo *BOICAC* nº 83/Septiembre 2010)

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 8 de octubre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre información comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas (provisional). (*BOICAC* nº 83/Septiembre 2010).
- Resolución de 21 de diciembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre información comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas. (Anexo *BOICAC* nº 83/Septiembre 2010).

La legislación mercantil en España exige que las cuentas anuales de un ejercicio se presenten incluyendo cifras e información comparativas del ejercicio anterior como parte integrante de dichas cuentas anuales, con el objetivo de que se interpreten en relación con las cifras e información del período actual. Asimismo, las distintas entidades pueden presentar, voluntariamente o por otros requerimientos normativos aplicables, las cuentas anuales de un ejercicio incorporando, a efectos comparativos, información completa de las cuentas anuales de uno o varios ejercicios anteriores.

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 19 de enero de 1991, recogen, en la sección 3 «Normas Técnicas sobre Informes» los criterios de actuación de los auditores de cuentas en relación con dicha información comparativa, en la realización de sus trabajos de auditoría de cuentas anuales de un ejercicio y sobre las cuentas anuales de varios ejercicios.

La Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, para su adaptación a la normativa comunitaria, ha incorporado a nuestra normativa lo previsto en 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Parlamento europeo y del Consejo.

Esta Directiva supone un importante paso para alcanzar una mayor armonización de los requisitos que se exigen para el ejercicio de la actividad de auditoría en el ám-

bito de la Unión Europea, fijándose como uno de sus objetivos la exigencia de la aplicación de un mismo grupo de normas de auditoría constituidas éstas por las normas internacionales de auditoría que adopte la Unión Europea.

A este respecto, la Norma Internacional de auditoría 710 «Comparative information-corresponding figures and comparative financial statements» (Información comparativa-Cifras comparativas y estados financieros comparativos), emitida por la Federación Internacional de Contadores («International Federation of Accountants» —IFAC—), constituye el referente a escala internacional de la normativa reguladora de la actuación del auditor en relación con los distintos tipos de información comparativa que pueden acompañar a las cuentas que se auditan.

En relación con el informe de auditoría de cuentas anuales, el artículo 2.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en la redacción dada por la Ley 12/2010¹, recoge una nueva configuración del contenido mínimo del informe de auditoría, para que se pueda ajustar y adaptar al modelo de informe de auditoría que se contenga en la norma común que a tal efecto pueda adoptar la Unión Europea, de acuerdo con la citada Directiva, al objeto de favorecer la comparabilidad en el entorno económico financiero internacional.

Al objeto de adaptarse a lo dispuesto en el nuevo artículo 2.1 de la Ley de Auditoría de Cuentas² y de converger hacia las normas internacionales de auditoría, ha sido necesario abordar la modificación de la regulación actualmente contemplada en la citada Sección 3 «Normas Técnicas sobre Informes» de las Normas Técnicas de Auditoría, de forma simultánea y paralela a la aprobación y publicación de esta norma técnica de auditoría.

En este contexto, y con el objeto de que nuestra normativa en auditoría de cuentas se adapte lo más posible a las normas internacionales de auditoría emitida por el IFAC en la que se trata esta materia, se ha abordado de forma simultánea y paralela a la modificación de la Sección 3 citada, la elaboración de una Norma Técnica de Auditoría específica que regule los criterios de actuación de los auditores de cuentas en sus trabajos de auditoría de cuentas anuales sobre las cifras e información comparativas de ejercicios anteriores incluidas en éstas, que hasta ahora se contenían en la referida Sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto una propuesta de Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.4 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas³.

La Norma Técnica sometida a información pública establece los criterios de actuación de los auditores de cuentas en la realización de sus trabajos de auditoría de cuen-

¹ Actualmente TRLAC art. 3.

² Actualmente TRLAC art. 3.

³ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

tas anuales de un ejercicio, en relación con la información comparativa integrante de dichas cuentas anuales relativa al ejercicio o ejercicios anteriores.

En el trámite de información pública se han presentado alegaciones al texto publicado, si bien no de carácter sustancial, sino de precisión terminológica y coherencia normativa. Dichas alegaciones han sido sometidas al Comité de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el que se han aceptado algunas de ellas, por lo que se han incorporado al texto sometido a información pública, que se ha visto modificado de forma poco sustancial.

En consecuencia, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 5.4 de la Ley 19/1988 de Auditoría de cuentas⁴,

DISPONE lo siguiente:

Primero. La publicación de la Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas, incluyendo unas modificaciones mínimas al texto sometido a información pública, en el Boletín Oficial y la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y la inserción de la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado.

Segundo. La citada Norma Técnica de Auditoría será de obligado cumplimiento para los informes de auditoría que se emitan a partir del 1 de enero de 2011.

Madrid, 21 de diciembre de 2010

EL PRESIDENTE,
José Antonio Gonzalo Angulo

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE INFORMACIÓN COMPARATIVA: CIFRAS COMPARATIVAS Y CUENTAS ANUALES COMPARATIVAS⁵

INTRODUCCIÓN

1. La naturaleza de la información comparativa puede ser de dos tipos: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas. La utilización de una u otra depende de los requerimientos normativos aplicables a cada circunstancia concreta, así como de las necesidades de la entidad a la que se refiere la misma, en cuyo caso suele especificarse en los términos del encargo.

2. A efectos de esta Norma Técnica de Auditoría, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- a) Información comparativa.- Cifras e información que se incluyen en las cuentas anuales relativas a uno o más períodos anteriores, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

⁴ En la actualidad art. 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

⁵ Ver Consulta BOICAC 85/1.

- b) Cifras comparativas — Información comparativa, correspondiente a cifras del periodo anterior así como otra información relativa a dicho periodo, que se incluyen como parte integrante de las cuentas anuales del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten en relación con las cifras e información del periodo actual (denominadas «cifras del periodo actual»). El nivel de detalle de las cifras y de la información que se presenta depende de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual.
- c) Cuentas anuales comparativas - Información comparativa relativa a cifras e información del periodo anterior que se incluye a efectos comparativos junto a las cuentas anuales del periodo actual. El nivel de información de estas cuentas anuales comparativas es equivalente con el de las cuentas anuales del periodo actual.

A efectos de esta Norma Técnica de Auditoría, las referencias al «periodo anterior» deben interpretarse como «periodos anteriores» cuando la información comparativa incluya cifras e información de más de un periodo.

3. Dependiendo de la naturaleza de la información comparativa la responsabilidad del auditor en relación con la misma varía. Así:

- (a) En el caso de cifras comparativas, la opinión del auditor sobre las cuentas anuales se refiere únicamente al periodo actual.
- (b) En el caso de cuentas anuales comparativas, es decir, completas de dos o más ejercicios, la opinión del auditor se refiere a cada periodo para el que se presentan cuentas anuales.

4. El art. 35.6 del Código de Comercio, el Plan General de Contabilidad en su parte Tercera relativa a Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales (NECA), en la norma 5ª de Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo y la NECA 10 del Plan General de Contabilidad, en relación con la información a incluir en la Memoria, en su apartado 3, establecen los requerimientos respecto a la obligación de incluir cifras e información comparativas en las cuentas anuales del período actual.

5. La legislación mercantil española se orienta a la inclusión en las cuentas anuales de un ejercicio de las cifras comparativas del ejercicio anterior como parte integrante de las mismas y con el objetivo de que se interpreten en relación con las cifras e información del periodo actual⁶. No obstante, dado que las entidades pueden presentar, voluntariamente o por otros requerimientos normativos, las cuentas anuales de un ejercicio incorporando información completa de las cuentas anuales de uno varios ejercicios anteriores, esta Norma se refiere a los dos enfoques posibles, en relación con las cifras comparativas y con las cuentas anuales comparativas, y regula los requerimientos relativos al informe de auditoría de forma separada para cada enfoque.

⁶ Ver C. de C. art. 35 y los modelos de cuentas anuales establecidos por el Plan General de Contabilidad.

OBJETO DE ESTA NORMA

6. El objeto de esta Norma de Auditoría es establecer los criterios de actuación del auditor en relación con la información comparativa. Si las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor o no fueron auditadas, los requerimientos de la Norma de Auditoría sobre los «saldos de apertura en una primera auditoría» también son de aplicación.⁷

OBJETIVOS DE AUDITORÍA

- 7.** Los objetivos de auditoría en relación con la información comparativa son:
- a) Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información comparativa incluida en las cuentas anuales se presenta, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos del marco normativo de información financiera aplicable y los principios y criterios contables contenidos en el mismo ; y
 - b) Emitir un informe de auditoría acorde con la responsabilidad del auditor.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

8. El auditor verificará si las cuentas anuales incluyen la información comparativa requerida por el marco normativo de información financiera aplicable y si está adecuadamente presentada. A estos efectos, el auditor evaluará si:

- a) La información comparativa coincide con las cifras y otra información incluidas en las cuentas anuales del periodo anterior y las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual; y
- b) Cuando la información comparativa no coincida con la de las cuentas anuales del ejercicio anterior, porque se haya adaptado ésta al amparo de lo establecido en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, o cuando se hayan producido cambios en las políticas contables aplicadas, la adaptación se ha realizado conforme a la citada normativa contable y si dichos cambios han sido correctamente contabilizados y adecuadamente presentados y explicados en la memoria.

9. Si el auditor, al realizar la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual, identifica un posible error o irregularidad significativos en la información comparativa, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios en las circunstancias con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe un error o irregularidad significativos. Si el auditor ha auditado las cuentas anuales del periodo anterior, también resultará de aplicación lo establecido en los párrafos relativos a «Hechos descubiertos después de la entrega del informe» de la Norma Técnica de Auditoría sobre Hechos Posteriores. Si las cuentas anuales del perio-

⁷ Ver NTA sobre saldos de apertura en una primera auditoría.

do anterior se reformulan, el auditor comprobará si la información comparativa concuerda con las cuentas anuales reformuladas.⁸

10. El auditor obtendrá una manifestación escrita específica en relación con cualquier adaptación que se haya efectuado para corregir un error o irregularidad significativos en las cuentas anuales del periodo anterior que afecte a la información comparativa. Asimismo, el auditor también obtendrá manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiera su opinión, en el caso de cuentas anuales comparativas.

INFORME DE AUDITORÍA

Cifras comparativas

11. Cuando se presentan cifras comparativas, la opinión del auditor se referirá exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio actual y no se incluirán en el informe referencias a dichas cifras comparativas, excepto en las circunstancias descritas en los apartados 12, 14, 15, y 17 siguientes.

Cuentas anuales del periodo anterior auditadas por el mismo auditor

12. Si el informe de auditoría del periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, y la cuestión que dio lugar a esta opinión no se ha resuelto, el auditor expresará una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, según proceda, sobre las cuentas anuales del periodo actual. En el párrafo intermedio del informe de auditoría que explica la salvedad caben las alternativas siguientes:

- a) Cuando los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual sean significativos, el auditor se referirá tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras comparativas en la descripción de la cuestión que origina la opinión con salvedades, denegada o desfavorable (véase ejemplo 1 del Anexo),; o
- b) En otros casos, cuando la salvedad que motivó dicha opinión no sea relevante para las cifras del periodo actual pero sí respecto a la comparabilidad en relación con las cuentas anuales del periodo anterior, se explicará que la opinión de auditoría es una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, debido a los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras comparativas (véase ejemplo 2 del Anexo).

13. Cuando en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo anterior se hubiera incluido una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, y la cuestión que motivó dicha opinión se ha resuelto, registrado y revelado en las cuentas anuales de conformidad con lo exigido por el marco normativo de información financiera aplicable, la opinión del auditor sobre el periodo actual no hará mención alguna de la opinión emitida sobre el período anterior.

⁸ Ver NTA sobre hechos posteriores puntos 15, 16 y 17.

14. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe un error o irregularidad significativos en las cuentas anuales del periodo anterior sobre las que se emitió, previamente, una opinión en la que no se reflejó una salvedad a ese respecto, y las cifras comparativas no han sido correctamente adaptadas o no se ha incluido la información adecuada, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo actual con respecto a las cifras comparativas incluidas en dichas cuentas anuales.

15. Si las cuentas anuales del periodo anterior, sobre las que se emitió previamente un informe sin incluir una salvedad referente a un error o irregularidad significativo existente y detectado en la auditoría del período actual, no se han reformulado y el informe de auditoría no se ha emitido de nuevo, pero las cifras comparativas han sido correctamente adaptadas o se ha informado adecuadamente en la memoria de las cuentas anuales del periodo actual de conformidad con lo exigido por el marco normativo de información financiera aplicable, el auditor evaluará la inclusión en el informe de auditoría de un párrafo de énfasis que describa las circunstancias y haga referencia, cuando sea relevante, a la información de las cuentas anuales que describe la cuestión.

Cuentas anuales del periodo anterior auditadas por un auditor predecesor

16. Si las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor, si decide el auditor sucesor hacer mención al informe del auditor antecesor deberá incluir un párrafo sobre «otras cuestiones» en el informe de auditoría indicando (véase ejemplo 3 del Anexo):

- a) Que las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por el auditor predecesor;
- b) El tipo de opinión expresada por el auditor predecesor; y, en el caso de opinión con salvedades, denegada o desfavorable, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión.
- c) La fecha de dicho informe.

Cuentas anuales del periodo anterior no auditadas

17. Si las cuentas anuales del periodo anterior no fueron auditadas, el auditor manifestará en un párrafo sobre «otras cuestiones» del informe de auditoría que las cifras comparativas no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen errores o irregularidades que afecten de forma significativa a las cuentas anuales del periodo actual.

En este caso, el auditor considerará requerir a la entidad que la información comparativa incluida en las cuentas anuales se identifique como «no auditada».

Cuentas anuales comparativas

18. Cuando se presentan, voluntariamente, o por otros requerimientos normativos, las cuentas anuales de un ejercicio incorporando información completa de las cuentas anuales de uno o varios ejercicios anteriores, la opinión del auditor se referirá

a cada uno de los periodos para los que se presentan cuentas anuales y sobre los que se expresa una opinión de auditoría (véase ejemplo 4 del Anexo), con las excepciones contempladas en los párrafos 20 a 24 siguientes.

Cuentas anuales del periodo anterior auditadas por el mismo auditor

19. Cuando se opine sobre las cuentas anuales del periodo anterior junto con las del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre las cuentas anuales del periodo anterior difiera de la que previamente expresó, describirá los motivos que justifican la diferencia en la opinión en el párrafo sobre «otras cuestiones» de acuerdo con la Norma Técnica de auditoría sobre Informes, párrafo 3.5.5.

Cuentas anuales del periodo anterior auditadas por un auditor predecesor

20. Si las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor, el auditor sucesor, además de expresar una opinión sobre las cuentas anuales del periodo actual, incluirá en su informe un párrafo sobre «otras cuestiones» en el que indique:

- a) Que las cuentas anuales del periodo anterior fueron auditadas por otro auditor;
- b) El tipo de opinión expresada por el otro auditor; y, en el caso de opinión con salvedades, denegada o desfavorable, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión.
- c) La fecha de dicho informe.

Todo ello, salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre las cuentas anuales del periodo anterior se emita de nuevo con las cuentas anuales comparativas del ejercicio corriente, en cuyo caso, la opinión del auditor sucesor se referirá únicamente a las cuentas del periodo actual, sin necesidad de hacer mención al informe del auditor predecesor, informe que acompañará al del auditor sucesor junto con las cuentas anuales comparativas. En este supuesto, se podrá considerar la inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones explicando esta situación.

21. Si el auditor concluye que existe un error o irregularidad significativo que afecta a las cuentas anuales del periodo anterior sobre las que el auditor predecesor expresó, previamente, una opinión en la que no se mencionó dicha incidencia, el auditor sucesor comunicará tal circunstancia a la dirección y a los administradores de la entidad, y solicitará que se informe al auditor predecesor. Si se reformulan las cuentas anuales del periodo anterior, y el auditor predecesor acepta emitir un nuevo informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo anterior reformuladas, el auditor sucesor expresará su opinión únicamente sobre el periodo actual, y procederá según lo indicado en el último párrafo del apartado anterior.

22. Si, por el contrario, el auditor predecesor no emite de nuevo el informe de auditoría sobre las cuentas anuales reformuladas del periodo anterior, el auditor sucesor incluirá en su informe un párrafo sobre «otras cuestiones» indicando que el auditor predecesor emitió su informe sobre las cuentas anuales del periodo anterior antes de ser éstas reformuladas.

Si bien el auditor es responsable de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma

significativa a las cuentas anuales del período actual, no es responsable de emitir una opinión de auditoría sobre las cuentas anuales reformuladas del período anterior, por lo que en el informe de auditoría se puede añadir en el párrafo de otras cuestiones lo siguiente:

«Según se indica en la nota X, con fecha de xxx los administradores han reformulado las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 20X0 para incorporar ... (además, será necesario incluir la mención exigida por el primer párrafo del presente apartado 22, relativa a que el informe del auditor predecesor fue emitido antes de la reformulación de las cuentas anuales). No hemos sido contratados para auditar, revisar o aplicar ningún procedimiento sobre las cuentas anuales de la sociedad correspondientes al ejercicio 20X0 y, por lo tanto, no expresamos una opinión sobre las cuentas anuales de 20X0 consideradas en su conjunto.»

23. En el mismo caso, de existencia de errores e irregularidades significativas en las cuentas anuales del ejercicio anterior y en el informe emitido no se reflejó tal circunstancia, si no se reformulan las cuentas y el auditor predecesor no emite un nuevo informe, el auditor sucesor hará referencia al informe del otro auditor en los términos indicados en el párrafo 20 y se procederá según lo indicado en los párrafos 14 y 15 en relación con las cifras comparativas.

Cuentas anuales comparativas del periodo anterior no auditadas

24. Si las cuentas anuales del periodo anterior no fueron auditadas, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones que las cuentas anuales comparativas no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma significativa a las cuentas anuales del periodo actual.

Ejemplos de Modelos de informes

25. A continuación se presenta un anexo con modelos de informes de auditoría de cuentas anuales, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, y que recogen algunos ejemplos de informes de auditoría en los que se incluyen referencias a la información comparativa. Dichos modelos tienen la finalidad de:

- a) Orientar al auditor de cuentas, y
- b) Conseguir la máxima uniformidad de redacción al objeto de facilitar la comprensión de dichos informes por los usuarios de cuentas anuales.

No obstante, los citados modelos de informe no recogen todas las circunstancias que pueden darse en un trabajo de auditoría de cuentas anuales y que el auditor habrá de tener en cuenta al emitir su informe. Por otra parte, la terminología de los citados modelos de informe deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte de aplicación a la entidad auditada, así como a la modalidad del trabajo realizado (auditoría de un estado financiero, de estados financieros intermedios, etc.). Es necesario recordar que el objetivo primordial en cualquier circunstancia es dar al lector del informe una descripción clara y adecuada del alcance de la auditoría y de las conclusiones que ha alcanzado el auditor en base a su juicio profesional.

ANEXO

Ejemplos de informes de auditoría

Ejemplo 1 – Cifras comparativas

Informe que responde a las circunstancias descritas en el apartado 12 (a):

- **El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.**
- **La cuestión que motivó la opinión con salvedades no ha sido resuelta.**
- **Los efectos de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son significativos y requieren que se exprese una opinión con salvedades respecto a las cifras del periodo actual.**

A los Accionistas de la Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa de auditoría de cuentas vigentes en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

Tal como se comenta en la nota explicativa X de las cuentas anuales, no se ha registrado amortización alguna en relación a las partidas de inmovilizado material. Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y, como consecuencia de ello, nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales relativas a dicho ejercicio incluyó una salvedad por esta cuestión. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para instalaciones, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, la amortización acumulada del inmovilizado material debe aumentarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0 y el patrimonio neto debe reducirse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

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

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

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas.

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha.

Ejemplo 2 – Cifras comparativas**Informe que responde a las circunstancias descritas en el apartado 12 (b):**

- **El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.**
- **La cuestión que motivó la opinión con salvedades no ha sido resuelta.**
- **Los efectos, o posibles efectos en el caso de limitación al alcance, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual no son significativos pero requieren que se exprese una opinión con salvedades debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparación entre las cifras del periodo actual y las del periodo anterior.**

A los Accionistas de la Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

Debido a que fuimos nombrados auditores de la sociedad XYZ, S.A. durante 20X0, no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio ni pudimos satisfacernos mediante procedimientos alternativos de las cantidades de existencias. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado de las operaciones, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes al resultado de las operaciones y al patrimonio neto inicial. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X0 contenía una salvedad al respecto.

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

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20x1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas.

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha.

Ejemplo 3 – Cifras comparativas**Informe que responde a las circunstancias descritas en el párrafo 16:****– Las cuentas anuales correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y el auditor decide incluir un párrafo indicando este hecho**

A los Accionistas de la Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la Sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la Normativa de Auditoría de Cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

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

Con fecha xx de 20X1 otros auditores emitieron su informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 20X0 en el que expresaron una opinión (*favorable, con salvedades, desfavorable, denegada. En el caso de que la opinión fuese distinta a favorable, deberá indicarse, al menos, la naturaleza de las salvedades que motivaron dicha opinión; por ejemplo, por incumplimiento de principios y normas contables, por limitación al alcance...*).

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

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas.

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha.

Ejemplo 4. Cuentas anuales comparativas**Informe que responde a las circunstancias descritas en el párrafo 18:**

- **Se requiere al auditor que informe sobre las cuentas anuales del periodo actual y sobre las cuentas anuales del periodo anterior.**
- **El informe de auditoría sobre el periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades.**
- **La cuestión que dio lugar a la modificación no ha sido resuelta.**
- **Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son significativos tanto para las cuentas anuales del periodo actual como para las cuentas anuales del periodo anterior y requieren una opinión con salvedades.**

A los Accionistas de la Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden los balances al 31 de diciembre de 20X1 y de 20X0, las cuentas de pérdidas y ganancias, los estados de cambios en el patrimonio neto, los estados de flujos de efectivo y las memorias correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa de auditoría de cuentas vigentes en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

Tal como se comenta en la nota explicativa X de las cuentas anuales, no se ha registrado amortización alguna sobre el inmovilizado material. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para instalaciones, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el la (sic) amortización acumulada del inmovilizado material debe aumentarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0 y el patrimonio neto debe reducirse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo anterior, las cuentas anuales de los ejercicios 20X1 y 20X0 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20X1 y de 20X0, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, de los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

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

Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas.

Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha.

2.1.24. Resolución de 27 de junio de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores.

(BOICAC nº 86/Junio 2011)

Esta Norma Técnica de Auditoría ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 16 de enero de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores (provisional). (BOE de 11 de marzo) (BOICAC nº 8/Enero 1992).
- Resolución de 16 de diciembre de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores. (BOE de 13 de febrero de 1993) (BOICAC nº 11/Diciembre 1992).
- Resolución de 27 de marzo de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores (provisional). (BOE de 26 de julio de 2002) (BOICAC nº 49/Marzo 2002).
- Resolución de 27 de marzo de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de corrección de errores de la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores. (BOICAC nº 50/Junio 2002).
- Resolución de 25 de febrero de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores. (BOE de 9 de junio de 2003) (BOICAC nº 53/Marzo 2003).
- Resolución de 22 de diciembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores (provisional). (BOICAC nº 84/Diciembre 2010).
- Resolución de 27 de junio de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores. (BOICAC nº 86/Junio 2011).

En el desarrollo de un trabajo de auditoría de cuentas puede darse el caso de que el auditor encargado de su realización deba relacionarse con otros auditores por diferentes motivos: porque sea necesario para el auditor utilizar el trabajo de otros auditores, al realizar éstos trabajos de auditoría sobre las cuentas de entidades participadas por aquella cuyas cuentas anuales está auditando; porque se produzca un cambio de auditores; porque el trabajo de auditoría se realice conjuntamente por varios auditores o porque se requiera la colaboración de otro auditor en determinadas partes de su trabajo. A estos efectos, se publicó, mediante Resolución de 25 de febrero de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la Norma Técnica de Auditoría sobre «relación entre auditores», por la que se regula la actuación de los auditores en los citados supuestos.

Sin embargo, la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del

2.1.24. NTA SOBRE RELACIÓN ENTRE AUDITORES

Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria, ha supuesto una regulación diferente de determinadas cuestiones relativas a lo previsto en la citada Norma Técnica. En particular, el artículo 4.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas no permite la posibilidad de delimitación de responsabilidad en el informe de auditoría, contemplada en dicha norma técnica, en los casos en que determinadas cuentas anuales individuales de entidades integrantes de un grupo de sociedades hayan sido auditadas por un auditor distinto al auditor de las cuentas anuales consolidadas.¹ Asimismo en el artículo 14.2.f)² se establece, en los casos de sustitución de auditor, que el auditor predecesor debe permitir el acceso a sus papeles de trabajo al auditor sucesor, sin que sea necesaria una autorización expresa de la entidad auditada, tal y como se preveía en la mencionada norma técnica. En este sentido, resulta necesario elaborar una nueva norma técnica de auditoría sobre «relación entre auditores», sustitutiva de la norma anterior, en la que se incluya la nueva regulación en relación con la actuación del auditor en los supuestos anteriormente mencionados y se adapte, al mismo tiempo, a lo que se prevé, sobre estas cuestiones, en las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC (International Federation of Accountants).

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto una nueva Norma Técnica de Auditoría de «Relación entre auditores», en sustitución de la publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 25 de febrero de 2003, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.4 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 22 de diciembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría fue sometida a información pública el texto de esta nueva Norma Técnica, publicándose en el Boletín de dicho Instituto número 84, de diciembre de 2010, y el oportuno anuncio en el Boletín Oficial del Estado de 7 de marzo de 2011. Una vez transcurrido el plazo de dos meses de información pública y habiéndose presentado alegaciones al texto publicado, se ha revisado la citada norma técnica por el Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, incorporando alguna modificación si bien no sustancial, sino de precisión terminológica y coherencia normativa.

Por todo lo anterior, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 5.4 de la Ley 19/1988 de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, DISPONE lo siguiente:

Primero. La publicación de la Norma Técnica de Auditoría sobre «Relación entre auditores», incluyendo unas mínimas modificaciones no sustanciales al texto sometido a información pública, en el Boletín Oficial y en la página de Internet del Instituto de

¹ En la actualidad art. 5.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

² En la actualidad art. 25 f) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como la inserción de la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado.

Segundo. La citada Norma Técnica será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas a partir de 31 de julio de 2011, excepto lo referente a los trabajos sobre auditoría de cuentas consolidadas que, de acuerdo con el régimen transitorio previsto en la disposición transitoria incorporada en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas por el apartado 23 del artículo único de la Ley 12/2010, de 30 de julio, sobre el cumplimiento de las obligaciones del auditor de cuentas consolidadas, será de aplicación obligatoria a los trabajos de auditoría de cuentas consolidadas correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de 2 de julio de 2010.³

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE RELACIÓN ENTRE AUDITORES

INTRODUCCIÓN

1. Cuando un auditor efectúa una auditoría de cuentas anuales⁴ puede encontrarse con que concurren algunas de las circunstancias siguientes:

- a) Que otros auditores habilitados por la legislación del país donde desarrollen su actividad realicen trabajos de auditoría sobre las cuentas anuales de entidades participadas por aquella cuyas cuentas anuales individuales o consolidadas son objeto de examen.
- b) Que se produzca un cambio de auditores y que por tanto la auditoría de las cuentas anuales anteriores haya sido efectuada por otros auditores independientes.
- c) Que el trabajo se realice conjuntamente por más de un auditor independiente, emitiendo un informe conjuntamente firmado por todos.
- d) Que requiera la colaboración de otro auditor para que le preste su ayuda temporal para la realización de procedimientos concretos en orden a obtener un mejor aprovechamiento de recursos técnicos, humanos, económicos o combinaciones de los mismos.

2. A efectos de esta norma técnica se entiende por:

- a) «Auditor principal» (también denominado «auditor del grupo» en el caso de cuentas consolidadas), el auditor sobre el que recae la responsabilidad de emitir un informe de auditoría sobre las cuentas anuales individuales o consolidadas de una entidad, cuando incluyen información financiera de uno o más componentes auditados por otro auditor.

³ En la actualidad Disposición transitoria quinta del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

⁴ De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, actualmente las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

- b) «Auditor de un componente» (también denominado «otro auditor»), un auditor diferente del principal, sobre el que recae la responsabilidad de emitir un informe profesional e independiente sobre la información financiera de un componente que se incluye en las cuentas anuales auditadas por el auditor principal o que, a petición del auditor principal del grupo, realiza un trabajo específico sobre la información financiera de un componente con la finalidad de que el auditor principal lo utilice como parte de su evidencia en la auditoría de las cuentas anuales consolidadas. En el concepto de «auditor de un componente» se incluyen las sociedades de auditoría pertenecientes a una misma organización (utilicen o no el mismo nombre), los corresponsales y los auditores con los que no se tenga relación alguna.
- c) «Componentes», una sociedad del grupo, multigrupo o asociada, o cualquier otra unidad económica con personalidad jurídica, así como la unión temporal de empresas u otras unidades económicas, cuya información financiera se incluye en las cuentas anuales auditadas por el auditor principal.
- d) «Importancia relativa o materialidad del componente de un grupo», la importancia relativa o materialidad determinada por el auditor principal para un componente determinado.
- e) «Componente significativo», componente identificado por el auditor principal que, considerado de manera individual, es significativo para las cuentas anuales consolidadas o, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, incorpora un riesgo elevado de que existan errores o irregularidades significativas en relación con las cuentas anuales consolidadas tomadas en su conjunto.

3. Cuando el auditor principal concluye que un componente no es significativo en relación con las cuentas anuales consolidadas, el auditor puede estimar que no es necesario aplicar todos los procedimientos previstos en esta Norma Técnica, pudiendo limitarse, en ese caso, a realizar lo previsto en el apartado 21.

4. Tanto en el caso de cuentas anuales consolidadas, como en el de cuentas anuales individuales, el auditor principal y el auditor del componente han de prestarse colaboración mutua en el desarrollo de sus respectivas auditorías. Así, el auditor del componente, una vez informado del contexto en el que ha de utilizarse su trabajo, debe cooperar con el auditor principal; por ejemplo, pondrá en su conocimiento cualquier aspecto del trabajo que no pueda realizarse de la manera requerida. De igual modo, el auditor principal solicitará a la Dirección de la entidad o del grupo que informe a la Dirección del componente de cualquier cuestión que pueda ser significativa para los estados financieros de éste, pero que la Dirección de éste último pueda desconocer. Si la Dirección del grupo rehusara comunicar el asunto a la Dirección del componente, el auditor principal comentará el asunto con los responsables del gobierno de la entidad o grupo auditado.

OBJETO

5. La presente norma establece los criterios de actuación del auditor en las circunstancias mencionadas en el párrafo 1.

6. La presente norma no tiene por objeto regular situaciones en que el auditor, en uso de su criterio profesional, pueda estimar conveniente utilizar como parte de su evidencia trabajos realizados por otros expertos no auditores.

AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS CUANDO SE UTILIZA EL TRABAJO DE OTRO AUDITOR⁵

7. En la auditoría de un grupo, el riesgo de auditoría incluye el riesgo de que el auditor de un componente pueda no detectar un error o irregularidad en la información financiera del componente que pudiera dar lugar a un error o irregularidad significativos en las cuentas anuales consolidadas, y el riesgo de que el auditor principal pueda, a su vez, no detectar dicho error o irregularidad.

Los apartados siguientes establecen las cuestiones que el auditor del grupo debe tener en cuenta para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de su participación en los procedimientos de evaluación del riesgo y en los procedimientos de auditoría aplicados por los auditores de los componentes a la información financiera de los mismos. El propósito de estas actuaciones ha de ser la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de la información financiera de los componentes y sobre el proceso de consolidación para expresar una opinión sobre si las cuentas anuales consolidadas presentan la imagen fiel, de acuerdo con el marco de información financiera que resulte de aplicación.

Responsabilidad

8. El auditor principal es responsable de la dirección, supervisión y ejecución del encargo de auditoría del grupo de conformidad con las normas de auditoría y demás requerimientos normativos aplicables, y de que el informe de auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias. Por ello, el informe de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas no hará referencia al auditor de un componente. En este sentido, el informe de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas se adaptará a los modelos normalizados.

A su vez, si un componente es objeto de auditoría, el auditor del componente es responsable de la dirección, supervisión y ejecución de dicha auditoría de conformidad con las normas de auditoría y demás requerimientos normativos aplicables y de que el informe de auditoría que emita sea adecuado a las circunstancias.

Los auditores de los componentes que realicen, para la auditoría del grupo, un trabajo de auditoría, de revisión o de otro tipo sobre la información financiera de los componentes, de acuerdo con lo establecido por el auditor principal, a través de la emisión y aceptación de las instrucciones del trabajo a realizar, conforme a lo previsto en el apartado 23, son responsables tanto de la ejecución de su trabajo, como de sus resultados. Esta responsabilidad no se ve alterada por el hecho de que el auditor principal utilice el trabajo realizado sobre el componente como evidencia en el proceso de auditoría de las cuentas anuales consolidadas.

⁵ Ver TRLAC arts. 5.2 y 25 f).

Aceptación del encargo, estrategia y plan global del trabajo de auditoría de las cuentas anuales consolidadas

9. En su evaluación de la aceptación del encargo, entre otras cuestiones, el auditor principal tendrá en cuenta si puede esperar, razonablemente, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en relación con el proceso de consolidación y la información financiera de los componentes, sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo. A estos efectos, el auditor principal obtendrá un conocimiento del grupo, de sus componentes, y del entorno de los mismos que sea suficiente para identificar los componentes que puedan ser significativos en relación con las cuentas anuales consolidadas.

10. El auditor principal debe evaluar si su propia participación es suficiente para permitirle actuar como auditor principal, de forma que su trabajo abarque una parte significativa de las cuentas anuales. En todo caso, se entenderá que su participación es significativa cuando su trabajo cubra la mayor parte de los activos, resultados y/o cifra de negocio de las cuentas anuales.

A tal objeto debería considerar en su conjunto:

- a) La importancia de la parte de las cuentas anuales que él mismo audita.
- b) Su nivel de conocimiento, como auditor principal, de la entidad, del grupo, de sus componentes y de su entorno, de manera que sea capaz de identificar aquellos que posean relevancia financiera o que sea probable que incluyan un riesgo de error o irregularidad significativo en los estados financieros, a nivel de la entidad o en su caso del grupo.

En el análisis del entorno de los componentes el auditor considerará, al menos, qué actividades son significativas para el grupo, su sistema general de control interno sobre la información financiera y la complejidad del proceso de consolidación de la misma, incluidas las instrucciones emitidas por la Dirección del grupo a los componentes.

- c) El riesgo de errores o irregularidades significativos en la información financiera de los componentes sometidos a verificación por el auditor de dichos componentes⁶.
- d) La posibilidad de participar en las auditorías de los componentes, en la medida que lo estime necesario para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente para expresar una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas, tomadas en su conjunto. En todo caso, el auditor deberá implicarse en el proceso de evaluación del riesgo del componente para determinar si éste es significativo en relación con la existencia de errores o irregularidades significativos en las cuentas anuales consolidadas.

11. El auditor principal establecerá una estrategia global de auditoría y desarrollará un plan global de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas.

Importancia relativa

12. El auditor principal determinará lo siguiente:

⁶ Ver NTA sobre errores e irregularidades.

2.1.24. NTA SOBRE RELACIÓN ENTRE AUDITORES

- a) La importancia relativa para las cuentas anuales consolidadas en su conjunto, en el momento en el que establezca la estrategia global de auditoría del grupo.
- b) El nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, para los que, teniendo en cuenta las circunstancias específicas del grupo, puede razonablemente esperarse que la existencia de errores o irregularidades por importes inferiores a la importancia relativa determinada para las cuentas anuales consolidadas en su conjunto pudiera, no obstante, influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de las cuentas anuales consolidadas.
- c) La importancia relativa o materialidad del componente, para aquéllos sobre los que los auditores del componente vayan a realizar una auditoría a efectos de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas. En este sentido, dicha importancia relativa será inferior a la de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto con objeto de reducir, a un nivel lo suficientemente bajo, la probabilidad de que la suma de errores o irregularidades detectados no corregidos y no detectados en las cuentas anuales consolidadas supere la importancia relativa determinada para las mismas en su conjunto.
- d) El umbral por encima del cual los errores o irregularidades identificados en los componentes no pueden considerarse claramente insignificantes para las cuentas anuales consolidadas.

13. Si un componente es objeto de auditoría de cuentas y el auditor principal decide utilizar esa auditoría como evidencia para la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, el auditor principal determinará si la importancia relativa aplicada en la citada auditoría, y correspondiente a la información financiera del componente en su conjunto, cumple los requerimientos de esta norma de auditoría. Dicha importancia relativa no podrá ser superior a la importancia relativa del componente, determinada por el auditor principal. Si se diese ese caso, el informe de auditoría emitido por el auditor del componente no sería suficiente a los efectos de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, siendo necesaria la realización de trabajo adicional.

Conocimiento del auditor de un componente

14. Si el auditor principal tiene planificado solicitar al auditor de un componente que realice trabajo sobre la información financiera de dicho componente, deberá obtener un conocimiento sobre las siguientes cuestiones:

- a) Si el auditor del componente conoce y cumple los requerimientos de objetividad e independencia que sean aplicables para la auditoría de las cuentas anuales consolidadas y, en particular, si dicho auditor es independiente.
- b) La competencia profesional del auditor del componente.
- c) Si el auditor del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

15. Cuando se planifique la utilización del trabajo del auditor de un componente, el auditor principal deberá considerar la competencia profesional del otro auditor en el contexto de su auditoría de las cuentas anuales consolidadas. En función de su evalua-

ción del nivel de competencia profesional del auditor del componente, el auditor principal determinará su grado de participación en el proceso de evaluación del riesgo de dicho componente.

A los efectos de conocer la competencia profesional del otro auditor, el auditor principal podrá realizar averiguaciones, en su caso, a través de otros auditores, corporaciones profesionales, etc., así como a través del contacto directo con el otro auditor, lo que incluirá, en su caso, el acceso a sus papeles de trabajo.

16. En el caso de que el auditor de un componente no cumpla los requerimientos de independencia aplicables para la auditoría del grupo, o el auditor principal tenga serias dudas sobre las cuestiones señaladas en el párrafo anterior, el auditor principal deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera del componente sin solicitar a dicho auditor la realización de trabajo alguno sobre la misma.

Determinación del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes

17. El auditor principal debe diseñar y ejecutar procedimientos adecuados para abordar los riesgos identificados de error o irregularidad significativa en las cuentas anuales consolidadas. El auditor principal determinará el tipo de trabajo a realizar, bien por él mismo, o bien por los auditores de los componentes en su nombre, sobre la información financiera de éstos. El auditor principal determinará también la naturaleza, momento de realización y extensión de su participación en el trabajo de los auditores de los componentes.

18. Si la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar sobre el proceso de consolidación o sobre la información financiera de los componentes se basan en la expectativa de que los controles del grupo funcionan de forma eficaz, o si los procedimientos sustantivos por sí solos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor del grupo comprobará, o solicitará al auditor del componente que compruebe, la eficacia operativa de dichos controles, para lo cual se atenderá a lo previsto sobre esta cuestión en la Norma Técnica de Auditoría sobre Ejecución del Trabajo.

Componentes significativos

19. En el caso de un componente que, considerado de manera individual, sea financieramente significativo para el grupo, el auditor principal, o el auditor del componente en su nombre, realizará una auditoría de la información financiera del componente utilizando la importancia relativa del mismo.

20. En el caso de un componente que sea significativo porque es probable que incorpore riesgos significativos de error o irregularidad significativos a las cuentas anuales consolidadas debido a su naturaleza o circunstancias específicas, el auditor principal, o el auditor del componente en su nombre, realizará una o más de las actuaciones siguientes:

- a) Una auditoría de la información financiera del componente utilizando la importancia relativa de éste.

- b) Un trabajo de revisión de uno, varios o todos los saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar relacionados con los riesgos significativos de error o irregularidad significativa en las cuentas anuales consolidadas.
- c) Procedimientos específicos relacionados con los riesgos significativos de error o irregularidad significativa en las cuentas anuales consolidadas.

Componentes no significativos

21. Para los componentes no significativos el auditor principal realizará procedimientos analíticos a nivel de grupo⁷.

Si el auditor principal considera que no se va a obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría de las cuentas anuales consolidadas, tomadas en su conjunto, a partir de:

- a) el trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes significativos;
- b) el trabajo realizado sobre los controles del grupo y sobre el proceso de consolidación; y
- c) los procedimientos analíticos realizados a nivel de grupo sobre la información financiera de los componentes no significativos, seleccionará algunos componentes que inicialmente no hayan sido calificados como componentes significativos y, bien de forma directa o a través del auditor del componente en su nombre, llevará a cabo uno o más de los procedimientos descritos en el apartado 20 anterior.

En estas circunstancias, se deberá modificar la selección de los componentes no significativos a lo largo del tiempo.

Participación en el trabajo realizado por los auditores de los componentes

22. En todo caso, el auditor principal participará en la evaluación del riesgo realizada por el auditor de un componente significativo para identificar riesgos significativos de error o irregularidad significativos en las cuentas anuales consolidadas. La naturaleza, momento de realización y extensión de esta participación estarán condicionados por el conocimiento que tenga el auditor principal del auditor del componente, pero al menos incluirá las siguientes actuaciones:

- a) Discusión con el auditor del componente sobre aquellas actividades de negocio del componente que sean significativas para el grupo;
- b) Discusión con el auditor del componente sobre la susceptibilidad o exposición de dicho componente a un error o irregularidad significativo en su información financiera; y
- c) Revisión de la documentación del auditor del componente, en particular de la relativa a los riesgos significativos identificados de error o irregularidad significativos. Dicha documentación puede consistir en un memorándum que refleje las conclusiones del auditor del componente con respecto a los riesgos significativos identificados.

⁷ Ver NTA sobre procedimientos analíticos.

Comunicación con el auditor de un componente

23. El auditor principal comunicará por escrito al otro auditor sus requerimientos. La comunicación expondrá el trabajo a realizar, el uso que se va a hacer de ese trabajo, y la forma y contenido de la comunicación del auditor del componente con el auditor del grupo. También incluirá lo siguiente:

- a) El nombre de la entidad en la que actúa como auditor principal.
- b) El uso que tiene previsto dar al trabajo e informe sobre la información financiera del componente.
- c) Una solicitud de que el auditor del componente, conociendo el contexto en el cual el auditor del grupo va a utilizar su trabajo, confirme que colaborará con éste en los términos que a tal efecto se establezcan.
- d) Los principios y normas de contabilidad y presentación de cuentas aplicables a la información financiera del componente. En su caso, la existencia de políticas y criterios contables propios del grupo y las normas de consolidación aplicables.
- e) Las normas de auditoría aplicables a su trabajo, solicitando confirmación de su independencia con respecto a la entidad auditada, al componente y, en su caso, al resto de entidades incluidas en las cuentas anuales consolidadas.
- f) El tipo de informe requerido del otro auditor y fechas a cumplir.
- g) En el caso de una auditoría de la información financiera del componente a efectos de las cuentas anuales consolidadas, la importancia relativa del componente determinada por el auditor principal (y, si fuera aplicable, el nivel o niveles de importancia relativa establecida para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) y el umbral por encima del cual los errores o irregularidades no pueden considerarse claramente insignificantes para las cuentas anuales consolidadas.
- h) Los riesgos de error o irregularidad significativos, identificados en las cuentas anuales consolidadas que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente. El auditor principal solicitará al auditor del componente que comunique, en el momento oportuno, cualquier otro riesgo importante de error o irregularidad significativo para las cuentas anuales consolidadas identificado en dicho componente, y las respuestas del auditor del componente ante dichos riesgos.
- i) Una relación de las partes vinculadas preparada por la Dirección del grupo y, en su caso, de cualquier otra de la que el auditor principal haya tenido conocimiento. El auditor principal solicitará al auditor del componente que comunique, en su caso, las partes vinculadas no identificadas por la Dirección del grupo y determinará si se deberá comunicar dichas partes vinculadas adicionales a los auditores de otros componentes.

24. El auditor principal solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para poder alcanzar una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Esta comunicación incluirá lo siguiente:

- a) Una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos de independencia y competencia profesional aplicables a la auditoría del grupo;

2.1.24. NTA SOBRE RELACIÓN ENTRE AUDITORES

- b) Una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos del auditor del grupo;
- c) La identificación de la información financiera del componente sobre la que el auditor del componente está informando;
- d) La información sobre los incumplimientos de la normativa aplicable al componente que pudieran dar lugar a algún error o irregularidad significativo del componente en las cuentas anuales consolidadas;
- e) Una relación con los errores o irregularidades no corregidos en la información financiera del componente (no es necesario que la lista incluya aquellos que estén por debajo del umbral de los claramente insignificantes comunicado por el auditor principal, según lo contemplado en el párrafo 12.d) anterior);
- f) Los indicadores de posible sesgo de la dirección, conforme a lo previsto a este respecto en la Norma Técnica de «estimaciones contables» y sobre «el valor razonable»⁸;
- g) Una descripción de cualquier deficiencia significativa del control interno a nivel del componente que haya sido identificada;
- h) Asuntos significativos que el auditor del componente haya comunicado o tenga previsto comunicar a los administradores o cargos equivalentes del componente, incluido el fraude o la sospecha de fraude que involucre a la Dirección del componente, a empleados que desempeñen un papel significativo en el control interno a nivel del componente o a otros, cuando el fraude haya dado lugar a un error o irregularidad significativo en la información financiera del componente;
- i) Cualquier otro asunto que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o sobre el que el auditor del componente desee llamar la atención del auditor principal, incluyendo las incidencias y otras cuestiones relativas a las manifestaciones escritas que el auditor del componente solicitó a la Dirección del componente; y
- j) Los resultados del trabajo realizado por el auditor del componente (hallazgos, conclusiones u opiniones, según la naturaleza del mismo).

25. Cuando el auditor del componente no ejerza su actividad en España, el auditor principal también deberá evaluar si existen diferencias significativas entre las normas contables y de auditoría que resulten de aplicación en España y las utilizadas por el otro auditor, a fin de asegurarse de que se utilizan criterios y normas homogéneos.

26. El auditor del grupo evaluará la comunicación del auditor del componente y:

- a) Discutirá las cuestiones significativas que surjan de dicha evaluación con el auditor del componente, con la Dirección del componente o con la Dirección del grupo, según corresponda; y
- b) Determinará si es necesario revisar otra documentación relevante de la auditoría del auditor del componente.

⁸ Ver NTA sobre el valor razonable, NTA sobre estimaciones contables.

27. Si el auditor del grupo concluye que el trabajo del auditor del componente es insuficiente, el auditor del grupo determinará los procedimientos adicionales a aplicar, y si deben ser aplicados por el auditor del componente o por el equipo del encargo del grupo.

Proceso de consolidación

28. De acuerdo con lo previsto en los párrafos 9 a 11, el auditor principal obtendrá un conocimiento de los controles del grupo y del proceso de consolidación, incluidas las instrucciones proporcionadas por la Dirección del grupo a los componentes. Asimismo, y de acuerdo con lo establecido en el párrafo 18, el auditor del grupo verificará la eficacia operativa de los controles del grupo si la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar sobre el proceso de consolidación se basan en una expectativa de que los controles del grupo funcionen eficazmente, o si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría adecuada y suficiente.

29. El auditor del grupo diseñará y realizará procedimientos de auditoría en relación con el proceso de consolidación para responder a los riesgos de error o irregularidad significativos en las cuentas anuales consolidadas surgidos en el proceso de consolidación. Esto incluirá una evaluación sobre si todos los componentes han sido incluidos en las cuentas anuales consolidadas.

30. El auditor del grupo evaluará la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y de las reclasificaciones de consolidación significativos, y evaluará si existen factores de riesgo de fraude o indicadores de posible sesgo por parte de la Dirección.

31. Si la información financiera de un componente no ha sido preparada de acuerdo con las mismas políticas contables que las aplicadas a las cuentas anuales consolidadas, el auditor del grupo evaluará si la información financiera de dicho componente ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con la normativa contable que resulte de aplicación.

32. El auditor del grupo determinará si la información financiera identificada en la comunicación del auditor de un componente, en aplicación de lo previsto en el párrafo 24.c), es la información financiera que se ha incorporado a las cuentas anuales consolidadas.

33. Si las cuentas anuales consolidadas incluyen los estados financieros de un componente con una fecha de cierre distinta de la fecha de cierre del grupo, el auditor del grupo evaluará si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Hechos posteriores

34. Cuando el auditor del grupo o los auditores de los componentes auditen la información financiera de éstos, realizarán procedimientos diseñados para la identificación de hechos ocurridos entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas, que

podrán hacer necesario ajustar las cuentas anuales consolidadas o revelar información en las mismas.

35. Cuando los auditores de los componentes realicen trabajos distintos a una auditoría de la información financiera de los componentes, el auditor del grupo solicitará a los auditores de dichos componentes que le notifiquen si tienen conocimiento de hechos posteriores al cierre que pudieran hacer necesario ajustar las cuentas anuales consolidadas o revelar información en las mismas.

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

36. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel suficientemente bajo que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión de auditoría. El auditor principal evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sirva de base a la opinión de auditoría del grupo, a partir de los procedimientos de auditoría aplicados al proceso de consolidación y del trabajo realizado tanto por el auditor del grupo como por los auditores de los componentes sobre la información financiera de los mismos. Sin perjuicio de los procedimientos descritos en los apartados anteriores, el auditor principal podría considerar oportuno realizar, en su caso, algún otro procedimiento adicional, cuya naturaleza, momento de realización y alcance dependerán de las circunstancias del trabajo y del grado de conocimiento que el auditor principal tenga acerca de la competencia profesional del auditor de un componente.

37. El auditor del grupo evaluará el efecto en la opinión de auditoría de las cuentas consolidadas de cualquier error o irregularidad identificado por el equipo del encargo del grupo o comunicado por los auditores de un componente y de cualquier situación en la que no se haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Cuando el auditor principal concluya que no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de un componente como consecuencia de:

- a) no poder ejecutar los procedimientos de auditoría que inicialmente tenía previsto realizar de forma directa;
- b) no poder depositar confianza en el trabajo del auditor del componente o no disponer del informe final con los resultados del trabajo realizado por éste;

y no pueda aplicar procedimientos adicionales suficientes relativos a dicho componente, debido a restricciones impuestas por la dirección del grupo o por las circunstancias, y su efecto sea significativo para las cuentas anuales consolidadas, deberá emitir una opinión con salvedades o denegar su opinión, según el grado de importancia que supusiera esta limitación al alcance de su auditoría.

AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES INDIVIDUALES CUANDO SE UTILIZA EL TRABAJO DE OTRO AUDITOR

38. En ciertos supuestos, un auditor, al expresar su opinión sobre las cuentas anuales de una entidad, puede utilizar, entre otras fuentes de evidencia, el informe de

auditoría emitido por otros auditores⁹ relativo a las cuentas anuales de otra entidad participada por la entidad que audita. Tal es el caso de componentes integrados (uniones temporales de empresas) y participaciones financieras significativas, entre otros.

39. En el caso de componentes integrados en las cuentas anuales individuales (uniones temporales de empresas y similares) en el que el proceso de integración en las cuentas anuales individuales de la sociedad partícipe puede asimilarse en la práctica al proceso de consolidación, el auditor de la sociedad partícipe podrá utilizar los procedimientos previstos en el apartado anterior para cuentas consolidadas en la medida en que resulten de aplicación a las circunstancias concurrentes en el encargo correspondiente.

40. Para el resto de los supuestos, el auditor deberá aplicar los procedimientos que le permitan obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que el informe del auditor del componente es apropiado como evidencia de auditoría para sus objetivos en el contexto de su auditoría de la entidad, y normalmente, complementará dicha evidencia con la ejecución de forma directa de otros procedimientos destinados a poder concluir sobre aspectos como la valoración de la participación, la necesidad de deterioro de la misma, etc.

41. Si las circunstancias del caso lo permiten, los procedimientos a aplicar por el auditor, en relación con el informe de auditoría del componente, podrían limitarse a la obtención del mismo, a constatar la competencia profesional e independencia del auditor del componente, mediante la aplicación, en su caso, de los aspectos que se indican en el párrafo 14 anterior. En el caso de auditores de otros países, asimismo se evaluarán las potenciales diferencias de normas contables y de auditoría, de manera análoga a lo expuesto en el párrafo 25.

42. Además, el auditor principal podría considerar oportuno realizar en relación con el citado informe de auditoría del componente, en su caso, algún otro procedimiento, cuya naturaleza, momento de realización y alcance dependerán de las circunstancias del trabajo y del grado de conocimiento que el auditor principal tenga acerca de la competencia profesional del auditor de un componente. A título orientativo, se describen los siguientes procedimientos:

- a) Comentar con el auditor del componente los procedimientos de auditoría que éste ha aplicado.
- b) Leer un resumen de los procedimientos aplicados (programa de auditoría, listado de procedimientos o cuestionario de puntos revisados).
- c) Revisar los papeles de trabajo del auditor del componente.

CAMBIO DE AUDITORES¹⁰

43. Cuando se produce un cambio de auditores, el nuevo auditor (en adelante, «auditor sucesor») podrá basar una parte de su trabajo en las pruebas realizadas en

⁹ Ver NTA sobre contratos de auditoría o cartas de encargo.

¹⁰ Lo dispuesto en este apartado también es aplicable a la colaboración del auditor de la empresa de servicios, según se prevé en la NTA sobre auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración.

años anteriores por el otro auditor (en adelante, «auditor predecesor»). Tal será el caso en relación con saldos del activo procedentes de ejercicios anteriores, inventarios iniciales, pasivos a largo plazo, aspectos fiscales y legales, fondos propios, criterios de valoración y uniformidad en su aplicación, etc.

44. El eventual auditor sucesor, antes de aceptar el encargo, deberá evaluar a lo largo del proceso de aceptación del mismo las circunstancias del cambio de auditor, así como de la propia entidad a auditar y encargo. Para ello, entre otros factores, considerará:

- a) Obtener información que le ayude en la decisión de aceptar o no el encargo. Asimismo, deberá considerar la posibilidad de que el auditor predecesor y la entidad a auditar puedan haber tenido desacuerdos acerca de la aplicación de principios de contabilidad, procedimientos de auditoría u otros asuntos de importancia. En este sentido y sujeto a las circunstancias, el eventual auditor sucesor, tras hacer saber a la entidad a auditar la necesidad de entrevistarse con el auditor predecesor, se comunicará con éste para conocer las circunstancias del cambio y averiguar si existen razones éticas o técnicas que le aconsejen no aceptar el encargo.
- b) El eventual auditor sucesor deberá preguntar al auditor predecesor acerca de los asuntos que aquél crea que le ayudarán en la decisión de aceptar o no el encargo. Sus preguntas deberán incluir, entre otros: aspectos específicos relacionados con lo mencionado en el apartado a) anterior, así como sobre el punto de vista del auditor predecesor en cuanto a las circunstancias éticas o técnicas existentes, a su entender, en relación con el cambio de auditores. El auditor predecesor y el sucesor deberán mantener, con la confidencialidad que el caso requiere, la información que intercambien entre sí. Esta obligación es aplicable independientemente de que el eventual auditor sucesor acepte o no finalmente el encargo.
- c) Si el cliente no permite o limita las respuestas del auditor predecesor, el eventual auditor sucesor deberá preguntar las causas y considerar las implicaciones que éstas pueden tener en su decisión de aceptar el encargo.

45. Cuando un auditor sucede a otro, una vez aceptado finalmente el encargo, el auditor sucesor deberá evaluar y fundamentar si podrá, en base al trabajo del auditor predecesor, expresar una opinión sobre las cuentas anuales del primer ejercicio que examina y obtener evidencia adecuada y suficiente sobre la uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables en dicho ejercicio en relación con el precedente o, por el contrario, planificar el trabajo que considere necesario a tal objeto.

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

47. Cuando el auditor sucesor hubiera decidido consultar con el auditor predecesor y revisar sus papeles de trabajo, el auditor predecesor deberá, salvo en las circunstancias expuestas en el párrafo 48 siguiente, ponerse a disposición del auditor sucesor para consultas y permitirle el acceso a sus papeles de trabajo para su revisión, así como a toda aquella información relevante que pueda afectar a su auditoría.

No obstante, el auditor sucesor, al emitir su informe, no deberá hacer referencia al informe o trabajo del auditor predecesor como base de su propia opinión, sin perjuicio de que el auditor sucesor indique, en su caso, que las cuentas anuales del ejercicio anterior fueron auditadas por otros auditores, la fecha del informe y el tipo de opinión emitida.¹¹

48. Si el auditor sucesor, por circunstancias especiales (causas de fuerza mayor o negativa del auditor predecesor en contra de la normativa en vigor), no pudiera acceder a los papeles de trabajo del auditor predecesor, o si decidiera no basarse en el trabajo efectuado por éste, deberá comentar con la entidad a auditar las limitaciones que existirían en el alcance de su trabajo en el caso en que no pudiera realizar otros procedimientos de auditoría que fueran aplicables en las circunstancias.

49. Cuando el auditor sucesor no pueda satisfacerse respecto a los saldos iniciales del ejercicio sobre el cual está emitiendo su informe, conforme a lo previsto en el párrafo anterior, tendrá una limitación al alcance y procederá de acuerdo con lo establecido al respecto en las Normas de Auditoría.

AUDITORÍAS CONJUNTAS

50. Se denomina trabajo de auditoría conjunto a aquél que se efectúa por dos o más auditores en el que todos ellos tienen la condición común de actuar como auditores principales.

51. Para que el trabajo tenga la condición de conjunto, deberán concurrir las siguientes consideraciones:

- a) Designación o nombramiento conjunto por el órgano competente de dos o más auditores con el mismo objeto y referido a la misma fecha, mediando la aceptación conjunta por ambos.
- b) Que los auditores intervinientes tengan comunicación fehaciente de que actúan con carácter conjunto.
- c) Que se espere de ellos la emisión de un informe único.
- d) Que el informe emitido sea firmado por todos los auditores principales.

52. Como consecuencia de lo anterior, aunque a efectos operativos pueda existir una división del trabajo, todos los auditores que actúan conjuntamente podrán y deberán acceder a los papeles de trabajo y demás documentación preparada por los restantes auditores.

53. La planificación y programas de trabajo de auditoría serán aprobados por todos los auditores. Asimismo, las modificaciones posteriores a la planificación inicial del trabajo han de ser aprobadas por todos los citados auditores.

54. Si el criterio profesional de los auditores que actúan conjuntamente no fuera coincidente, el informe deberá expresar claramente cuál es la opinión emitida por cada uno de los auditores actuantes

55. Todo informe firmado por más de un auditor tendrá la consideración de conjunto a todos los efectos.

¹¹ Ver TRLAC art. 25 f).

COLABORACIÓN CON OTRO AUDITOR

56. Cuando para la ejecución de procedimientos de auditoría concretos un auditor solicite a otro auditor su colaboración temporal y este último acepte actuar como colaborador del primero, el carácter de auditor principal recaerá únicamente en el que haya sido nombrado como tal.

57. En tal caso, el trabajo que realice el otro auditor no dará origen a la emisión de un informe de auditoría y la responsabilidad del informe emitido recaerá, únicamente, en el auditor principal, y el informe de este último no deberá referirse a la labor realizada por el otro auditor.

58. A efectos de delimitación interna de responsabilidades, el otro auditor emitirá un informe de uso restringido dirigido al auditor principal en el que indique el trabajo efectuado y las conclusiones alcanzadas.

59. El auditor principal dirigirá el trabajo del otro auditor e incorporará como suyos los papeles de trabajo de éste y determinará si son adecuados conforme a los objetivos del encargo recibido del cliente.

2.2. Norma sobre control de calidad interno	961
2.2.1. Norma sobre control de calidad interno	
RESOLUCIÓN de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma sobre control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. (BOE 1 de diciembre de 2011) (BOICAC nº 87/Septiembre 2011)	963

2.2.1. Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma sobre control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

(BOICAC nº 87/Septiembre 2011)

Esta Norma Técnica de Auditoría, que se reproduce en su versión actualizada, ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 10 de abril de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre control de calidad (provisional). (BOE de 17 de junio) (BOICAC nº 9/Abril 1992).
- Resolución de 16 de marzo de 1993 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre control de calidad (definitiva). (BOE de 7 de mayo) (BOICAC nº 12/Marzo 1993).
- Resolución de 22 de diciembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (provisional). (BOICAC nº 84/Diciembre 2010).
- Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. (BOICAC nº 87/Septiembre 2011).
- Corrección de errores mediante Resolución de 26 de octubre de 2011 del ICAC (BOICAC nº 88).

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, establecen como una de las normas técnicas de carácter general el deber de diligencia profesional del auditor. Ese deber de diligencia profesional se manifiesta en el mantenimiento de un nivel de calidad en el desempeño de su trabajo. Para lograr dicho objetivo, los apartados 1.4.6 a 1.4.10 de dichas Normas Técnicas establecen la obligatoriedad para todo auditor de cuentas, con independencia de su tamaño y estructura, de realizar el control de calidad de sus trabajos, configurándose dicho control a través de la estructura organizativa y de los procedimientos establecidos por el auditor para asegurarse de forma razonable que los servicios profesionales de auditoría de cuentas que proporciona a sus clientes cumplen las Normas de Auditoría.¹

Con el fin de lograr la consecución de los objetivos que debe cumplir el sistema de control de calidad interno de todo auditor de cuentas, este Instituto publicó, mediante Resolución de 16 de marzo de 1993, la Norma Técnica sobre Control de Calidad.²

¹ Ver NTA de carácter general puntos 1.4.6 a 1.4.10.

² Esta NTA de control de calidad estará vigente hasta la entrada en vigor de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

Aún cuando dicha norma contiene la mayor parte de los principios fundamentales del control de calidad interno de la actividad de auditoría, desde su aprobación se han producido, en el ámbito de la Unión Europea y a escala internacional, determinadas iniciativas que suponen un gran avance en la normativa relacionada con el control de calidad de la actividad de la auditoría de cuentas, en relación con el sistema de control de calidad en su conjunto y en su aplicación concreta a los trabajos de auditoría, tanto desde el punto de vista de la organización interna del auditor como de la revisión externa de dicho sistema.

A este respecto, deben citarse la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006³, la Recomendación de la Comisión sobre Control de Calidad de 15 de noviembre de 2000 y la Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de las entidades de interés público. Estas disposiciones normativas contienen los principios de organización de los sistemas del control de calidad externo de los auditores en el ámbito de la Unión Europea. Por otra parte, la Norma Internacional de Control de Calidad número 1 (ISQC 1, en sus siglas en inglés), emitida por la International Federation of Accountants (IFAC), constituye el referente a escala internacional de la normativa reguladora del control de calidad interno de los auditores, cuya incorporación al ordenamiento jurídico se persigue con la presente Resolución. De esta forma se pretende que nuestras prácticas de auditoría converjan con las corrientes internacionales en esta materia, considerando, como no puede ser de otra forma, el contenido de la normativa que en materia de auditoría de cuentas, así como otras normas de carácter mercantil, se encuentra actualmente en vigor en nuestro país.

En este contexto, los apartados 1 y 4 del artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, refuerzan el papel de las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, configurándolas con sustantividad propia dentro de la normativa reguladora de la auditoría de cuentas.

La norma que se publica es una traducción de la ISQC 1, en la que se han suprimido las referencias a las organizaciones de auditoría del sector público, así como a otros servicios distintos de la auditoría de cuentas, en la medida en que dichas organizaciones y servicios no están dentro del ámbito de aplicación del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio. Asimismo, se ha suprimido la fecha de entrada en vigor de la norma, que se sustituye por la establecida en la presente resolución. Para su aplicación a nuestro ordenamiento jurídico se incluyen los criterios de interpretación.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la presente Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría, en sustitución de la actualmente en vigor, para su tramitación y sometimien-

³ Ver Directiva 2006/43/CE art. 29.

to a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 22 de diciembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría fue sometida a información pública el texto de esta nueva Norma de Control de Calidad Interno, publicándose en el Boletín de dicho Instituto número 84, de diciembre de 2010, y el oportuno anuncio en el Boletín Oficial del Estado de 7 de marzo de 2011. Una vez transcurrido el plazo de seis meses de información pública y habiéndose presentado alegaciones al texto publicado, se ha revisado la citada norma técnica por el Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, incorporando alguna modificación.

Estas modificaciones afectan, fundamentalmente, a los criterios interpretativos de la norma para su aplicación en España y se refieren a los contenidos en las letras b) y g), que contemplan el cumplimiento de la Norma de Control de Calidad por los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión y por los auditores y sociedades de auditoría que auditen entidades de interés público. Además, a efectos de la finalización de la revisión del control de calidad, se añade la letra h), para indicar que la referencia a la fecha de informe se considerará realizada a la fecha de entrega del informe.

Por todo lo anterior, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, DISPONE lo siguiente:

Primero. La publicación de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, incluyendo unas mínimas modificaciones no sustanciales al texto sometido a información pública, en el Boletín Oficial y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como la inserción de la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado.

Segundo. La Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, quienes deberán haber implementado sistemas de control de calidad internos en cumplimiento de lo dispuesto en esta Norma antes del 1 de enero de 2013.

Madrid, 26 de octubre de 2011

EL PRESIDENTE, José Antonio Gonzalo Angulo

NORMA DE CONTROL DE CALIDAD INTERNO DE LOS AUDITORES DE CUENTAS Y SOCIEDADES DE AUDITORÍA

CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTROL DE CALIDAD 1 PARA SU APLICACIÓN EN ESPAÑA

El texto de la Norma Internacional de Control de Calidad 1, que seguidamente se publica, es el acordado por el Grupo de Trabajo para la traducción de las Normas Inter-

nacionales de Auditoría, constituido por Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 31 de octubre de 2008, habiéndose suprimido las menciones relativas a organizaciones de auditoría del sector público, así como a otros servicios distintos de la auditoría de cuentas, en la medida en que dichas organizaciones y servicios no están dentro del ámbito de aplicación del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Esta norma debe interpretarse conjuntamente con los criterios que seguidamente se exponen:

- a) El ámbito de aplicación de la norma ha de entenderse referido, exclusivamente, al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas por auditores y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en los términos establecidos en el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- b) La aplicación de los requerimientos incluidos en la Norma de Control de Calidad debe tener en cuenta las consideraciones específicas para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión en relación con determinados aspectos del sistema de control de calidad. En este sentido el Material de aplicación y otro material explicativo, que se presenta como anexo, incluye consideraciones específicas para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión, las cuales facilitan la aplicación de los requerimientos previstos en la norma, sin que se reduzca o limite la responsabilidad de cumplir con los objetivos definidos y los requerimientos establecidos en ésta.
Dichas consideraciones, en ningún caso, podrán ser aplicadas por los auditores y las sociedades de auditoría que auditen entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales u otras entidades que tengan la consideración de interés público de conformidad con lo establecido en el artículo 2.5 a) y c) del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. Lo indicado para las entidades contenidas en el artículo 2.5 a) podrá ser extendido, en su caso, a entidades contenidas en la letra b) del citado artículo mediante Resolución de la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría Cuentas.
- c) El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España podrán elaborar conjuntamente una guía orientativa sobre las consideraciones específicas previstas en la norma para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión, a que se refiere el apartado b) anterior.
- d) Las referencias a la IFAC, a sus distintos comités, a las Normas Internacionales de Auditoría y a otras normas y pronunciamientos internacionales sólo resultarán de aplicación en España en la medida en que se acuerde su incorporación a nuestra normativa interna.
- e) Las menciones a las fuentes normativas deben entenderse referidas a las fuentes del derecho español, en particular a las establecidas en el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

de la Ley de Auditoría de Cuentas, su Reglamento de desarrollo y demás normativa de auditoría en vigor.

- f) La terminología, las definiciones y las obligaciones incluidas en esta norma se interpretarán conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación y, en particular, en el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en su normativa de desarrollo. A tal efecto, se han insertado en los párrafos correspondientes, referencias a la legislación española básica, sin que éstas tengan carácter exhaustivo.
- g) Las actuaciones y los procedimientos establecidos para quienes auditen entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales será igualmente de aplicación para quienes auditen entidades de crédito y sociedades de seguros y los grupos en que éstas se integren, es decir las entidades a las que se refieren las letras a) y c) del artículo 2.5 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y, mediante Resolución de la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dichos procedimientos y actuaciones podrán extenderse, en su caso, a entidades recogidas en la letra b) de dicho artículo.
- h) El requerimiento 36 establece que el informe del encargo no se feche hasta la finalización de la revisión de control de calidad del mismo. Por su parte, la letra b) del requerimiento 42, señala que la revisión de control de calidad habrá de realizarse en una fecha anterior a la fecha del informe de auditoría. A estos efectos, se considerará las referencias realizadas a la fecha del informe como fecha de entrega del informe. En el caso de que no exista documentación acreditativa de la fecha de entrega, se considerará que ésta es la fecha que consta en el informe de auditoría.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTROL DE CALIDAD 1 CONTROL DE CALIDAD EN LAS FIRMAS DE AUDITORÍA QUE REALIZAN AUDITORÍA DE CUENTAS

El ámbito de aplicación de esta norma queda definido por el art. 1 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante, el TRLAC) y su normativa de desarrollo

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NICC	1-3
Aplicabilidad de esta NICC	4-9
Fecha de entrada en vigor	10

Objetivo	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables	13-15
Elementos de un sistema de control de calidad	16-17
Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría	18-19
Requerimientos de ética aplicables	20-25
Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos	26-28
Recursos Humanos	29-31
Realización de los encargos	32-47
Seguimiento	48-56
Documentación del sistema de control de calidad	57-59
Material de aplicación y otro material explicativo	
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables	A1
Elementos de un sistema de control de calidad	A2-A3
Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría	A4-A6
Requerimientos de ética aplicables	A7-A17
Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos	A18-A23
Recursos Humanos	A24-A31
Realización de los encargos	A32-A63
Seguimiento	A64-A72
Documentación del sistema de control de calidad	A73-A75

La Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1 «Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditoría de cuentas», debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría».

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, en tanto la NIA 200 no esté adoptada en España, la norma internacional de control de calidad se habrá de interpretar conjuntamente con el contenido de las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general en vigor.

INTRODUCCIÓN

Alcance de esta NICC

1. Esta Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría en relación con su sistema de control de calidad de auditorías de cuentas. Esta NICC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de ética aplicables se considerarán los definidos por el TRLAC y su normativa de desarrollo.

2. Otros pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Encargos de Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) establecen normas y guías adicionales, en relación con las responsabilidades del personal de la firma de auditoría relativas a los procedimientos de control de calidad para tipos de encargos específicos. Por ejemplo, la NIA 220 trata de los procedimientos de control de calidad de las auditorías de estados financieros.

3. Un sistema de control de calidad se compone de políticas diseñadas para alcanzar el objetivo establecido en el apartado 11 y de los procedimientos necesarios para implementar y realizar un seguimiento del cumplimiento de dichas políticas.

Aplicabilidad de esta NICC

4. Esta NICC se aplica a todas las firmas de profesionales de la contabilidad con respecto a la auditoría de cuentas. La naturaleza y extensión de las políticas y de los procedimientos desarrollados por cada firma de auditoría para cumplir esta NICC dependerán de diversos factores tales como la dimensión y las características del funcionamiento de la firma de auditoría, así como de su pertenencia o no a una red.

El ámbito de aplicación de esta norma queda definido por el artículo 1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.⁴

5. Esta NICC contiene tanto el objetivo que persigue la firma de auditoría al aplicarla, como los requerimientos diseñados con la finalidad de permitir a la firma de auditoría cumplir dicho objetivo. Adicionalmente, contiene las correspondientes guías, bajo la forma de material de aplicación y otro material explicativo, como se expone con más detalle en el apartado 8, así como el material introductorio, que proporciona el contexto necesario para una adecuada comprensión de la NICC, y de las definiciones.

6. El objetivo proporciona el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta

NICC y tiene como finalidad facilitar a la firma de auditoría:

- La comprensión de lo que necesita conseguir; y
- La decisión acerca de la necesidad de hacer algo más para alcanzar el objetivo.

7. Los requerimientos de esta NICC se expresan utilizando el tiempo verbal futuro.

8. Cuando resulte necesario, el material de aplicación y otro material explicativo proporcionan una explicación más detallada de los requerimientos y guías para cumplir con ellos. En concreto, pueden:

⁴ Ver TRLAC art. 1.

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

- Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación; e
- Incluir ejemplos de políticas y de procedimientos que pueden resultar adecuados a las circunstancias.

Si bien dichas guías, por sí mismas, no imponen un requerimiento, son relevantes para la adecuada aplicación de los requerimientos. El material de aplicación y otro material explicativo también pueden proporcionar información sobre los antecedentes de las cuestiones tratadas en esta NICC. Cuando resulte adecuado, en el material de aplicación y otro material explicativo se incluyen consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión. Dichas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de esta NICC. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene la firma de auditoría de aplicar y cumplir los requerimientos de esta NICC.

9. Esta NICC incluye, bajo el encabezamiento «Definiciones», una descripción, a efectos de esta norma, del significado atribuido a determinados términos. Las definiciones se proporcionan para facilitar la aplicación e interpretación congruentes de esta NICC y no tienen como finalidad invalidar las definiciones que puedan haberse establecido con otros propósitos, bien sea en la normativa, legal o regulatoria, o en otras disposiciones. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Encargos de Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board) en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales sobre Auditoría, Encargos de Aseguramiento y Ética (Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements)* publicado por la IFAC incluye los términos definidos en esta NICC. Asimismo, incluye descripciones de otros términos que aparecen en esta NICC, con el fin de facilitar una interpretación y traducción comunes y consistentes.

Fecha de entrada en vigor

- 10.** Apartado suprimido

OBJETIVO

- 11.** El objetivo de la firma de auditoría es el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:
- (a) La firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables; y
 - (b) Los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias.

DEFINICIONES

12. En esta NICC, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- (a) Fecha del informe - La fecha elegida por el profesional ejerciente para fechar el informe.

A efectos de interpretación de la definición anterior es necesario atender a la definición incluida en el TRLAC, artículo 3.1.e): *«La fecha del informe de auditoría será aquella en que el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría han completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre la cuentas anuales».*

- (b) Documentación del encargo- El registro del trabajo realizado, los resultados obtenidos y las conclusiones alcanzadas por el profesional ejerciente (a veces se emplea el término de «papeles de trabajo»).
- (c) Socio del encargo- El socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría, y que, dónde se requiera, tiene la autoridad apropiada otorgada por un organismo regulador, profesional o legal.

A efectos de la interpretación de la definición anterior es necesario atender a la definición incluida en el artículo 10.3 del TRLAC (Sociedades de auditoría); *«La dirección y firma de los trabajos de auditoría realizados por una sociedad de auditoría de cuentas corresponderá, en todo caso, a uno o varios de los socios auditores de cuentas o a auditores de cuentas que pueden ejercer la actividad de auditoría en España y que estén designados por la sociedad de auditoría para realizar la auditoría y firmar el informe en nombre de dicha sociedad.».*

- (d) Revisión de control de calidad del encargo - Proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. El proceso de revisión de control de calidad del encargo es aplicable a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, a aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo.
- (e) Revisor de control de calidad del encargo - Un socio, otra persona de la firma de auditoría, una persona externa debidamente cualificada o un equipo formado por estas personas, ninguna de las cuales forma parte del equipo del encargo, con experiencia y con la autoridad suficientes y adecuadas para evaluar objetivamente los juicios significativos que el equipo del encargo ha realizado y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe.
- (f) Equipo del encargo - Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma de auditoría o por una firma de la red, que realizan procedimientos sobre el encargo. Se excluyen los expertos externos contratados por la firma de auditoría o por una firma de la red.

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

- (g) Firma de auditoría - Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad.

A efectos de la interpretación de la definición anterior se entiende que el concepto de Firma de auditoría a efectos de la aplicación práctica de esta norma incluye las definiciones contenidas en el artículo 2, apartados 3 y 4 del TRLAC, es decir:

«...3) *Auditor de cuentas: persona física autorizada para realizar auditorías de cuentas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, figurando inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, o por la autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.*

4) *Sociedad de auditoría: persona jurídica, independientemente de la forma societaria adoptada, autorizada para realizar auditorías por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, figurando inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, o por la autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.*

- (h) Inspección - En el contexto de los encargos finalizados, se refiere a los procedimientos diseñados para proporcionar evidencia del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, por parte de los equipos del encargo.
- (i) Entidad cotizada - Entidad cuyas acciones, capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.
- (j) Seguimiento - Proceso que comprende la consideración y evaluación continua del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. Este proceso incluye una inspección periódica de una selección de encargos finalizados y está diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que su sistema de control de calidad opera eficazmente.
- (k) Firma de la red - Firma de auditoría o entidad que pertenece a una red.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior se considerará el contenido de los artículos 17 y 18 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

- (m) Socio - Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.
- (n) Personal - Socios y empleados.
- (o) Normas profesionales - Las Normas sobre Encargos del IAASB tal y como se definen en el Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB (IAASB's Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services) y los requerimientos de ética aplicables.

En tanto, las Normas Internacionales de Auditoría no se encuentren adoptadas en nuestro país, a efectos de la interpretación de la definición anterior se entenderá que las normas profesionales aplicables son las establecidas en el artículo 6 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

- (p) Seguridad razonable - En el contexto de esta NICC, un nivel de seguridad alto, aunque no absoluto.
- (q) Requerimientos de ética aplicables - Requerimientos de ética a los que están sujetos tanto el equipo del encargo como el revisor de control de calidad del encargo, los cuales habitualmente comprenden las partes A y B del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad de la Federación Internacional de Contadores (Código de la IFAC) [(International Federation of Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants (IFAC Code)], junto con aquellas normas nacionales que sean más restrictivas.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de ética aplicable se considerarán los definidos por el artículo 6.3 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

- (r) Empleados - Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.
- (s) Persona externa debidamente cualificada - Persona ajena a la firma de auditoría con la capacidad y la competencia necesarias para actuar como socio del encargo. Por ejemplo, un socio de otra firma de auditoría, o un empleado (con experiencia adecuada) perteneciente a una organización de profesionales de la contabilidad, cuyos miembros puedan realizar auditorías, o a una organización que presta servicios pertinentes de control de calidad.

REQUERIMIENTOS

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

13. El personal de la firma de auditoría que sea responsable del establecimiento y del mantenimiento del sistema de control de calidad de la misma tendrá conocimiento del texto íntegro de esta NICC, incluido el material de aplicación y otro material explicativo, con el fin de comprender sus objetivos y de aplicar sus requerimientos adecuadamente.

14. La firma de auditoría cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NICC salvo que, teniendo en cuenta las circunstancias de la firma de auditoría, el requerimiento no sea aplicable a los servicios prestados relativos a auditorías. (Ref: Apartado A1)

15. Los requerimientos están diseñados con el fin de permitir a la firma de auditoría alcanzar el objetivo establecido en esta NICC. Se espera, por lo tanto, que una adecuada aplicación de los requerimientos proporcione una base suficiente para alcan-

zar el objetivo. Sin embargo, debido a que las circunstancias varían mucho y a que no se pueden prever todas, la firma de auditoría considerará si existen cuestiones o circunstancias específicas que hacen necesario establecer políticas y procedimientos adicionales a los que se requieren en esta NICC para alcanzar el objetivo mencionado.

Elementos de un sistema de control de calidad

16. La firma de auditoría establecerá y mantendrá un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen cada uno de los elementos siguientes:

- (a) Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría.
- (b) Requerimientos de ética aplicables.
- (c) Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos.
- (d) Recursos humanos.
- (e) Realización de los encargos.
- (f) Seguimiento.

17. La firma de auditoría documentará sus políticas y procedimientos y los comunicará al personal de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A2-A3)

Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría

18. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna, donde se reconozca que la calidad en la realización de los encargos es esencial. Dichas políticas y procedimientos requerirán que el presidente ejecutivo (o equivalente) de la firma de auditoría o, si es adecuado, que el consejo directivo de socios (o equivalente) de la firma de auditoría, asuman la responsabilidad última del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A4-A5)

19. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos de modo que cualquier persona o personas a las que el presidente ejecutivo o el consejo directivo de socios de la firma de auditoría asignen la responsabilidad del funcionamiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, tengan la experiencia y capacidad suficientes y adecuadas, así como la autoridad necesaria para asumir dicha responsabilidad. (Ref: Apartado A6)

Requerimientos de ética aplicables

20. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A7-A10)

Independencia⁵

21. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal, y,

⁵ Ver TRLAC arts. 12 y ss. y RLAC art. 19

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

en su caso, otras personas sujetas a requerimientos de independencia (incluido el personal de las firmas de la red) mantienen la independencia cuando lo exigen los requerimientos de ética aplicables. Dichas políticas y procedimientos permitirán a la firma de auditoría: (Ref: Apartado A10)

- (a) Comunicar al personal sus requerimientos de independencia y, en su caso, a otras personas sujetas a los mismos; e
- (b) Identificar y evaluar las circunstancias y relaciones que originan amenazas a la independencia, y adoptar las medidas adecuadas con el fin de eliminar dichas amenazas o de reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas o, si se considera apropiado, renunciar al encargo si la normativa legal o regulatoria aplicable lo permite.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de independencia, así como a la documentación relativa a amenazas y salvaguardas se considerará el contenido en el artículo 12.1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Asimismo, en la evaluación de la posibilidad de renunciar el encargo o la no emisión del informe de auditoría se atenderá al contenido del artículo 3.2.b del TRLAC y su normativa de desarrollo.

22. Dichas políticas y procedimientos requerirán: (Ref: Apartado A10)

- (a) Que los socios de los encargos proporcionen a la firma de auditoría la información relevante sobre los encargos de clientes, incluido el alcance de los servicios, con el fin de permitirle evaluar el impacto global, si lo tuviera, sobre los requerimientos de independencia;
- (b) Que el personal notifique con prontitud a la firma de auditoría las circunstancias y relaciones que originen una amenaza a la independencia, para que puedan adoptarse las medidas adecuadas; y
- (c) Que se recoja y se comunique la información relevante al personal apropiado de forma que:
 - (i) La firma de auditoría y su personal puedan determinar fácilmente si satisfacen los requerimientos de independencia;
 - (ii) La firma de auditoría pueda mantener y actualizar sus registros en relación con la independencia; y
 - (iii) La firma de auditoría pueda adoptar las medidas adecuadas con respecto a las amenazas a la independencia identificadas que no estén a un nivel aceptable.

23. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que se le notifican los incumplimientos de los requerimientos de independencia, así como para permitirle adoptar las medidas adecuadas para resolver dichas situaciones.

Dichas políticas y procedimientos incluirán requerimientos para que: (Ref: Apartado A10)

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

- (a) El personal notifique con prontitud a la firma de auditoría los incumplimientos de la independencia que lleguen a su conocimiento;
- (b) La firma de auditoría comunique con prontitud los incumplimientos identificados de dichas políticas y procedimientos:
 - (i) Al socio del encargo que, conjuntamente con la firma de auditoría, debe resolver dicho incumplimiento; y
 - (ii) A otro personal relevante de la firma de auditoría y, en su caso, de la red, y a aquellas personas sujetas a los requerimientos de independencia que deban adoptar medidas adecuadas; y
- (c) El socio del encargo y las demás personas mencionadas en el apartado 23(b) (ii) comuniquen con prontitud a la firma de auditoría, en caso necesario, las medidas adoptadas para solucionar la cuestión, de forma que la firma de auditoría pueda determinar si es necesario adoptar medidas adicionales.

24. Al menos una vez al año, la firma de auditoría obtendrá una confirmación escrita del cumplimiento de sus políticas y procedimientos relativos a la independencia de todo el personal de la firma de auditoría que deba ser independiente, de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A10-A11)

25. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos: (Ref: Apartado A10)

- (a) En los que se fijen los criterios para determinar la necesidad de salvaguardas para reducir la amenaza de familiaridad a un nivel aceptable cuando se emplee al mismo personal de categoría superior en un encargo durante un periodo prolongado; y
- (b) En los que se requiera, para el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, la rotación, después de un determinado periodo, del socio del encargo y de las personas responsables de la revisión de control de calidad del encargo y, en su caso, de otras personas que estén sujetas a requerimientos de rotación en cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A12-A17)

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de rotación aplicable se considerarán los definidos por el artículo 19 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Adicionalmente, en cuanto a la consideración y documentación de amenazas y salvaguardas, será de aplicación, asimismo, el contenido del artículo 12 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos

26. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para la aceptación y la continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos, diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que la firma de auditoría:

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

- (a) Tenga la competencia para realizar el encargo y la capacidad, incluidos el tiempo y los recursos, para hacerlo; (Ref: Apartados A18, A23)
- (b) Pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables; y
- (c) Haya considerado la integridad del cliente y no disponga de información que le llevara a concluir que el cliente carece de integridad. (Ref: Apartados A19-A20, A23)

A los efectos de evaluar la continuidad de las relaciones con clientes y en particular en relación con la evaluación de la posibilidad de renunciar a un encargo para el que existe un nombramiento plurianual en vigor se atenderá al contenido del artículo 3.2.b del TRLAC y su normativa de desarrollo.

27. Dichas políticas y procedimientos requerirán:

- (a) Que la firma de auditoría obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente, y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente. (Ref: Apartados A21, A23)
- (b) Que, si se identifica un posible conflicto de intereses para la aceptación de un encargo de un cliente nuevo o existente, la firma de auditoría determine si es adecuado aceptar el encargo.
- (c) Que, si se han identificado cuestiones problemáticas y la firma de auditoría decide aceptar o continuar la relación con el cliente o un encargo específico, la firma de auditoría documente el modo en que fueron resueltas dichas cuestiones.

28. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos, relativos a la decisión de continuar con un encargo y a la relación con el cliente, que cubran las situaciones en las que la firma de auditoría obtiene información que, de haber estado disponible con anterioridad, le hubiesen llevado a rechazar dicho encargo. Dichas políticas y procedimientos incluirán la consideración de:

- (a) Las responsabilidades profesionales y legales que son aplicables en las circunstancias, incluido si existe un requerimiento de que la firma de auditoría informe a la persona o las personas que realizaron el nombramiento o, en algunos casos, al regulador; y
- (b) La posibilidad de renunciar al encargo o bien al encargo y a la relación con el cliente. (Ref: Apartados A22-23)

A los efectos de evaluar la posibilidad de no emisión del informe o la renunciar a un encargo para el que existe un nombramiento plurianual en vigor se atenderá al contenido del artículo 3.2.b del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Recursos Humanos

29. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que dispone de suficiente personal con la competencia, capacidad y compromiso con los principios de ética necesarios para:

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

- (a) Realizar los encargos de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos normativos aplicables; y
- (b) Permitir a la firma de auditoría o a los socios de los encargos la emisión de informes adecuados a las circunstancias. (Ref: Apartados A24-A29)

Asignación de equipos del encargo

30. La firma de auditoría asignará la responsabilidad de cada encargo a un socio del encargo y establecerá políticas y procedimientos que requieran que:

- (a) Se comuniquen la identidad y la función del socio del encargo a los miembros clave de la dirección del cliente y a los responsables del gobierno de la entidad;
- (b) El socio del encargo tenga la competencia, capacidad y autoridad necesarias para desempeñar su función; y
- (c) Se definan claramente las responsabilidades del socio del encargo y se le comuniquen. (Ref: Apartado A30)

31. La firma de auditoría también establecerá políticas y procedimientos para asignar el personal apropiado con la competencia y la capacidad necesarias para:

- (a) Realizar los encargos de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables; y
- (b) Permitir a la firma de auditoría o a los socios de los encargos emitir informes adecuados a las circunstancias. (Ref: Apartado A31)

Realización de los encargos

32. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que los encargos se realizan de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos normativos aplicables, y de que la firma de auditoría o el socio del encargo emite informes que son adecuados a las circunstancias. Dichas políticas y procedimientos incluirán:

- (a) Cuestiones relativas a la promoción de la consistencia en la calidad de la realización de los encargos (Ref: Apartados A32-A33)
- (b) Responsabilidades de supervisión; y (Ref: Apartado 34)
- (c) Responsabilidades de revisión. (Ref: Apartado A35)

33. Las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a las responsabilidades de revisión se establecerán sobre la base de que el trabajo de los miembros del equipo con menos experiencia sea revisado por los miembros del equipo del encargo con más experiencia.

Consultas

34. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que:⁶

⁶ Ver NTA de carácter general punto.1.4.5.

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

- (a) Se realizan las consultas adecuadas sobre cuestiones difíciles o controvertidas;
- (b) Se dispone de recursos suficientes para permitir que se realicen consultas adecuadas;
- (c) Se documentan la naturaleza y el alcance de dichas consultas, así como las conclusiones resultantes de las mismas, y éstas se aceptan tanto por la persona que realiza la consulta como por la persona a quien se consulta; y
- (d) Se implementan las conclusiones resultantes de las consultas. (Ref: Apartados A36-A40)

Revisión de control de calidad de los encargos

35. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran, para los encargos para los que resulte adecuado, una revisión de control de calidad del encargo que proporcione una evaluación objetiva de los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado, así como de las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. Dichas políticas y procedimientos:

- (a) Requerirán una revisión de control de calidad del encargo para todas las auditorías de estados financieros de las entidades cotizadas;
- (b) Establecerán los criterios con los que evaluar todas las demás auditorías y revisiones de información financiera histórica, con el fin de determinar si debería realizarse una revisión de control de calidad del encargo; y (Ref: Apartado A41)
- (c) Requerirán una revisión de control de calidad del encargo referida a todos los encargos que, en su caso, cumplan los criterios establecidos en cumplimiento de lo dispuesto en el subapartado 35(b).⁷

A efectos de la aplicación del requerimiento contenido en el párrafo 35 anterior es necesario atender al contenido del punto g) de los criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España.

36. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que establezcan la naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de control de calidad de un encargo. Dichas políticas y procedimientos requerirán que el informe del encargo no se fecha hasta la finalización de la revisión de control de calidad del mismo. (Ref: Apartados 42-A43)

37. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que la revisión de control de calidad de un encargo incluya:

- (a) La discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo;
- (b) La revisión de los estados financieros o de otra información sobre la materia objeto del encargo y del informe propuesto;

⁷ Ver NTA de carácter general punto 1.4.6.

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

- (c) La revisión de la documentación del encargo seleccionada relativa a los juicios significativos que el equipo del encargo ha formulado y a las conclusiones alcanzadas; y
- (d) La evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe y la consideración de si el informe propuesto es adecuado. (Ref: Apartado A44)

38. En el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, la firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que la revisión de control de calidad del encargo incluya también la consideración de lo siguiente:

- (a) La evaluación realizada por el equipo del encargo respecto a la independencia de la firma de auditoría, en relación con el encargo específico;
- (b) Si se han realizado las consultas adecuadas sobre cuestiones en las que existen diferencias de opinión u otras cuestiones difíciles o controvertidas, y las conclusiones alcanzadas en dichas consultas; y
- (c) Si la documentación seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si soporta las conclusiones alcanzadas. (Ref: Apartados A45-A46)

A efectos de la aplicación del requerimiento es necesario atender al contenido del punto g) de los criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España.

Criterios para la selección de revisores de control de calidad de los encargos

39. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que establezcan el nombramiento de los revisores de control de calidad de los encargos y su elegibilidad, teniendo en cuenta:

- (a) Las cualificaciones técnicas necesarias para desempeñar la función, incluidas la experiencia y autoridad necesarias; y (Ref: Apartado A47)
- (b) La medida en que se puede consultar a un revisor de control de calidad del encargo, en relación con el mismo, sin comprometer su objetividad. (Ref: Apartado A48)

40. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para preservar la objetividad del revisor de control de calidad del encargo. (Ref: Apartados A49- A51)

41. Las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría preverán la sustitución del revisor de control de calidad del encargo cuando su capacidad para realizar una revisión objetiva pueda verse afectada.

Documentación de la revisión de control de calidad del encargo

42. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos relativos a la documentación de la revisión de control de calidad de un encargo que requieran documentar que:

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

- (a) Se han realizado los procedimientos requeridos por las políticas de la firma de auditoría sobre revisión de control de calidad de encargos;
- (b) La revisión de control de calidad se ha terminado en la fecha del informe o con anterioridad; y
- (c) El revisor no tiene conocimiento de que existan cuestiones no resueltas que le hicieran considerar que los juicios significativos, formulados por el equipo del encargo, y las conclusiones alcanzadas por éste no fueran adecuados.

Diferencias de opinión

43. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para tratar y resolver las diferencias de opinión en el seno del equipo del encargo, con las personas consultadas y, en su caso, entre el socio del encargo y el revisor de control de calidad del encargo. (Ref: Apartados A52-A53)

44. Dichas políticas y procedimientos requerirán que:

- (a) Se documenten e implementen las conclusiones alcanzadas; y
- (b) No se feche el informe hasta que no se resuelva la cuestión.

Documentación del encargo

Finalización de la compilación del archivo final del encargo

45. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para que los equipos de los encargos finalicen oportunamente la compilación de los archivos finales del encargo, una vez se hayan terminado los informes del encargo. (Ref: Apartados A54-A55)

Confidencialidad, custodia segura, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación de los encargos⁸

46. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para preservar la confidencialidad, la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos. (Ref: Apartados A56-A59)

A los efectos de la aplicación del requerimiento anterior se atenderá al contenido del artículo 25 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Conservación de la documentación del encargo

47. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para la conservación de la documentación de los encargos durante un plazo suficiente para satisfacer las necesidades de la firma de auditoría o lo requerido por la normativa legal o regulatoria. (Ref: Apartados A60-A63)

⁸ Ver TRLAC arts. 24 y 25; NTA de carácter general punto 1.6 y NTA sobre contratos de auditoría o cartas de encargo, punto 13.

A los efectos de la aplicación del requerimiento anterior se atenderá al contenido del artículo 24 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Seguimiento

Seguimiento de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría

48. La firma de auditoría establecerá un proceso de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente.

Dicho proceso:

- (a) Incluirá la consideración y evaluación continuadas del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, incluida, de manera cíclica, la inspección de al menos un encargo terminado por cada socio del encargo;
- (b) Requerirá que se asigne la responsabilidad del proceso de seguimiento a uno o varios socios u otras personas con experiencia y autoridad en la firma de auditoría que sean suficientes y adecuadas para asumir dicha responsabilidad; y
- (c) Requerirá que quienes realicen el encargo o la revisión de control de calidad del encargo no participen en la inspección de los encargos. (Ref: Apartados A64-A68)

Evaluación, comunicación y corrección de las deficiencias identificadas

49. La firma de auditoría evaluará el efecto de las deficiencias identificadas como resultado del proceso de seguimiento y determinará si son:

- (a) Casos que no indican necesariamente que el sistema de control de calidad de la firma de auditoría es insuficiente para proporcionarle una seguridad razonable de que cumple las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables, y de que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias; o bien
- (b) Deficiencias sistémicas, repetitivas u otras deficiencias significativas que requieren una pronta acción correctiva.

50. La firma de auditoría comunicará a los correspondientes socios de los encargos y a otro personal implicado, las deficiencias identificadas como resultado del proceso de seguimiento y las recomendaciones de medidas correctoras adecuadas. (Ref: Apartado A69)

51. Las recomendaciones de medidas correctoras adecuadas para las deficiencias identificadas incluirán una o más de las siguientes:

- (a) Adopción de medidas correctoras adecuadas en relación con un encargo o con un miembro del personal en concreto.
- (b) Comunicación de los hallazgos a los responsables de formación y del desarrollo profesional;

- (c) Cambios en las políticas y procedimientos de control de calidad; y
- (d) Medidas disciplinarias contra quienes incumplen las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, especialmente contra los que reinciden.

52. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para tratar los casos en los que los resultados de los procedimientos de seguimiento indican que un informe puede ser inadecuado o que se omitieron procedimientos durante la ejecución del encargo. Dichas políticas y procedimientos requerirán que la firma de auditoría determine las actuaciones subsiguientes que resulten necesarias para cumplir las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables, así como que considere la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

53. Por lo menos una vez al año, la firma de auditoría comunicará los resultados del seguimiento de su sistema de control de calidad a los socios de los encargos y a otras personas implicadas de la firma de auditoría, incluyendo al presidente ejecutivo de la firma de auditoría o, en su caso, al consejo directivo de socios. Dicha comunicación será suficiente para permitir a la firma de auditoría y a dichas personas adoptar, con prontitud, las medidas adecuadas, cuando resulte necesario, de acuerdo con las funciones y las responsabilidades definidas para los mismos. La información que se comunique incluirá lo siguiente:

- (a) Una descripción de los procedimientos de seguimiento realizados.
- (b) Las conclusiones obtenidas de los procedimientos de seguimiento.
- (c) Cuando corresponda, una descripción de las deficiencias sistémicas o repetitivas, o de otras deficiencias significativas, así como de las medidas adoptadas para solucionar o para corregir dichas deficiencias.

54. Algunas firmas de auditoría funcionan como parte de una red y, por congruencia, pueden implementar sus procedimientos de seguimiento para toda la red. Cuando las firmas de auditoría pertenecientes a una red funcionen bajo políticas y procedimientos de seguimiento comunes diseñados con el propósito de cumplir esta NICC, y confíen en dicho sistema de seguimiento, las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría requerirán que:

- (a) Por lo menos una vez al año, la red comunique el alcance global, la extensión y los resultados del proceso de seguimiento a las personas apropiadas de las firmas de la red; y
- (b) La red comunique con prontitud cualquier deficiencia del sistema de control de calidad que se haya identificado a las personas apropiadas de la o las correspondientes firma o firmas de la red, de forma que se puedan adoptar las medidas necesarias, con el fin de que los socios de los encargos de las firmas de la red puedan confiar en los resultados del proceso de seguimiento implementado en la red, salvo que las firmas de auditoría o la red aconsejen otra cosa.

Quejas y denuncias

55. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que trata de manera adecuada:

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

- (a) Las quejas y las denuncias de que el trabajo realizado por la firma de auditoría no cumple las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables; y
- (b) Las denuncias de incumplimiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría.

Como parte de este proceso, la firma de auditoría establecerá vías claramente definidas para que el personal de la firma de auditoría pueda manifestar cualquier reserva de un modo que le permita hacerlo sin temor a represalias. (Ref: Apartado A70)

56. Si durante las investigaciones de las quejas y denuncias, se identifican deficiencias en el diseño o en el funcionamiento de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, o bien el incumplimiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría por parte de una o de varias personas, la firma de auditoría adoptará las medidas adecuadas según lo establecido en el apartado 51. (Ref: Apartados A71-A72)

Documentación del sistema de control de calidad

57. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran una documentación adecuada para proporcionar evidencia del funcionamiento de cada elemento de su sistema de control de calidad. (Ref: Apartados A73-A75)

58. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran la conservación de la documentación durante un periodo suficiente para permitir, a quienes realizan los procedimientos de seguimiento, evaluar el cumplimiento por parte de la firma de auditoría de su sistema de control de calidad, o durante un periodo más largo si lo requiere la normativa legal o regulatoria.

59. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que se documenten las quejas y denuncias, así como las respuestas a las mismas.

* * *

ANEXO MATERIAL DE APLICACIÓN Y OTRO MATERIAL EXPLICATIVO

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión
(Ref: Apartado 14)

A1. Esta NICC no exige el cumplimiento de aquellos requerimientos que no sean aplicables, por ejemplo, el caso de un profesional ejerciente individual que no tenga empleados. Los requerimientos de esta NICC, como los que se refieren a políticas y procedimientos para la asignación del personal apropiado al equipo del encargo (véase el apartado 31), a las responsabilidades de revisión (véase el apartado

33) y a la comunicación anual de los resultados del seguimiento a los socios de los encargos de la firma de auditoría (véase el apartado 53), no son aplicables si se carece de personal.

Tal y como se indica en los puntos b) y c) de los Criterios de Interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad para su aplicación en España, la aplicación de los requerimientos incluidos en la Norma de Control de Calidad debe tener en cuenta las consideraciones específicas para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión, en relación con determinados aspectos del sistema de control de calidad. En este sentido, el Material de aplicación y otro material explicativo incluye consideraciones específicas para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión, las cuales facilitan la aplicación de los requerimientos previstos en la norma, sin que se reduzca o limite la responsabilidad de cumplir con los objetivos definidos y los requerimientos establecidos en ésta.

Dichas consideraciones, en ningún caso podrán ser aplicadas por los auditores y las sociedades de auditoría que auditen entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales u otras entidades que tengan la consideración de interés público de conformidad con lo establecido en el TRLAC y su reglamento de desarrollo, así como tampoco serán de aplicación a aquellos auditores que estén sometidos régimen de rotación obligatoria a que se refiere el artículo 19 del citado texto legal.

El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España podrán elaborar conjuntamente una guía orientativa sobre las consideraciones específicas previstas en la norma para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión.

Elementos de un sistema de control de calidad (Ref: Apartado 17)

A2. Por lo general, la comunicación de las políticas y los procedimientos de control de calidad al personal de la firma de auditoría incluye una descripción de las políticas y los procedimientos de control de calidad, de los objetivos que se pretenden alcanzar, así como el mensaje de que cada persona tiene una responsabilidad personal en relación con la calidad y que se espera que cumpla dichas políticas y procedimientos. Fomentar que el personal de la firma de auditoría comunique sus puntos de vista o sus reservas sobre cuestiones de control de calidad, demuestra que se reconoce la importancia de obtener una retroalimentación sobre el sistema de control de calidad de la firma.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A3. Las políticas y los procedimientos de documentación y de comunicación en las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden ser menos formales y exhaustivos que en las firmas de auditoría de mayor dimensión.

Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría

Promoción de una cultura interna orientada a la calidad (Ref: Apartado 18)

A4. Los dirigentes de la firma de auditoría y el ejemplo que dan influyen de manera significativa en la cultura interna de dicha firma de auditoría. La promoción de una cultura interna orientada a la calidad depende de actuaciones claras, congruentes y frecuentes, de mensajes procedentes de todos los niveles de la dirección de la firma de auditoría que enfatizen las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, así como del requerimiento de:

- (a) Realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables; y
- (b) Emitir informes que sean adecuados a las circunstancias.

Dichas actuaciones y mensajes fomentan una cultura en la que se reconoce y recompensa el trabajo de alta calidad. Estas actuaciones y mensajes pueden comunicarse, entre otros medios, a través de seminarios de formación, reuniones, diálogo formal o informal, declaraciones de intenciones, boletines o circulares informativas. Pueden incluirse en la documentación interna y en el material de formación de la firma de auditoría y en los procedimientos de evaluación de socios y de empleados, con el objetivo de apoyar y reforzar el punto de vista de la firma de auditoría sobre la importancia de la calidad y el modo en que, desde un punto de vista práctico, debe alcanzarse.

A5. Para promocionar una cultura interna basada en la calidad, resulta especialmente importante la necesidad de que los dirigentes de la firma de auditoría reconozcan que la estrategia de negocios de la firma de auditoría está supeditada al requerimiento primordial de alcanzar la calidad en todos los encargos que la firma de auditoría realiza. La promoción de dicha cultura interna incluye:

- (a) El establecimiento de políticas y procedimientos que aborden la evaluación del desempeño, la remuneración y la promoción (incluyendo los sistemas de incentivos) relativos a su personal, con el fin de demostrar el compromiso primordial de la firma de auditoría con la calidad;
- (b) La asignación de responsabilidades de dirección de tal forma que las consideraciones comerciales no se antepongan a la calidad del trabajo realizado; y
- (c) Proporcionar los recursos suficientes para el desarrollo, la documentación y el apoyo de sus políticas y procedimientos de control de calidad.

Asignación de la responsabilidad relativa al funcionamiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 19)

A6. La experiencia y la capacidad suficientes y adecuadas permiten, a la persona o a las personas responsables del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, identificar y comprender las cuestiones relacionadas con el control de calidad, así como desarrollar políticas y procedimientos adecuados. Poseer la autoridad necesaria les permite implementar dichas políticas y procedimientos.

Requerimientos de ética aplicables

Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 20)

A7. El Código de la IFAC establece los principios fundamentales de ética profesional que incluyen:

- (a) La integridad; (b) La objetividad;
- (c) La competencia y diligencia profesionales;
- (d) La confidencialidad; y
- (e) El comportamiento profesional.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de ética aplicable se considerarán los definidos por el artículo 6 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

A8. La parte B del Código de la IFAC ilustra el modo en que el marco conceptual se aplica en situaciones específicas. Proporciona ejemplos de salvaguardas que pueden resultar adecuadas para hacer frente a las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales, a la vez que proporciona ejemplos de situaciones en las que no se dispone de salvaguardas para hacer frente a las amenazas.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de ética e independencia aplicables se considerarán los definidos por el artículo 6 y los artículos 12 al 19 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

A9. Los principios fundamentales se ven reforzados, en especial, por:

- Los dirigentes de la firma de auditoría;
- La formación teórica y práctica;
- El seguimiento; y
- Un proceso para el tratamiento de los incumplimientos.

Definición de «Firma de auditoría», «Red» y «Firma de la red» (Ref: Apartados 20-25)

A10. Las definiciones de «firma de auditoría», «red» o «firma de la red» en los requerimientos de ética aplicables pueden diferir de las que se establecen en esta NICC. Por ejemplo, el Código de la IFAC define «firma de auditoría» como:

- (i) Un profesional ejerciente individual o una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, de profesionales de la contabilidad.
- (ii) Una entidad que controla a dichas partes, mediante la propiedad, la gestión u otros medios; y
- (iii) Una entidad controlada por dichas partes, mediante la propiedad, la gestión u otros medios.

El Código de la IFAC también proporciona guías, en relación con los términos «red» y «firma de la red».

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

En el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 20-25, las definiciones utilizadas en los requerimientos de ética aplicables son de aplicación, siempre que resulte necesario interpretar dichos requerimientos de ética.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a las definiciones relativas a firma de auditoría, red y firma de la red, así como a los requerimientos de independencia y requerimientos de ética se considerará el contenido de los artículos 17 y 18 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Confirmaciones escritas (Ref: Apartado 24)

A11. Las confirmaciones escritas pueden hacerse en papel o en formato electrónico. Mediante la obtención de una confirmación y la adopción de medidas adecuadas, ante información indicativa de un incumplimiento, la firma de auditoría, demuestra la importancia que otorga a la independencia y convierte la cuestión en habitual y manifiesta para su personal.

Amenaza de familiaridad (Ref: Apartado 25)

A12. El Código de la IFAC trata la amenaza de familiaridad que se puede originar por la asignación del mismo personal, de categoría superior, a un encargo durante un periodo de tiempo prolongado, así como las salvaguardas que pueden resultar adecuadas para hacer frente a dicha amenaza.

En relación con la consideración y documentación de amenazas y salvaguardas, será de aplicación el contenido de los artículos 12.1 y 19 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

A13. El establecimiento de criterios adecuados para tratar la amenaza de familiaridad puede incluir cuestiones tales como:

- La naturaleza del encargo, incluida la medida en que implique una cuestión de interés público; y
- La duración de la vinculación del personal de categoría superior con el encargo.

Como ejemplos de salvaguardas se incluyen la rotación del personal de categoría superior o la exigencia de una revisión de control de calidad del encargo.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de rotación aplicable se considerarán los definidos en el artículo 19 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Adicionalmente, en cuanto a la consideración y documentación de amenazas y salvaguardas, será de aplicación, asimismo, el contenido del artículo 12.1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

A14. El Código de la IFAC reconoce que la amenaza de familiaridad es especialmente relevante en el contexto de la auditoría de estados financieros de entidades cotizadas. En dichas auditorías, el Código de la IFAC requiere la rotación del socio clave de auditoría transcurrido un periodo predeterminado, normalmente no superior a siete años, y proporciona normas y guías relacionadas con esta cuestión. Los requerimientos nacionales pueden establecer periodos de rotación más cortos.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de rotación aplicable se considerarán los definidos por el artículo 19 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Adicionalmente, en cuanto a la consideración y documentación de amenazas y salvaguardas, será de aplicación, asimismo, el contenido del artículo 12.1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Consideraciones específicas para organizaciones de auditoría del sector público

A15. Apartado suprimido.

A16. Apartado suprimido.

A17. Apartado suprimido.

Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos

Competencia, capacidad y recursos (Ref: Apartado 26(a))

A18. La consideración de que la firma de auditoría tiene la competencia, la capacidad y los recursos para realizar un nuevo encargo de un cliente nuevo o de un cliente existente implica revisar los requerimientos específicos del encargo y los perfiles de los socios y empleados a todos los niveles relevantes, teniendo en cuenta si:

- El personal de la firma de auditoría tiene conocimiento de los correspondientes sectores o materias objeto de análisis;
- El personal de la firma de auditoría tiene experiencia en relación con los requerimientos normativos o de información aplicables, o la capacidad de adquirir la aptitud y conocimiento necesario de manera eficaz;
- La firma de auditoría tiene suficiente personal con la competencia y la capacidad necesarias;
- Existen expertos disponibles, en caso necesario;
- Se dispone de personas que cumplen los criterios y los requisitos de elegibilidad para realizar la revisión de control de calidad del encargo, cuando sea aplicable; y
- La firma de auditoría es capaz de terminar el encargo en la fecha límite en la que se requiere el informe.

Integridad del cliente (Ref: Apartado 26(c))

A19. Con respecto a la integridad de un cliente, las cuestiones a considerar incluyen, por ejemplo:

- La identidad y la reputación empresarial de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
- La naturaleza de las actividades del cliente, incluidas sus prácticas empresariales.
- Información acerca de la actitud de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad con respecto a cuestiones tales como una interpretación agresiva de las normas contables y el entorno de control interno.
- Si el cliente muestra una gran preocupación por mantener los honorarios de la firma de auditoría tan bajos como sea posible.
- Indicios de una inadecuada limitación del alcance del trabajo.
- Indicios de que el cliente pueda estar involucrado en blanqueo de capitales u otras actividades delictivas.
- Los motivos para proponer el nombramiento de la firma de auditoría y para no renovar a la firma de auditoría predecesora.
- La identidad de las partes vinculadas con la entidad y su reputación empresarial.

El grado del conocimiento que tenga la firma de auditoría de la integridad de un cliente aumentará, por lo general, en el contexto de una relación continuada con el mismo.

A20. Las fuentes de la información obtenida por la firma de auditoría sobre tales cuestiones pueden incluir las siguientes:

- Comunicaciones, de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, con personas o entidades que presten o hayan prestado servicios profesionales de contabilidad y auditoría al cliente, y discusiones con otros terceros.
- Indagación sobre otro personal de la firma de auditoría o sobre terceros, tales como banqueros, asesores jurídicos y otras empresas similares del mismo sector.
- Búsqueda de antecedentes en bases de datos relevantes.

Continuidad de la relación con el cliente (Ref: Apartado 27(a))

A21. La decisión de continuar o no la relación con un cliente incluye la consideración de cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo actual o en encargos anteriores, así como de sus implicaciones sobre la continuidad de la relación. Por ejemplo, el cliente puede haber empezado a ampliar sus actividades empresariales en un área en la que la firma de auditoría no tiene la especialización necesaria.

A los efectos de evaluar la continuidad de las relaciones con clientes y en particular en relación con la evaluación de la posibilidad de renunciar a un encargo para el que existe un nombramiento plurianual en vigor, se atenderá al contenido del artículo 3.2.b del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Renuncia (Ref: Apartado 28)

A22. Las políticas y los procedimientos relativos a la renuncia a un encargo o al encargo y a la relación con el cliente, abordan cuestiones entre las que se encuentran:

- La discusión con el nivel adecuado de la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre las medidas que la firma de auditoría podría adoptar basándose en los hechos y las circunstancias relevantes.
- Si la firma de auditoría determina que es adecuado renunciar, la discusión con el nivel adecuado de la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre la renuncia al encargo o al encargo y a la relación con el cliente, así como sobre los motivos de dicha renuncia.
- La consideración de la posible existencia de requerimientos normativos o profesionales que obliguen a la firma de auditoría a permanecer o a informar al regulador sobre su renuncia al encargo, o sobre su renuncia al encargo y a la relación con el cliente, junto con los motivos de la renuncia.
- La documentación de las cuestiones significativas, de las consultas, de las conclusiones y del fundamento de las mismas.

A los efectos de evaluar la continuidad de las relaciones con clientes y en particular en relación con la evaluación de la posibilidad de renunciar a un encargo para el que existe un nombramiento plurianual en vigor, se atenderá al contenido del artículo 3.2.b del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Consideraciones específicas para organizaciones de auditoría del sector público
(Ref: Apartados 26-28)

A23. Apartado suprimido

Recursos Humanos (Ref: Apartado 29)

A24. Las cuestiones de personal relacionadas con las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a los recursos humanos incluyen, por ejemplo:

- Selección de personal.
- Evaluación del desempeño.
- Capacidad, incluido el tiempo para realizar el trabajo asignado.
- Competencia.
- Desarrollo de la carrera profesional.
- Promoción.
- Remuneración.
- Estimación de las necesidades de personal.

Unos procesos y procedimientos de selección de personal efectivos permiten a la firma de auditoría seleccionar personas íntegras, que puedan desarrollar la competencia y la capacidad necesarias para realizar el trabajo de la firma de auditoría y que posean las características adecuadas que les permitan desempeñarlo de manera competente.

A25. La competencia se puede desarrollar a través de una variedad de métodos, entre los que se incluyen:

- La formación profesional.
- El desarrollo profesional continuo, incluida la formación práctica.
- La experiencia laboral.
- La tutela por empleados más experimentados, como por ejemplo, otros miembros del equipo del encargo.
- La formación en cuestiones de independencia para el personal obligado a ser independiente.

A26. El mantenimiento de la competencia del personal de la firma de auditoría depende de forma significativa de un nivel adecuado de desarrollo profesional continuo, que permita al personal mantener sus conocimientos y sus capacidades. Unas políticas y procedimientos efectivos enfatizan la necesidad de una formación continuada a todos los niveles del personal de la firma de auditoría, a la vez que proporcionan los recursos y la asistencia necesarios para la formación con el fin de permitir al personal que desarrolle y mantenga la competencia y las capacidades requeridas.⁹

A27. La firma de auditoría puede recurrir a una persona externa adecuadamente cualificada, por ejemplo, cuando no se dispone internamente de los recursos técnicos y de formación.

A28. Los procedimientos de evaluación del desempeño, de remuneración y de promoción reconocen y recompensan debidamente el desarrollo y mantenimiento de la competencia y del compromiso con los principios de ética. Las medidas que puede adoptar una firma de auditoría para el desarrollo y el mantenimiento de la competencia y del compromiso con los principios de ética incluyen:

- Dar a conocer al personal las expectativas de la firma de auditoría con respecto al desempeño y a los principios de ética;
- Proporcionar al personal una evaluación y tutoría del desempeño, del progreso y del desarrollo de la carrera profesional; y
- Ayudar al personal a comprender que la promoción a puestos de mayor responsabilidad depende, entre otros, de la calidad en el desempeño del trabajo y del cumplimiento de los principios de ética, así como que el incumplimiento de las políticas y procedimientos de la firma de auditoría puede tener como resultado una medida disciplinaria.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A29. El tamaño y las circunstancias de la firma de auditoría influyen en la estructura de su proceso de evaluación del desempeño. En particular, las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden emplear métodos de evaluación del desempeño de su personal menos formales.

⁹ Ver Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012 sobre la obligación de realizar formación continuada por los auditores de cuentas.

Asignación de equipos a los encargos

Socios de los encargos (Ref: Apartado 30)

A30. Las políticas y los procedimientos pueden contemplar sistemas para el seguimiento de la carga de trabajo y de la disponibilidad de los socios de los encargos, con el fin de permitirles disponer del tiempo suficiente para cumplir adecuadamente sus responsabilidades.

Equipos de los encargos (Ref: Apartado 31)

A31. La asignación por la firma de auditoría de equipos de los encargos y la determinación del nivel de supervisión que se requiere incluyen, por ejemplo, que se considere:

- El conocimiento y la experiencia práctica en encargos de naturaleza y complejidad similares que el equipo del encargo haya adquirido, mediante una formación y participación adecuadas;
- El conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos normativos aplicables que tenga el equipo del encargo;
- El conocimiento técnico y la especialización del equipo del encargo, incluido el conocimiento de la tecnología de la información relevante;
- El conocimiento que tenga el equipo del encargo de los sectores en los que el cliente opera;
- La capacidad del equipo del encargo para aplicar el juicio profesional; y
- El conocimiento que tenga el equipo del encargo de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

Realización de los encargos

Consistencia de la calidad en la realización de los encargos (Ref: Apartado 32(a))

A32. A través de sus políticas y procedimientos la firma de auditoría promueve la consistencia de la calidad en la realización de los encargos. Esto se logra, a menudo, mediante manuales escritos o electrónicos, herramientas informáticas u otras formas de documentación estandarizada y material de guía específico para sectores o materias objeto de análisis.

Las cuestiones tratadas pueden incluir:

- El modo en que se informa a los equipos de los encargos sobre el encargo para que obtengan conocimiento de los objetivos de su trabajo.
- Los procesos para el cumplimiento de las normas sobre encargos que sean aplicables.
- Los procesos de supervisión de encargos, de formación de empleados y de tutorías.
- Los métodos para la revisión del trabajo realizado, de los juicios significativos formulados y del tipo de informe que se emite.

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

- Una documentación adecuada del trabajo realizado, así como del momento de realización y de la amplitud de la revisión.
- Los procesos para mantener actualizadas todas las políticas y los procedimientos.

A33. Un trabajo en equipo y una formación adecuados facilitan a los miembros del equipo del encargo con menos experiencia la comprensión clara de los objetivos del trabajo que se les ha asignado.

Supervisión (Ref: Apartado 32(b))

A34. La supervisión de un encargo comprende lo siguiente:

- El seguimiento del progreso del encargo.
- La consideración de la competencia y de la capacidad individuales de los miembros del equipo del encargo, de la suficiencia del tiempo disponible para ejecutar su trabajo, de su comprensión de las instrucciones, así como de la ejecución del trabajo de acuerdo con el enfoque planificado para el encargo;
- El tratamiento de las cuestiones significativas que surjan durante el encargo, la consideración de su significatividad y la modificación adecuada del enfoque planificado; y
- La identificación de las cuestiones que deben ser objeto de consulta o consideración por miembros del equipo del encargo con mayor experiencia.

Revisión (Ref: Apartado 32(c))

A35. Una revisión consiste en considerar si:

- El trabajo se ha realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables;
- Se han planteado las cuestiones significativas para una consideración más detallada;
- Se han realizado las consultas adecuadas y las conclusiones resultantes se han documentado e implementado;
- Es necesario revisar la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo realizado;
- El trabajo realizado soporta las conclusiones alcanzadas y está adecuadamente documentado;
- Se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para soportar el informe; y
- Se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo.

Consultas (Ref: Apartado 34)

A36. Las consultas comprenden la discusión, al nivel profesional adecuado, con personas de dentro o fuera de la firma de auditoría que tienen una experiencia y conocimientos especializados.

A37. En las consultas se hace uso de los recursos de investigación adecuados así como de la experiencia y de la especialización técnica colectivas de la firma de auditoría. Las consultas contribuyen a promover la calidad y mejoran la aplicación del juicio

profesional. Otorgar un adecuado reconocimiento a las consultas en las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, contribuye a promover una cultura en la que el hecho de consultar se considera una fortaleza y en la que se fomenta que el personal consulte sobre cuestiones difíciles o controvertidas.

A38. Se puede lograr un proceso eficaz de consultas sobre cuestiones significativas de carácter técnico, de ética u otras dentro de la firma de auditoría o, en su caso, fuera de la firma de auditoría, cuando las conclusiones resultantes de las consultas se documentan e implementan adecuadamente y las personas consultadas:

- Tienen a su disposición todos los hechos relevantes que les permitirán proporcionar un asesoramiento informado; y
- Tienen conocimientos, antigüedad y experiencia adecuados.

A39. La documentación suficientemente completa y detallada de las consultas realizadas a otros profesionales, que impliquen cuestiones difíciles o controvertidas, contribuye al conocimiento de:

- La cuestión que fue objeto de la consulta; y
- Los resultados de la consulta, incluida cualquier decisión que se haya tomado, su fundamento y el modo en que se implementó.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A40. Una firma de auditoría que necesite realizar consultas al exterior, por ejemplo una firma de auditoría que carezca de los recursos internos adecuados, puede beneficiarse de los servicios de asesoramiento proporcionados por:

- Otras firmas de auditoría;
- Organismos profesionales y reguladores; u
- Organizaciones comerciales que proporcionan servicios de control de calidad pertinentes.

Antes de contratar dichos servicios, la consideración de la competencia y de las capacidades del proveedor externo ayuda a la firma de auditoría a determinar si dicho proveedor está adecuadamente cualificado para dicho propósito.

Revisión de control de calidad de los encargos

Criterios para una revisión de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 35(b))

A41. Los criterios para la determinación de los encargos distintos a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, que han de ser sometidos a una revisión de control de calidad, pueden incluir, por ejemplo:

- La naturaleza del encargo, incluida la medida en que está relacionado con una cuestión de interés público.
- La identificación de circunstancias o de riesgos inusuales en un encargo o en un tipo de encargos.
- Si la normativa legal o regulatoria requiere que se realice una revisión de control de calidad.

A efectos de la aplicación del requerimiento contenido en el párrafo 35 es necesario atender al contenido del punto g) de los criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España.

Naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de control de calidad del encargo (Ref: Apartados 36-37)

A42. El informe del encargo no se fecha antes de la finalización de la revisión de control de calidad del encargo. Sin embargo, la documentación de la revisión de control de calidad del encargo se puede completar después de la fecha del informe.

A43. La realización oportuna de la revisión de control de calidad en las etapas adecuadas durante el encargo, permite que las cuestiones significativas se resuelvan con prontitud y de un modo satisfactorio para el revisor de control de calidad del encargo en la fecha del informe o con anterioridad a la misma.

A44. La extensión de la revisión de control de calidad puede depender, entre otros, de la complejidad del encargo, de si se trata de una entidad cotizada y del riesgo de que el informe pueda no ser adecuado a las circunstancias. La realización de una revisión de control de calidad del encargo no reduce las responsabilidades del socio del encargo.

Revisión de control de calidad de un encargo de una entidad cotizada (Ref: Apartado 38)

A45. Otras cuestiones relevantes para la evaluación de los juicios significativos formuladas por el equipo del encargo que pueden considerarse en la revisión del control de calidad de una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada, incluyen:

- Los riesgos significativos identificados durante el encargo y las respuestas a dichos riesgos.
- Los juicios formulados, en especial por lo que respecta a la importancia relativa y a los riesgos significativos.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.
- Las cuestiones que han de comunicarse a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad y, en su caso, a otras partes tales como los organismos reguladores.

Estas otras cuestiones, dependiendo de las circunstancias, también pueden resultar aplicables en el caso de revisiones de control de calidad de encargos de auditoría de estados financieros de otras entidades, así como de revisiones de estados financieros.

A efectos de la aplicación del requerimiento contenido en el párrafo 38 es necesario atender al contenido del punto g) de los criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España

Consideraciones específicas para las entidades de auditoría del sector público

A46. Apartado suprimido.

Criterios para la selección de revisores de control de calidad de los encargos

Especialización técnica, experiencia y autoridad suficientes y adecuadas
(Ref: Apartado 39(a))

A47. Lo que se entiende por especialización técnica, experiencia y autoridad suficientes y adecuadas depende de las circunstancias del encargo. Por ejemplo, el revisor de control de calidad del encargo para una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada, probablemente es una persona con la experiencia y autoridad suficientes y adecuadas para actuar como socio del encargo en una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada.

Consultas al revisor de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 39(b))

A48. El socio del encargo puede consultar al revisor de control de calidad del encargo durante el desarrollo del mismo, por ejemplo, con el fin de establecer que un juicio realizado por el socio del encargo será aceptable para el revisor de control de calidad del encargo. La realización de dichas consultas evita que surjan diferencias de opinión en la etapa final del encargo y no compromete, necesariamente, la elegibilidad del revisor de control de calidad del encargo para desempeñar dicha función. Cuando la naturaleza y extensión de las consultas se convierten en significativas, la objetividad del revisor puede verse comprometida salvo que tanto el equipo del encargo como el revisor tomen precauciones para preservar la objetividad del revisor. Cuando no sea posible, puede nombrarse a otra persona de la firma de auditoría o a una persona externa debidamente cualificada para desempeñar la función bien de revisor de control de calidad del encargo, bien de la persona a la que se consulta en relación con el encargo.

Objetividad del revisor de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 40)

A49. Se requiere que la firma de auditoría establezca políticas y procedimientos diseñados para preservar la objetividad del revisor de control de calidad del encargo. En consecuencia, dichas políticas y procedimientos aseguran que el revisor de control de calidad del encargo:

- No es seleccionado, cuando ello sea factible, por el propio socio del encargo;
- No participa de ninguna otra forma en el encargo, durante el periodo sometido a revisión;
- No toma decisiones que corresponden al equipo del encargo; y
- No está sometido a otras consideraciones que pudieran amenazar la objetividad del revisor.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A50. Cabe la posibilidad de que no resulte factible, en el caso de firmas de auditoría que cuentan con un número reducido de socios, que el socio del encargo no participe en la selección del revisor de control de calidad. Cuando un profesional ejerciente individual o una firma de auditoría de pequeña dimensión identifiquen encargos que requieren una revisión de control de calidad, se pueden contratar personas externas debidamente cualificadas. Como alternativa, algunos profesionales ejercientes individuales o las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden considerar adecuado recurrir a otras firmas de auditoría para facilitar las revisiones de control de calidad de los encargos. Cuando la firma de auditoría contrata a personas externas debidamente cualificadas, se aplican los requerimientos de los apartados 39-41 y las guías de los apartados A47-A48.

Consideraciones específicas para las organizaciones de auditoría del sector público

A51. Apartado suprimido.

Diferencias de opinión (Ref: Apartado 43)

A52. Los procedimientos eficaces fomentan la identificación de diferencias de opinión en una fase temprana, proporcionan guías claras, en relación con los pasos que deben seguirse a partir de ese momento, y requieren documentación con respecto a la resolución de las diferencias y a la implementación de las conclusiones alcanzadas.

A53. Los procedimientos para resolver dichas diferencias pueden incluir consultas a otro profesional ejerciente u a otra firma de auditoría, o a un organismo profesional o regulador.

Documentación del encargo

Finalización de la compilación del archivo final del encargo (Ref: Apartado 45)

A54. La normativa legal o regulatoria puede prescribir el plazo en el que debe estar terminada la compilación del archivo final del encargo para determinados tipos de encargos. En el caso de que la normativa legal o regulatoria no prescriba dicho plazo, el apartado 45 requiere que la firma de auditoría establezca un plazo que refleje la necesidad de terminar oportunamente la compilación del archivo final del encargo. Tratándose de una auditoría, por ejemplo, el plazo no debería ser superior a 60 días después de la fecha del informe de auditoría.

A55. Cuando se emiten dos o más informes con respecto a la misma información sobre la materia objeto de análisis de una entidad, las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a los plazos para la terminación de la compilación del archivo final del encargo consideran cada informe como si se tratara de un encargo diferente. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando la firma de auditoría emite un informe de auditoría sobre la información financiera de un componente para la conso-

lidación del grupo y, en una fecha posterior, un informe de auditoría sobre la misma información financiera para una auditoría obligatoria.

Confidencialidad, custodia segura, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación de los encargos (Ref: Apartado 46)

A56. Los requerimientos de ética aplicables obligan al personal de la firma de auditoría a preservar en todo momento la confidencialidad de la información contenida en la documentación de los encargos, salvo que se haya recibido una autorización específica por parte del cliente para revelar la información, o exista un deber legal o profesional de hacerlo. La normativa legal o regulatoria específica puede imponer obligaciones adicionales al personal de la firma de auditoría de preservar la confidencialidad del cliente, en especial cuando se trata de datos de naturaleza personal.

A los efectos de la aplicación de párrafo anterior se atenderá al contenido del artículo 25 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

A57. Independientemente de si la documentación del encargo está en papel, formato electrónico o en otro medio, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de los datos subyacentes pueden verse comprometidas si la documentación se puede modificar, añadir o borrar sin el conocimiento de la firma de auditoría, o si se puede extraviar o dañar de manera definitiva. En consecuencia, la firma de auditoría, al diseñar e implementar los controles para impedir una modificación no autorizada o la pérdida de la documentación de un encargo, puede incluir aquellos que:

- Permitan la determinación de la fecha en la que se creó, modificó o revisó la documentación del encargo, así como la persona que lo hizo;
- Protejan la integridad de la información en todas las etapas del encargo, en especial cuando la información se comparta dentro del equipo del encargo o se transmita a otras partes a través de internet;
- Impidan los cambios no autorizados en la documentación del encargo; y
- Permitan el acceso a la documentación del encargo por parte del equipo del encargo, así como de otras personas autorizadas cuando resulte necesario para que puedan cumplir adecuadamente sus responsabilidades.

A58. Los controles que la firma de auditoría diseñe e implemente para preservar la confidencialidad, la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos pueden incluir los siguientes:

- La utilización de una clave de acceso por parte de los miembros del equipo del encargo para restringir a los usuarios autorizados el acceso a la documentación electrónica de un encargo.
- Rutinas adecuadas de realización de copias de seguridad de la documentación electrónica del encargo en las etapas que resulten apropiadas durante el encargo.
- Procedimientos para distribuir adecuadamente la documentación del encargo a los miembros del equipo al inicio del encargo, para procesarla durante el encargo y para recopilarla al final del encargo.

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

- Procedimientos para restringir el acceso a la documentación del encargo en formato impreso, así como para permitir su adecuada distribución y la confidencialidad del archivo de la misma.

A59. Por razones prácticas, la documentación original en formato papel puede ser escaneada electrónicamente para su inclusión en los archivos del encargo. En tal caso, los procedimientos de la firma de auditoría diseñados para preservar la confidencialidad, la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación pueden incluir requerir al equipo del encargo que:

- Genere copias escaneadas que reflejen el contenido íntegro de la documentación original en papel, incluidas las firmas autógrafas, las referencias cruzadas y las anotaciones;
- Integre las copias escaneadas en los archivos del encargo, incluidas la referenciación y la firma de las copias escaneadas, según corresponda; y
- Permita que las copias escaneadas sean recuperadas y se puedan imprimir, cuando sea necesario.

Pueden existir razones normativas u otros motivos para que la firma de auditoría conserve en papel la documentación original que haya sido escaneada.

Conservación de la documentación del encargo (Ref: Apartado 47)

A60. Las necesidades de conservación de la documentación de los encargos por parte de la firma de auditoría y el plazo de la misma, variarán según la naturaleza del encargo y las circunstancias de la firma de auditoría, por ejemplo, cuando la documentación del encargo sea necesaria para proporcionar un registro de las cuestiones de significatividad permanente para los encargos futuros. El periodo de conservación también puede depender de otros factores, como por ejemplo, si la normativa legal o regulatoria local prescribe periodos de conservación específicos para determinados tipos de encargos, o si, en ausencia de requerimientos normativos específicos, existen periodos de conservación generalmente aceptados.

A los efectos de la aplicación del párrafo anterior se atenderá al contenido del artículo 24 y 25 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

A61. En el caso específico de los encargos de auditoría, por lo general el periodo de conservación no debería ser inferior a cinco años desde la fecha del informe de auditoría o, en caso de que tenga una fecha posterior, desde la fecha del informe de auditoría del grupo.

A los efectos de la aplicación del párrafo anterior se atenderá al contenido del artículo 24 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

A62. Entre los procedimientos adoptados por una firma de auditoría para la conservación de la documentación de los encargos, se incluyen los que permiten cumplir los requerimientos del apartado 47 durante el periodo de conservación, por ejemplo, para:

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

- Permitir la recuperación y el acceso a la documentación de los encargos durante el periodo de conservación, en especial en el caso de la documentación electrónica, ya que la tecnología utilizada puede cambiar con el paso del tiempo.
- Proporcionar, en su caso, un registro de los cambios efectuados en la documentación de los encargos después de que hayan sido terminados los archivos de los mismos; y
- Permitir el acceso y la revisión, por parte de terceros externos autorizados, de la documentación de los encargos específicos con fines de control de calidad o con otros propósitos.

Propiedad de la documentación de los encargos

A63. Salvo disposición normativa legal o regulatoria en contrario, la documentación de los encargos es propiedad de la firma de auditoría. La firma de auditoría puede, de manera discrecional, poner a disposición de los clientes partes de la documentación de un encargo, o resúmenes de la misma, siempre que dicha revelación no menoscabe la validez del trabajo realizado o la independencia de la firma de auditoría o de su personal.

Seguimiento

Seguimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 48)

A64. El propósito de la realización de un seguimiento del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad consiste en proporcionar una evaluación:

- Del cumplimiento de las normas profesionales y de los requerimientos normativos aplicables.
- De que el sistema de control de calidad ha sido adecuadamente diseñado e implementado eficazmente; y
- De que se han aplicado adecuadamente las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, de tal forma que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos sean adecuados a las circunstancias.

A65. La consideración y la evaluación continuados del sistema de control de calidad incluye cuestiones como las siguientes:

- Análisis de:
 - Los nuevos desarrollos de las normas profesionales y de los requerimientos normativos aplicables, así como, en su caso, del modo en el que se reflejan en las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría.
 - La confirmación escrita del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos sobre la independencia;
 - La formación profesional continua, incluida la formación práctica; y
 - Las decisiones relacionadas con la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos.

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

- Determinación de las medidas correctoras que se han de tomar y de mejoras al sistema que se han de realizar, incluida la retroalimentación de las políticas y de los procedimientos de la firma de auditoría en relación con la formación teórica y práctica.
- Comunicación, al personal de la firma de auditoría competente, de las debilidades identificadas en el sistema, en el grado de conocimiento del sistema o en el cumplimiento del mismo.
- Seguimiento por parte del personal de la firma de auditoría competente, con el fin de que se realicen con prontitud las modificaciones necesarias de las políticas y de los procedimientos de control de calidad.

A66. Las políticas y los procedimientos relativos a los ciclos de inspección pueden, por ejemplo, establecer un ciclo que cubra tres años. El modo en que se organiza el ciclo de inspección, incluido el momento de realización de la selección de los encargos individuales, depende de muchos factores, tales como:

- La dimensión de la firma de auditoría;
- El número y la localización geográfica de las oficinas.
- Los resultados de anteriores procedimientos de seguimiento.
- El nivel de autoridad tanto del personal como de las oficinas (por ejemplo, si las oficinas están autorizadas para realizar sus propias inspecciones o si sólo puede hacerlo la oficina principal).
- La naturaleza y la complejidad de las actividades y de la organización de la firma de auditoría.
- Los riesgos asociados de los clientes de la firma de auditoría y de encargos concretos.

A67. El proceso de inspección incluye la selección de los encargos individuales, algunos de los cuales pueden ser seleccionados sin notificación previa al equipo del encargo. Para determinar la extensión de las inspecciones, la firma de auditoría puede tener en cuenta el alcance o las conclusiones de un programa de inspección externa independiente. Sin embargo, un programa de inspección externa independiente no sustituye al programa interno de seguimiento propio de la firma de auditoría.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A68. En el caso de firmas de auditoría de pequeña dimensión, los procedimientos de seguimiento pueden tener que ser realizados por las personas responsables del diseño e implementación de las políticas y procedimientos de control interno de la firma de auditoría, o que participen en la revisión de control de calidad de los encargos. Una firma de auditoría que cuente con un número de personas limitado puede elegir recurrir a una persona externa debidamente cualificada, o a otra firma de auditoría, para llevar a cabo las inspecciones de los encargos y otros procedimientos de seguimiento. Como alternativa, la firma de auditoría puede llegar a acuerdos para compartir recursos con otras organizaciones adecuadas para facilitar las actividades de seguimiento.

Comunicación de las deficiencias (Ref: Apartado 50)

A69. No es necesario que, al informar sobre deficiencias identificadas a personas distintas de los correspondientes socios de los encargos, se incluya una identificación de los encargos específicos de los que se trata, aunque, en algunos casos, dicha identificación puede resultar necesaria para el correcto cumplimiento de las responsabilidades de las personas que no sean los socios de los encargos.

Quejas y denuncias

Fuentes de las quejas y denuncias (Ref: Apartado 55)

A70. Las quejas y denuncias (excluidas las que son claramente insustanciales) pueden provenir de dentro o de fuera de la firma de auditoría. Pueden ser realizadas por personal de la firma de auditoría, por clientes o por otros terceros. Pueden ser recibidas por miembros de los equipos de los encargos o por otro personal de la firma de auditoría.

Políticas y procedimientos de investigación (Ref: Apartado 56)

A71. Las políticas y procedimientos establecidos en relación con la investigación de las quejas y denuncias pueden incluir, por ejemplo, que el socio que supervisa la investigación:

- Tenga experiencia suficiente y adecuada;
- Tenga autoridad dentro de la firma de auditoría; y
- No participe de ningún otro modo en el encargo.

Si es necesario, el socio que supervisa la investigación puede involucrar a los asesores jurídicos.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A72. Puede que no sea factible, en el caso de firmas de auditoría que cuenten con un número reducido de socios, que el socio que supervisa la investigación no participe en el encargo. Las firmas de auditoría de pequeña dimensión y los profesionales ejercientes individuales pueden recurrir a los servicios de una persona externa debidamente cualificada, o a otra firma de auditoría, para que realice la investigación de las quejas y denuncias.

Documentación del sistema de control de calidad (Ref: Apartado 57)

A73. La forma y el contenido de la documentación que evidencia el funcionamiento de cada uno de los elementos del sistema de control de calidad es una cuestión de juicio y depende de un cierto número de factores, entre los que se incluyen los siguientes:

- La dimensión de la firma de auditoría y el número de oficinas.
- La naturaleza y la complejidad de las actividades y de la organización de la firma de auditoría.

2.2.1. NORMA SOBRE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

Por ejemplo, las firmas de auditoría de gran dimensión pueden utilizar bases de datos electrónicas para documentar cuestiones como las confirmaciones de independencia, las evaluaciones del desempeño y los resultados de las inspecciones de seguimiento.

A74. Una documentación adecuada relativa al seguimiento incluye, por ejemplo:

- Procedimientos de seguimiento, incluido el procedimiento para la selección de encargos terminados que han de ser inspeccionados.
- Un registro de la evaluación:
- De la adopción de las normas profesionales y de los requerimientos normativos aplicables;
- De que el sistema de control de calidad ha sido adecuadamente diseñado e implementado eficazmente; y
- De que se han aplicado adecuadamente las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, de tal modo que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos sean adecuados en las circunstancias.
- La identificación de las deficiencias detectadas, una evaluación de su efecto y del fundamento para la determinación, en su caso, de las medidas adicionales que son necesarias.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A75. Las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden utilizar métodos más informales para la documentación de sus sistemas de control de calidad, tales como notas manuscritas, listados de comprobaciones y formularios.

2.3.	Normas técnicas sobre trabajos relacionados con la auditoría de cuentas	1005
2.3.1.	Norma técnica de elaboración del informe especial requerido por la orden del ministerio de economía y hacienda de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991, sobre información periódica de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en bolsas de valores RESOLUCIÓN de 28 de julio de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Informe Especial requerido por la Orden Ministerial de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991. (BOE de 23 de septiembre) (BOICAC nº 17/Julio 1994)	1007
2.3.2.	Norma técnica de elaboración del informe especial y complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguro, solicitado por la dirección general de seguros RESOLUCIÓN de 1 de diciembre de 1994, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial y Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguro, solicitado por la Dirección General de Seguros (BOE de 7 de marzo de 1995) (BOICAC nº 19/Diciembre 1994)	1021
2.3.3.	Norma técnica de elaboración del informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las cooperativas con sección de crédito solicitado por determinadas entidades supervisoras RESOLUCIÓN de 5 de diciembre de 1995 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito solicitado por determinadas Entidades Supervisoras Públicas. (BOE 4 de mayo de 1996) (BOICAC nº 24/Febrero 1996)	1051
2.3.4.	Norma técnica sobre el informe especial requerido por el artículo 3.6 del real decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, conforme a la redacción dada por el real decreto 1412/2001 RESOLUCIÓN de 25 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el informe especial requerido por el artículo 3.6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, conforme a la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001. (BOE 2 de agosto de 2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003).....	1069

2.3. NORMAS TÉCNICAS SOBRE TRABAJOS RELACIONADOS CON LA AUDITORÍA DE CUENTAS

2.3.5. **Norma técnica sobre el informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas (artículo 20.5 del real decreto 1251/1999)**

RESOLUCIÓN de 26 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas (artículo 20.5 del Real Decreto 1251/1999). (BOE 2 de agosto de 2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003)... 1077

2.3.6. **Norma técnica de auditoría de elaboración del informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de crédito**

RESOLUCIÓN de 1 de marzo de 2007 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de Crédito. (BOE 27 de junio de 2007) (BOICAC nº 69/Marzo 2007)..... 1085

2.3.7. **Norma Técnica de Auditoría de elaboración del informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las empresas de servicios de inversión y sus grupos**

RESOLUCIÓN de 7 de julio de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos. (BOE 17 de septiembre de 2010) (BOICAC nº 82/Junio 2010) 1115

2.3.1. Resolución de 28 de julio de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Informe Especial requerido por la Orden Ministerial de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991, sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores¹.

(BOE de 23 de septiembre) (BOICAC nº 17/Julio 1994)

Esta Norma Técnica ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 16 de diciembre de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre Informe Especial requerido por la Orden Ministerial de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991, sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores. (BOE de 13 de febrero de 1993, Corrección de erratas en BOE de 8 de mayo) (BOICAC nº 11/Diciembre 1992, Corrección de erratas en BOICAC nº 12/Marzo 1993).
- Resolución de 28 de julio de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Informe Especial requerido por la Orden Ministerial de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991, sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores. (BOE de 23 de septiembre) (BOICAC nº 17/Julio 1994).

Las Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 18 de enero de 1991 y de 30 de septiembre de 1992 determinan la información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores estableciéndose que los auditores emitan un informe especial que deberá regularse a través de las correspondientes normas técnicas.

A estos efectos, por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 16 de diciembre de 1992, (BOE de 13 de febrero de 1993), se procedió a efectuar el anuncio de la Norma Técnica correspondiente, para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2. de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas².

¹ Órdenes Ministeriales derogadas por el Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre, por el que se desarrolla la ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en relación con los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado de la Unión Europea.

² En la actualidad art. 6 del TRLAC.

Una vez transcurrido dicho plazo, en el cual se ha procedido a la publicación por la CNMV de su circular 3/1994 de 8 de junio, el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de España han remitido la mencionada norma a este Instituto para su publicación definitiva, en consecuencia, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas dispone:

Primero: La publicación de la Norma Técnica sobre el informe especial requerido por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991, que se incorpora como Anexo a la presente Resolución.

Segundo: La mencionada Norma es de obligado cumplimiento, por todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos objeto de la norma que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

A N E X O

Norma Técnica sobre el informe especial requerido por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991, sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores.

1. NORMATIVA LEGAL APLICABLE³

Orden de 18 de enero de 1991 sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores.

El artículo 35 de la Ley 24/1988, de 25 de julio, del Mercado de Valores, al que ha dado nueva redacción el artículo 58 de la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, encomienda al Ministerio de Economía y Hacienda la determinación del contenido de las informaciones que las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales han de hacer públicas con carácter trimestral y semestral. La presente Orden concreta dicho contenido en relación con las Entidades que tengan valores admitidos a negociación en las Bolsas de Valores, imponiendo, en línea con lo que el precepto legal dispone, un grado de detalle notablemente inferior para las informaciones trimestrales.

Al fijar el contenido de las informaciones se ha tenido muy presente el nuevo marco contable, y en particular los trabajos que han culminado con la aprobación del nue-

³ Disposiciones derogadas por el Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre, por el que se desarrolla la ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en relación con los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado de la Unión Europea.

vo *Plan General de Contabilidad*, diferenciando entre distintos tipos de Entidades en función de la naturaleza de su actividad. Asimismo, debe ser subrayada la preocupación por conseguir una estructura de dicho contenido que haga la información fácilmente comprensible. Puede destacarse, igualmente, la inclusión entre las informaciones a suministrar de un preciso catálogo de los hechos relevantes o significativos que puedan haberse producido durante los períodos en cada caso considerados.

Por su carácter de complemento indispensable, la presente Orden también fija los plazos de remisión de las informaciones trimestrales y semestrales y las modalidades que habrá de revestir su publicidad, cuya suficiencia resulta imprescindible para la consecución del fin perseguido por la Ley.

En su virtud, de acuerdo con el Consejo de Estado, dispongo:

Primero. 1. Las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en las Bolsas de Valores deberán remitir a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a las Sociedades Rectoras de las Bolsas en las que los mismos se negocien, en la forma prevista en la presente Orden, la información trimestral y semestral que en ella se determina. Tal información será pública en los términos previstos en el apartado undécimo siguiente.

Segundo. La información semestral se referirá al período comprendido entre el inicio del ejercicio y el último día de cada semestre natural y será objeto de remisión no más tarde de los días 1 de marzo y 1 de septiembre de cada año o, si alguno de estos fuere inhábil, del inmediato hábil siguiente.

Tercero. 1. El contenido de la información semestral será el que resulte, según el tipo de Entidad, del modelo aplicable de entre los incluidos en el anexo 1 de la presente Orden. Tal modelo deberá cumplimentarse de conformidad con las instrucciones que figuran en dicho anexo I.

2. En el caso de que en el momento en que se remita la información semestral referida al día 31 de diciembre de cada año los administradores hayan procedido ya a formular las cuentas anuales de conformidad con lo previsto en el artículo 171 de la Ley de Sociedades Anónimas o en otros preceptos legales que puedan ser de aplicación, los datos comprendidos en dicha información deberán coincidir exactamente con los reflejados en tales cuentas.

Cuarto. 1. Si formuladas las cuentas anuales y el informe de gestión por los administradores aparecen en ellos divergencias con respecto a la información semestral referida al 31 de diciembre ya remitida, deberán comunicar a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a las Sociedades Rectoras de las Bolsas de Valores afectadas las modificaciones que tales divergencias habrían determinado en dicha información semestral. Estas comunicaciones habrán de tener lugar dentro de los diez días hábiles siguientes a aquel en que los administradores formen las cuentas anuales.

Asimismo, siempre que el informe de auditoría de las cuentas anuales y del informe de gestión contuviera discrepancias o salvedades con respecto a la información semestral remitida referida al 31 de diciembre, corregida en su caso como consecuencia de las divergencias comunicadas conforme al número anterior, deberá dirigirse a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a las Sociedades Rectoras de las Bolsas de Valores afectadas comunicación expresiva de las modificaciones a que tales discrepan-

cias o salvedades habrían dado lugar en dicha información semestral. Estas comunicaciones habrán de producirse dentro de los diez días hábiles siguientes a aquel en que tenga lugar la emisión del informe de auditoría.

Orden de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991 sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsa.

La Orden de 18 de enero de 1991 sobre información periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores, dictada en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, determinó el contenido de las informaciones que las Entidades mencionadas han de hacer públicas con carácter trimestral y semestral.

Dicha Orden coadyuvó a la mejor difusión de la información sobre la situación económica de las citadas Entidades, estableciendo para su presentación modelos que, adaptados al nuevo Plan General de Contabilidad, resultan de fácil comprensión.

La experiencia muestra, sin embargo, que los informes de auditoría sobre los estados financieros anuales de las Sociedades con valores admitidos a negociación contienen a menudo numerosas salvedades, cuya incidencia en la información periódica que dichas Sociedades deben publicar resulta desconocida para los destinatarios de ésta hasta la publicación del siguiente informe de auditoría anual.

En aquellos casos en los que el informe de auditoría no haya sido favorable, resulta, pues, preciso que a la información sobre el primer semestre del ejercicio se incorpore informe del auditor, que deberá explicar la incidencia de las salvedades formuladas a las cuentas anuales.

En su virtud, de acuerdo con el Consejo de Estado, dispongo:

Norma única. *Se incorporan a la Orden de 18 de enero de 1991, sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores, tres nuevos números con el siguiente texto:*

«Decimotercero. *Cuando el informe de auditoría emitido sobre las cuentas anuales de las Entidades a las que se refiere la presente Orden contuviese una opinión con salvedades, cuantificadas o no, o la opinión del auditor fuese adversa, o denegase la opinión, las citadas entidades deberán recabar de sus auditores un informe especial, que se adjuntara a la información del primer semestre siguiente, y que contendrá, al menos, la siguiente información:*

- a) En el supuesto de que hayan sido corregidas o despejadas las salvedades formuladas a las cuentas anuales del último ejercicio, deberá ponerse de manifiesto esta circunstancia, así como la incidencia que tienen las correcciones introducidas con tal motivo sobre la información periódica del ejercicio en curso.*
- b) En el supuesto de persistir las causas que dieron lugar a la opinión con salvedades —incluidas la denegación de opinión y la opinión adversa— se hará constar expresamente dicha circunstancia, así como los efectos que se derivarían de haber incorporado tales salvedades en los resultados y, en su caso, en los fondos propios que figuran en la información periódica del ejercicio en curso.*

Decimocuarto. *Lo indicado en el número anterior no será de aplicación cuando, como consecuencia del informe de auditoría, se hubieran elaborado nuevas cuentas anuales y la opinión del auditor sobre ellas fuera favorable.*

En este caso, la ampliación del informe de auditoría que se deberá elaborar de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 210.2 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, se deberá remitir a la Comisión Nacional del Mercado de Valores para su incorporación al correspondiente Registro público.

Decimoquinto. *Las normas técnicas que deberán aplicarse para la realización de los informes a que se refieren los dos números precedentes de la presente Orden, se elaborarán de conformidad con lo dispuesto en los artículos 17 y siguientes del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.»*

Circular 3/1994, de 8 de junio, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores por la que se modifican los modelos de información pública periódica de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores.⁴

De conformidad con lo previsto en el artículo 35 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 18 de enero de 1991 sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores, determinó el contenido de las informaciones que las mencionadas Entidades deben hacer público, con carácter trimestral y semestral, los plazos para su remisión, así como las modalidades que habrá de revestir su publicidad, aprobando los modelos correspondientes a la información trimestral y semestral aplicables a los diferentes tipos de Entidades en función de la naturaleza de su actividad.

La Disposición Adicional Tercera de la Orden habilitaba a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, previo informe del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para modificar, en aspectos formales o de detalle, los modelos comprendidos en los Anexos de la misma, así como para introducir en ellos cuantas alteraciones tengan por objeto su adaptación a las modificaciones que puedan producirse en la normativa contable.

Haciendo uso de la mencionada habilitación, la presente Circular establece determinadas modificaciones en los modelos de información pública periódica actualmente

⁴ Circular modificada por las siguientes circulares:

- Circular 2/2002, de 27 de noviembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, que modifica la Circular 3/1994, de 8 de junio, por la que se modifican los modelos de información pública periódica de entidades emisoras de valores admitidos a negociación en bolsas de valores (anexos modificados por la Circular 1/2005, de 1 de abril).
- Circular 1/2005, de 1 de abril, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por la que se modifican los modelos de información pública periódica de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores.

2.3.1. NT INFORME ESPECIAL ENTIDADES EMISORAS DE VALORES COTIZADOS

vigentes que, de acuerdo con la experiencia habida en su aplicación práctica, se estima que redundarán en una mayor adecuación entre las exigencias y obligaciones previstas en la Orden Ministerial y las establecidas con carácter general por la normativa contable, facilitando su cumplimiento a las Entidades emisoras, así como la interpretación, análisis y comprensión de la información pública periódica remitida por aquéllas.

En primer lugar, la Circular establece una modificación en la estructura formal de los modelos, incluyendo un apartado específico, tanto en la información semestral como trimestral, relativo a las bases de presentación y normas de valoración empleadas, donde deberán mencionarse y comentarse aquellos principios contables y normas de valoración de obligado cumplimiento que, excepcionalmente, no hubieran sido aplicados en la elaboración de la correspondiente información pública periódica, así como aquellos otros principios contables y normas de valoración que habiéndose empleado en la formulación de las últimas cuentas anuales, no lo hubieran sido en la elaboración de los datos contables trimestrales o de los estados financieros semestrales que se incluyen en la referida información pública periódica. La exigencia de esa información, que ya se recogía someramente dentro del apartado de hechos significativos en los modelos hasta ahora vigentes, se fundamenta en la necesaria adecuación a lo previsto en el Real Decreto 1643/1889, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en el cual, ya al regular las Normas de elaboración de las cuentas anuales, se señala expresamente que los estados financieros intermedios se presentarán con la forma y los criterios establecidos para aquéllas.

.....

Bajo la denominación «Informe especial de los auditores» se establece un nuevo apartado en los modelos de información pública periódica semestral, con objeto de adecuar su contenido a lo previsto en el número decimotercero de la Orden Ministerial de 18 de enero de 1991, que exige la presentación, junto con la información correspondiente al primer semestre siguiente al cierre de cada ejercicio anual, de un informe especial elaborado por los auditores de cuentas, en aquellos casos en que el informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio inmediato anterior, hubiere denegado la opinión, o contuviere una opinión adversa o con salvedades. La inclusión de dicho apartado se dirige, en definitiva, a posibilitar y facilitar a las entidades emisoras el cumplimiento de la referida obligación, de conformidad con lo previsto en la Orden Ministerial de 30 de septiembre de 1992, por la que se modifica en este punto la Orden de 18 de enero de 1991 y en las Normas Técnicas de Auditoría que se establezcan al respecto.

Por último, y en el apartado relativo a la identificación de la persona que firma y asume la responsabilidad de la información pública periódica, se incluye, junto con la mención del cargo que desempeña, la necesidad de hacer constar los datos correspondientes a los poderes o facultades en virtud de los cuales ostenta la representación de la Sociedad.

Para una mayor facilidad, la presente Circular incluye como Anexos los modelos completos para la cumplimentación de la información pública periódica de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores, recogándose en los mismos las modificaciones señaladas.

En su virtud, previos los preceptivos informes del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y del Comité Consultivo, el Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, en su reunión del día 8 de junio de 1994 ha dispuesto:

Norma Primera.- Modificación de los modelos de información semestral de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación oficial en Bolsas de Valores.

Los modelos de información pública periódica semestral, aplicables según los diferentes tipos de Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores, recogidos en el Anexo I de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 18 de enero de 1991, quedan modificados de acuerdo con lo previsto en el Anexo I de la presente Circular, debiendo cumplimentarse de conformidad con las instrucciones que figuran en el mismo.

ANEXO I
Información semestral

«XII. INFORME ESPECIAL DE LOS AUDITORES.

(Este apartado solo deberá ser completado en la información correspondiente al I Semestre del ejercicio siguiente al último cerrado y auditado, y será de aplicación para aquellas sociedades emisoras que, de conformidad con lo previsto en el apartado decimotercero de la Orden Ministerio de 18 de enero de 1991, resulten obligadas a la presentación de un informe especial de sus auditores de cuentas, cuando el informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio inmediato anterior hubiera denegado la opinión o contuviera una opinión adversa o con salvedades. En el mismo, se incluirá la mención de que se adjunta como anexo de la información semestral el referido informe especial de los auditores de cuentas, así como la reproducción de la información o manifestaciones aportadas o efectuadas por los Administradores de la Sociedad sobre la situación actualizada de las salvedades incluidas por el auditor en su informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio anterior y que, de conformidad con las Normas Técnicas de Auditoría aplicables, hubiere servido de base para la elaboración del mencionado informe especial).»

2. OBJETO DE ESTA NORMA.

El objeto de esta norma es regular las actuaciones profesionales del auditor de cuentas que tengan por finalidad la emisión de un informe especial que, de acuerdo con el contenido de la Orden Ministerial de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991 sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsa, versará sobre la situación actualizada de las salvedades que se incluyeron en el informe de auditoría correspondiente a las cuentas anuales del ejercicio inmediatamente anterior, manifestada por los administradores, y su incidencia en la información periódica del ejercicio en curso.

3. PRINCIPIOS QUE HAN DE REGIR LA ACTUACIÓN DEL AUDITOR.

El objetivo del auditor será obtener, mediante los procedimientos que éste entienda más adecuados en cada circunstancia, la evidencia relativa a la situación actualizada al término del primer semestre del ejercicio de las circunstancias que dieron lugar a las salvedades (incluso las no cuantificables) que fueron oportunamente expresadas como tales por el auditor en su informe de auditoría sobre las cuentas anuales del ejercicio anterior.

Los auditores deberán solicitar de los administradores información por escrito de la situación actualizada de las salvedades que fueron incluidas por los auditores en su informe sobre las cuentas anuales del ejercicio inmediatamente precedente, de acuerdo a lo establecido en la Circular 3/1994, de 8 de junio⁵, de la CNMV que desarrolla la Orden de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991 sobre información pública periódica de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsa⁶.

El alcance de este trabajo especial no incluye la realización de los procedimientos habitualmente requeridos por las normas de auditoría en la ejecución de un trabajo de auditoría de cuentas anuales y, por consiguiente, no proporciona al auditor el conocimiento de los aspectos significativos que suelen ponerse de manifiesto en el curso de una auditoría, ni permite asegurar que todos los asuntos relevantes hayan sido identificados y adecuadamente considerados por el auditor en este informe especial.

4. PROCEDIMIENTOS QUE EL AUDITOR DEBERÁ APLICAR.

El auditor de cuentas encargado de emitir el informe especial a que hace referencia esta norma deberá aplicar los siguientes procedimientos:

1. Obtener la información semestral que la legislación exige sea preparada por el(los) responsable(s) de esa entidad que firma(n) dicha información.
2. Obtener la información escrita de los administradores sobre la situación actualizada al cierre del semestre de las salvedades incluidas en el informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio inmediato anterior, a que se refiere el anexo XII de la Circular 3/1994, de 8 de junio⁷, de la CNMV que desarrolla

⁵ Ver las modificaciones a esta Circular introducidas por la:

— Circular 2/2002, de 27 de noviembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, que modifica la Circular 3/1994, de 8 de junio, por la que se modifican los modelos de información pública periódica de entidades emisoras de valores admitidos a negociación en bolsas de valores (anexos modificados por la Circular 1/2005, de 1 de abril).

— Circular 1/2005, de 1 de abril, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por la que se modifican los modelos de información pública periódica de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores.

⁶ Órdenes Ministeriales derogadas por el Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre que desarrolla la ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

⁷ Ver las modificaciones a esta Circular introducidas por la:

— Circular 2/2002, de 27 de noviembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, que modifica la Circular 3/1994, de 8 de junio, por la que se modifican los modelos de información pública

2.3.1. NT INFORME ESPECIAL ENTIDADES EMISORAS DE VALORES COTIZADOS

la Orden de 18 de enero de 1991 sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores.

3. Comprobar que la información escrita de los administradores es suficiente y pertinente para poder emitir por los auditores el informe requerido.
4. Comprobar que la citada información escrita de los administradores se encuentra libre de errores significativos, llevando a cabo para ello las pruebas necesarias, tales como por ejemplo la verificación de los asientos contables correctivos de los ajustes indicados como necesarios en el informe del auditor de las cuentas anuales del ejercicio inmediatamente precedente, constatación de la información actualizada para la eliminación de incertidumbres, análisis de la información facilitada por la Sociedad para eliminar las salvedades no cuantificadas en el informe de auditoría, etc.

5. Aplicar procedimientos analíticos, diseñados especialmente para identificar aquellos aspectos de gran significación que pudieran aportar información de contraste adicional, confirmatoria o no, respecto al contenido de la información semestral de los administradores relativa a la evolución de las salvedades de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio precedente.

En particular, estos procedimientos incluirán como mínimo la comparación de los resultados, netos en cada caso del efecto de las salvedades de auditoría identificadas y cuantificadas, de las cuentas semestrales preparadas por las entidades en relación con las de igual período del ejercicio previo y con los de las cuentas anuales auditadas del ejercicio anterior y, en su caso, con los resultados presupuestados del período.

6. Leer las actas e informarse, en su caso, acerca de los acuerdos tomados en juntas de accionistas, reuniones del consejo de administración, comité de dirección, etc., por todo el período que va hasta la fecha de emisión del informe especial a que esta norma hace referencia, para detectar si existen hechos que tengan efectos significativos sobre la actualización de las salvedades.
7. Considerar, en base a preguntas formuladas a los directivos con responsabilidad en temas financieros y contables, si la información semestral requerida por la CNMV se ha preparado de acuerdo con los principios y criterios contables establecidos en la Circular a estos efectos.
8. Como consecuencia de los procedimientos limitados aplicados, el auditor no estará capacitado para poder expresar su opinión profesional sobre la información semestral, por lo que no debe redactar el informe de manera que pueda interpretarse que se ha llegado a alguna conclusión a este respecto.

No obstante, si como consecuencia de los procedimientos previstos en esta norma fueran detectadas algunas deficiencias significativas en relación con la

blica periódica de entidades emisoras de valores admitidos a negociación en bolsas de valores (anexos modificados por la Circular 1/2005, de 1 de abril).

— Circular 1/2005, de 1 de abril, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por la que se modifican los modelos de información pública periódica de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores.

información contable a que la citada información semestral da complemento, el auditor deberá consignar dicha circunstancia en su informe especial sin que fuera necesario que dichas deficiencias sean cuantificadas.

La no obligatoriedad de cuantificar las conclusiones del auditor se justifica porque el alcance de su trabajo no resulta apropiado para obtener los elementos de juicio suficientes que permitan dicha cuantificación.

5. EFECTOS DEL INCUMPLIMIENTO POR LOS ADMINISTRADORES DE ELABORAR LA INFORMACIÓN A QUE SE REFIERE LA CIRCULAR 3/1994, DE 8 DE JUNIO, DE LA CNMV, QUE DESARROLLA LA ORDEN MINISTERIAL DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 1992⁸.

El incumplimiento por parte de los administradores de suministrar por escrito información completa y adecuada sobre el tratamiento en las cuentas semestrales de las circunstancias que dieron lugar a las salvedades de auditoría sobre las cuentas anuales del ejercicio precedente, así como cualquier impedimento en la información requerida por el auditor, deberá reflejarse adecuadamente en el informe especial, y en ningún caso el auditor se verá obligado a incorporar complementariamente la información omitida por los administradores.

En esas circunstancias, el auditor no debe extender su responsabilidad más allá de donde está justificado por los resultados de los procedimientos que ha podido aplicar satisfactoriamente, indicando, en su caso, las limitaciones existentes al no haber podido obtener la información requerida.

El auditor podrá denegar la emisión del informe cuando no haya obtenido la información escrita de los administradores a que se refiere la Circular 3/1994, de 8 de junio, de la CNMV que desarrolla la Orden Ministerial de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991 sobre información pública periódica de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores⁹. En este supuesto, el auditor remitirá una comunicación escrita a los administradores de la sociedad en la que se indicarán los motivos que impiden la emisión de dicho informe.

6. CONTENIDO DEL INFORME ESPECIAL.

Cuando el auditor sea requerido para llevar a cabo un trabajo de esta naturaleza deberá emitir un Informe Especial que reunirá las siguientes condiciones:

1. Identificarse como tal Informe Especial.
2. El informe se dirigirá a los administradores de la sociedad, para su posterior remisión a la CNMV.

⁸ Órdenes Ministeriales derogadas por el Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre que desarrolla la ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

⁹ Órdenes Ministeriales derogadas por el Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre que desarrolla la ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

2.3.1. NT INFORME ESPECIAL ENTIDADES EMISORAS DE VALORES COTIZADOS

3. Referir el tipo de opinión expresada en el informe de auditoría correspondiente al ejercicio anterior al de la información semestral, detallando las salvedades allí contenidas y la naturaleza de las mismas.
4. Adjuntar la información semestral, preparada por los administradores, prevista en la Circular 3/1994, de 8 de junio¹⁰, de la CNMV que desarrolla la Orden de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la Orden de 18 de enero de 1991 sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsa, incluyendo la información sobre la situación actualizada de las salvedades incluidas en el informe de auditoría del ejercicio inmediato anterior.
5. Incorporar una referencia a la norma técnica de auditoría que regula este tipo de actuaciones, e indicar que el alcance del trabajo no es el de una auditoría de cuentas anuales, por lo que no se expresa una opinión respecto del contenido de la información semestral preparada por los administradores de la entidad, ni sobre la posibilidad de que aplicando otros procedimientos adicionales, que se consideraran necesarios en estas circunstancias, hubiera sido posible identificar otros asuntos significativos.
6. Manifestar expresamente la situación actualizada de las salvedades recogidas en el informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio inmediatamente precedente, de la siguiente forma:
 - En el supuesto de que hayan sido corregidas o despejadas las salvedades formuladas a las cuentas anuales del último ejercicio, deberá ponerse de manifiesto esta circunstancia, así como la incidencia que tienen las correcciones introducidas con tal motivo sobre la información periódica del ejercicio en curso.
 - En el supuesto de persistir las causas que dieron lugar a la opinión con salvedades -incluidas la denegación de opinión y la opinión adversa- se hará constar expresamente dicha circunstancia, así como los efectos que se derivarían de haber incorporado tales salvedades en los resultados y, en su caso, en los fondos propios que figuran en la información periódica del ejercicio en curso.
7. Limitación de uso del Informe Especial a los fines previstos en la O.M. de 30 de septiembre de 1992¹¹.

¹⁰ Ver las modificaciones a esta Circular introducidas por la:

- Circular 2/2002, de 27 de noviembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, que modifica la Circular 3/1994, de 8 de junio, por la que se modifican los modelos de información pública periódica de entidades emisoras de valores admitidos a negociación en bolsas de valores (anexos modificados por la Circular 1/2005, de 1 de abril).
- Circular 1/2005, de 1 de abril, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por la que se modifican los modelos de información pública periódica de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores.

¹¹ Órdenes Ministeriales derogadas por el Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre que desarrolla la ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

MODELO DE INFORME ESPECIAL REQUERIDO POR LA O.M. DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 1992

A los Administradores de Sociedad XYZ, S.A., para su remisión a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Habiendo sido auditadas las cuentas anuales (consolidadas) de sociedad XYZ, S.A. correspondiente al ejercicio anual terminado el... de..... de 199. hemos (otros auditores han) emitido nuestro (el) informe de auditoría con fecha... de de 199., en el que (se expresaba) nuestra (una) opinión (incluir el tipo) que incorporaba las siguientes salvedades:

(transcribir literalmente todos los párrafos en los que se explicaban las salvedades)

De acuerdo con su solicitud, hemos analizado la información referida a la situación actualizada de las citadas salvedades y su incidencia en la información semestral adjunta de fecha ... de de 199., que ha sido preparada por, según lo requiere la OM de 30 de septiembre de 1992¹² y la Circular 3/1994, de 8 de junio, de la CNMV¹³ por la que se modifican los modelos de información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores.

(Adjuntamos como anexo del presente Informe la Carta de Manifestaciones de los administradores en la que se informa de la situación actualizada al cierre del semestre de las salvedades incluidas en el informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio precedente.)

Nuestro (El) análisis se ha realizado de acuerdo con la Norma Técnica establecida al efecto aprobada por Resolución de fecha..., que debido a su alcance, sustancialmente menor que el de una auditoría de cuentas, no permite expresar una opinión sobre la corrección del resto de la información semestral ni asegurar que, de haberse aplicado procedimientos de auditoría complementarios, no hubiésemos podido identificar otros asuntos significativos para llevar a su consideración. Adicionalmente, por este motivo, tampoco expresamos una opinión sobre la información financiera semestral. (Indicar fecha de las mismas).

Como resultado de nuestro análisis, les confirmamos que la información relativa a la salvedad ... anteriormente indicada, referente a la sociedad XXX o al Grupo consolidado, ha sido corregida totalmente en la Información Semestral adjunta, y su efecto en dicha información ha sido la siguiente: (detallar).

«En el supuesto de no haberse corregido total o parcialmente las salvedades del informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio precedente, el párrafo anterior se sustituirá por los siguientes: «Como resultado de nuestro análisis, les confirmamos que, en la Información semestral adjunta, al 30 de junio de 199..., no se han corregido o despejado totalmente (parcialmente) las salvedades (la salvedad..... anteriormente indicada) formuladas respecto a las Cuentas Anuales del último ejercicio cerrado.

¹² Órdenes Ministeriales derogadas por el Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre que desarrolla la ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

¹³ Ver las modificaciones a esta Circular introducidas por la:

- Circular 2/2002, de 27 de noviembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, que modifica la Circular 3/1994, de 8 de junio, por la que se modifican los modelos de información pública periódica de entidades emisoras de valores admitidos a negociación en bolsas de valores (anexos modificados por la Circular 1/2005, de 1 de abril).
- Circular 1/2005, de 1 de abril, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por la que se modifican los modelos de información pública periódica de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores.

2.3.1. NT INFORME ESPECIAL ENTIDADES EMISORAS DE VALORES COTIZADOS

En consecuencia, los efectos que se derivarían de haber incorporado las salvedades (la salvedad...) expuestas en los párrafos anteriores, supondrían una reducción (aumento) de los fondos propios que figuran en la información del I semestre de 199... de... millones de pesetas¹⁴.)»

(En caso que fuera necesario: Adicionalmente, debemos consignar que como consecuencia de los procedimientos limitados de revisión analítica que hemos llevado a cabo, hemos identificado las siguientes circunstancias que pudieran ser susceptibles de dar lugar a incidencias de importancia no cuantificadas respecto de las cuentas semestrales al .. de de 199.:)

Este informe especial ha sido preparado exclusivamente en cumplimiento de lo establecido en la OM de 30 de septiembre de 1992¹⁵ para el uso exclusivo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y no debe ser usado para ningún otro propósito.

Nombre de la sociedad de auditoría y/o del auditor.

Firma del auditor o socio responsable de este informe.

Fecha.

¹⁴ Euros.

¹⁵ Órdenes Ministeriales derogadas por el Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre que desarrolla la ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

2.3.2. Resolución de de 1 de diciembre de 1994, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial y Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguro, solicitado por la Dirección General de Seguros.

(BOE de 7 de marzo de 1995) (BOICAC nº 19/Diciembre 1994)

Esta Norma Técnica ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 14 de diciembre de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se somete a información pública la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial y Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguro, solicitado por la Dirección General de Seguros (BOE de 29 de diciembre de 1993) (BOICAC nº 15/Diciembre 1993).
- Resolución de de 1 de diciembre de 1994, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial y Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguro, solicitado por la Dirección General de Seguros (BOE de 7 de marzo de 1995) (BOICAC nº 19/Diciembre 1994).

Una vez transcurrido dicho plazo sin que se hayan presentado alegaciones o modificaciones a la citada Norma Técnica, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dispone:

Primero. La publicación de la Norma Técnica de Auditoría de elaboración del informe especial y complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguro, solicitado por la Dirección General de Seguros, que se incorpora como Anexo a la presente Resolución.

Segundo. La mencionada Norma es de obligado cumplimiento, por todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos objeto de la norma que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

NORMA TÉCNICA DE ELABORACIÓN DEL INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO AL DE AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES DE ENTIDADES DE SEGURO, SOLICITADO POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE SEGUROS

OBJETO DE ESTA NORMA

La Disposición Final Primera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹, establece que, cuando por disposiciones con rango de Ley se atribuyan a Órganos o Instituciones Públicas competencias de control o inspección sobre empresas o entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante Real Decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias.

En el marco del espíritu de colaboración entre autoridades supervisoras y auditores de cuentas reconocido por esta disposición, la Dirección General de Seguros solicita a la entidades de seguros que, como complemento de los informes de auditoría de cuentas anuales, se elabore un Informe Especial y Complementario con la finalidad de resumir los alcances de los trabajos de revisión y verificación de cuentas, así como, la aplicación de determinados procedimientos sobre cierta información útil para las funciones de supervisión de la Dirección General de Seguros.

Los aspectos contemplados en dicho Informe Especial y Complementario surgen del trabajo realizado para la emisión del Informe de Auditoría sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, y de los trabajos especiales requeridos por la Dirección General de Seguros indicados en la Sección Tercera de este Informe Complementario.

El objeto de esta Norma es regular la actuación profesional del auditor de cuentas en la emisión del citado Informe Especial y Complementario y el contenido de dicho informe.

La realización de este Informe del Auditor será a petición de los Administradores de la Entidad.

CONTENIDO DEL INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO

El Informe Especial y Complementario, cuyo modelo se incorpora a esta norma, constará de una parte introductoria, tres secciones y los anexos mencionados en la parte correspondiente de esta norma.

PARTE INTRODUCTORIA

Reunirá, necesariamente y como mínimo, las siguientes condiciones:

- Se identificará como tal Informe Especial y Complementario.
- Se dirigirá al Consejo de Administración de la entidad auditada, para su posterior remisión a la Dirección General de Seguros.

¹ En la actualidad Disposición Final Primera TRLAC.

2.3.2. NT INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO DE ENTIDADES DE SEGURO

- Identificará la fecha y tipo de opinión expresada en el informe de auditoría cuyo contenido complementa, y especificará que el Informe Especial y Complementario no modifica la opinión expresada en aquél.
- Manifestará que incluye la información solicitada por la Dirección General de Seguros a la entidad auditada e incluirá una referencia a la norma técnica que regula su preparación.
- Limitará la responsabilidad del auditor en cuanto al contenido del Informe Especial y Complementario e indicará que no se emite opinión sobre los trabajos requeridos por la propia Dirección General de Seguros.
- Limitará su exclusivo uso a los fines previstos en esta Norma y, por tanto, indicará que no debe ser publicado ni distribuido a terceros ajenos al Consejo de Administración y Dirección de la Entidad y a la Dirección General de Seguros.
- En el supuesto de tratarse de un Informe Especial y Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de una Sociedad obligada a consolidar, incluirá las secciones y apartados que se reflejan posteriormente, relativas a ella misma, más las secciones específicas referidas a las cuentas anuales consolidadas, incluidas en los puntos 1.2 (Situación Financiera Patrimonial de la Entidad/Grupo Consolidado) y punto 2.1 (Consolidación).

1. SECCION PRIMERA

Esta Sección se elaborará directamente por el auditor, bajo su responsabilidad, y contendrá la información solicitada por la Dirección General de Seguros y los procedimientos de auditoría utilizados para verificar la razonabilidad de las provisiones técnicas y las provisiones para insolvencias y para primas pendientes registradas por la Entidad, llevados a cabo como parte del trabajo de auditoría de las cuentas anuales de la entidad, consideradas en su conjunto.

Esta información se facilitará de acuerdo con el siguiente esquema:

- 1.1. Planteamiento de la auditoría.
 - 1.1.1. Planificación de la auditoría
 - 1.1.2. Control interno contable
 - 1.1.3. Evaluación de la importancia relativa. (Este apartado se adecuará, en cuanto sea pertinente, a lo dispuesto en las normas técnicas en vigor sobre importancia relativa).
- 1.2. Situación Financiero-Patrimonial de la Entidad/del Grupo Consolidado.
 - 1.2.1. Resumen de ajustes y reclasificaciones
 - 1.2.2. Margen de solvencia: Individual y consolidado
 - 1.2.3. Cobertura de provisiones técnicas
 - 1.2.4. Hechos posteriores al cierre de las cuentas anuales que puedan afectar a la situación financiero patrimonial.
- 1.3. Provisiones Técnicas.
 - 1.3.1. Provisión para riesgo en curso
 - 1.3.2. Provisiones matemáticas
 - 1.3.3. Provisiones para prestaciones

2.3.2. NT INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO DE ENTIDADES DE SEGURO

1.3.4. Provisión para desviación de siniestralidad

1.3.5. Otras provisiones técnicas

En todo caso, la comprobación de las provisiones matemáticas a que se refiere el apartado 1.3.2. se efectuará con el concurso de los servicios actuariales del auditor o, en su caso, con el de actuarios externos, debiéndose indicar esta circunstancia en el informe.

1.4. Provisión para insolvencias

2. SECCION SEGUNDA

La información a que se refiere esta Sección podrá mostrarse indistintamente en el cuerpo del Informe Especial y Complementario, en la memoria de las cuentas anuales de la entidad auditada/del grupo consolidado auditado, o en anexos específicos del Informe Especial y Complementario preparados a tal fin. En estos dos últimos casos, el Informe Especial y Complementario contendrá una referencia explícita al lugar (memoria o anexo) donde se muestra la información solicitada por la Dirección General de Seguros.

Con carácter general, la información a la que se refiere esta Sección II será preparada por la propia Entidad/grupo consolidado, bajo su responsabilidad, limitándose la responsabilidad del auditor a comprobar su razonabilidad, lo que, en su caso, se habrá tenido en cuenta en la opinión de auditoría.

Incluirá, con carácter complementario de la memoria de las cuentas anuales, la siguiente información de interés para la Dirección General de Seguros, de acuerdo con el siguiente esquema:

2.1. Consolidación

2.1.1. Ámbito de la consolidación

2.1.2. Comprobación de la información contable

2.1.3. Homogeneización de la información contable

2.1.4. Fondos de comercio

2.1.5. Diferencias activas en consolidación

2.1.6. Reserva en sociedades consolidadas

2.1.7. Valoración de participaciones puestas en equivalencia y consolidadas por integración proporcional.

2.1.8. Socios externos

2.2. Saldos y Transacciones con Partes Vinculadas

2.3. Situación Fiscal

3. SECCION TERCERA

Con carácter general, la información a la que se refiere esta Sección será preparada por la propia entidad/grupo consolidado, bajo su responsabilidad, limitándose la responsabilidad del auditor a aplicar los procedimientos definidos por la Dirección General de Seguros y que se detallan en el Apartado 3.2 de esta Norma.

Esta Sección incluirá información adicional solicitada por la Dirección General de Seguros, así como los resultados de la aplicación de los procedimientos específicos de revisión aplicados sobre dicha información, que se detallan en el apartado 3.2 de esta

Norma (que pueden no formar parte del alcance de la auditoría de las cuentas anuales), contenido de acuerdo con el siguiente esquema:

3.1. Contenido

- 3.1.1. Resultado Técnico-financiero por Ramos
- 3.1.2. Información adicional sobre provisiones técnicas para riesgo en curso
- 3.1.3. Información adicional sobre el ramo de vida
- 3.1.4. Información adicional sobre provisiones para desviación de siniestralidad
- 3.1.5. Información adicional sobre recibos pendientes
- 3.1.6. Información adicional sobre reaseguro cedido

3.2. Procedimientos especiales a aplicar por el auditor en la verificación de la información adicional indicada en esta Sección.

a) Resultado técnico-financiero por ramos

Para los ramos con un volumen de negocio significativo (superior al 20% del total de primas):

- 1. Cotejar la información relativa a los ingresos y gastos directamente relacionados con los ramos seleccionados, con los registros contables correspondientes.
- 2. Comprobación de que los criterios de imputación manifestados por la entidad (que se describen en el Anexo V de Informe Especial y Complementario) en relación con los ingresos y gastos indirectos imputables a los ramos seleccionados, se han aplicado para la determinación del resultado técnico-financiero. Esta comprobación no implica un juicio del auditor sobre la razonabilidad de dichos criterios.

b) Provisión para riesgos en curso

- 1. Cotejar las cifras totales de primas, recargos, comisiones y provisión contabilizada con los correspondientes registros contables.
- 2. Para los ramos con un volumen de negocio significativo (superior al 20% del total de primas):
 - 2.1. Cotejar la información relativa a primas, recargos, comisiones y provisiones contabilizadas con los registros contables correspondientes.
 - 2.2. Comprobar que los criterios de imputación de gastos de adquisición son los manifestados por la entidad en el Anexo VI. Esta comprobación no implica un juicio del auditor sobre la razonabilidad de dichos criterios.
 - 2.3. Comprobar que la cifra de deducciones según nota técnica, reflejada en el cuadro del Anexo VI, corresponde a la que se deduce de la aplicación de la referida nota técnica.

c) Provisiones matemáticas.

Para los productos cuyo volumen de primas y/o provisiones matemáticas sea superior al 20 por ciento del total del ramo de Vida (*):

- 1. Cotejar los datos contables que aparecen en el Anexo VII con los correspondientes registros de la contabilidad de la entidad.
- 2. Cotejar con las notas técnicas el resto de los datos relativos a dichos productos.

* Cuando no haya ningún producto cuyo volumen de primas y/o provisiones supere el 20 por ciento, se efectuará el trabajo para los productos más importantes, a juicio del auditor.

2.3.2. NT INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO DE ENTIDADES DE SEGURO

- d) Provisión para desviación de la siniestralidad.
Cotejar los datos contenidos en el Anexo VIII con los registros contables.
- e) Recibos pendientes
 - 1. Cotejar la cifra total de recibos pendientes del cuadro incluido en el Anexo IX con los registros contables.
 - 2. Efectuar pruebas selectivas sobre la adecuada clasificación de los recibos en función de su antigüedad (describir las pruebas efectuadas).
- f) Reaseguro
 - 1. Comparar la información contenida en el cuadro número 1 del Anexo X (según el alcance reflejado en el indicado cuadro) con los correspondientes contratos.
 - 2. Comprobar en base selectiva la información contenida en el número 2 del Anexo X (describir las pruebas efectuadas).
 - 3. Comprobar en base selectiva la información contenida en el cuadro número 3 del Anexo X con los registros contables correspondientes (describir las pruebas efectuadas).

En relación con la información adicional anterior de esta Sección Tercera se aplicarán, exclusivamente, los procedimientos anteriormente detallados. Dado que dichos procedimientos tienen, en cualquier caso, un alcance reducido y sustancialmente menor que el de una auditoría, no se expresará una opinión sobre la citada información adicional.

ANEXOS

Incluirán información facilitada por la Entidad sobre las siguientes materias, así como los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor en la comprobación de las provisiones técnicas:

- 1. Información preparada por la Entidad utilizada por el auditor en la realización de determinados procedimientos de auditoría.
 - Anexo I: Procedimientos y criterios contables aplicados por la Entidad.
 - Anexo II: Sistema de control y tramitación de los siniestros.
 - Anexo III: Plusvalías y minusvalías de inmuebles a efectos de cobertura de Provisiones técnicas.
 - Anexo IV: Diferencias activas de consolidación.
- 2. Información adicional solicitada por la Dirección General de Seguros y preparada por la Entidad para su revisión por los auditores con el alcance indicado en el Apartado 3.2 anterior.
 - Anexo V: Resultado Técnico-financiero por ramos.
 - Anexo VI: Provisiones técnicas para riesgos en curso.
 - Anexo VII: Información sobre el ramo de vida.
 - Anexo VIII: Provisión para desviación de la siniestralidad.
 - Anexo IX: Información sobre recibos pendientes.
 - Anexo X: Información sobre reaseguro cedido.

3. Información adicional solicitada por la Dirección General de Seguros a los auditores.

Anexo XI: Resumen de procedimientos de auditoría más importantes aplicados por el auditor en la comprobación de las provisiones técnicas, las provisiones para insolvencias y recibos pendientes.

MODELO DEL INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO AL DE AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES DE LAS ENTIDADES DE SEGURO SOLICITADO POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE SEGUROS

Al Órgano de Administración de...:

Hemos auditado las cuentas anuales de, que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya preparación y contenido son responsabilidad de los Administradores de la Entidad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que incluyen el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

Al concluir nuestra auditoría, emitimos nuestro Informe de Auditoría de fecha de en el que manifestamos una opinión... (describirla).

Como información complementaria a la contenida en el Informe de Auditoría, seguidamente les facilitamos la solicitada por la Dirección General de Seguros al Sr. Presidente del Órgano de Administración de la Entidad.

En relación con este Informe Especial y Complementario, es necesario precisar que:

1. Se ha preparado con el exclusivo objeto de facilitar la información requerida por la Dirección General de Seguros en la elaboración del Informe Especial y Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de entidades de seguros.
2. Considerando el alcance de nuestras pruebas y las limitaciones inherentes a todo sistema de control interno contable, no podemos asegurar que la totalidad de los errores e irregularidades, deficiencias del sistema e incumplimientos de la normativa legal y fiscal (en el supuesto de que existieran) se hayan puesto de manifiesto en el curso de nuestro examen, por lo que no expresamos una opinión sobre si los sistemas de control interno contable y los diseñados para asegurar el cumplimiento de la normativa legal y fiscal establecidos por la Dirección de la Entidad han sido permanentemente aplicados durante el ejercicio sujeto a nuestra revisión.
3. Las normas de auditoría generalmente aceptadas, a las que anteriormente se ha hecho referencia, suponen la aplicación de procedimientos de auditoría, teniendo en cuenta los conceptos de importancia y riesgo relativos de cada transacción, cuenta, etc., en relación con las cuentas anuales en su conjunto. Ambos conceptos, obviamente, diferencian de forma significativa el alcance de los trabajos de una auditoría de otro tipo de investigaciones especiales.
4. El alcance de nuestras pruebas verificativas se basó, entre otros aspectos, en la evaluación y confianza relativa en el control interno contable que mantiene la Entidad, ya que el objetivo de una auditoría de cuentas es la emisión de una opinión técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Entidad y el resultado de sus operaciones en el ejercicio examinado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.
5. En relación con la evaluación del control interno contable a la que se ha hecho referencia anteriormente, es necesario señalar que los objetivos del sistema de control interno contable se deben relacionar con cada una de las etapas por las que discurre una transacción. Las etapas más importantes relativas a una transacción comprenden su autorización,

ejecución, registro y, finalmente, la responsabilidad respecto a la custodia y salvaguarda de los activos que, en su caso, resulten de dicha transacción; con el fin de que las mismas hayan sido ejecutadas, se encuentren clasificadas en las cuentas apropiadas, valoradas adecuadamente y que existan (en su caso) los correspondientes activos.

Nuestro estudio y evaluación del control interno contable se realizó en las fases siguientes (indicarlas; a título de ejemplo se citan:)

- a) Una revisión preliminar del sistema, con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos de control interno contable por la Entidad.
- b) La realización de pruebas de cumplimiento para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y que están operando tal como se diseñaron.

De acuerdo con la Norma Técnica sobre ejecución del trabajo, la implantación y mantenimiento del sistema de control interno contable es responsabilidad de la Dirección de la Entidad, que debe someterlo a una continua supervisión para determinar que funciona según lo prescrito, modificándolo si fuera preciso, de acuerdo con las circunstancias.

Asimismo, es responsabilidad de los Administradores de la Entidad el mantenimiento de los sistemas necesarios para asegurar el cumplimiento de la normativa aplicable a la Entidad.

En este sentido, hay que destacar que todo sistema de control interno contable tiene unas limitaciones. Siempre existe la posibilidad de que al aplicar procedimientos de control surjan errores por una mala comprensión de las instrucciones, errores de juicio, falta de atención personal, fallo humano, etc... Además, aquellos procedimientos cuya eficacia se basa en la segregación de funciones pueden eludirse como consecuencia de colusión de los empleados implicados en el control interno contable. Igualmente, los procedimientos cuyo objetivo es asegurar que las transacciones se ejecutan según los términos autorizados por la Dirección, son ineficaces si las decisiones de ésta se toman de forma errónea o irregular. Por todo ello, no podemos asegurar que la totalidad de los errores e irregularidades de procesamiento, deficiencias del sistema e incumplimientos de la normativa legal se hayan puesto de manifiesto en el curso de nuestro examen, por lo que no expresamos una opinión sobre si los procedimientos administrativos y técnicas de control interno contable, y los diseñados para asegurar el cumplimiento de la normativa legal establecidos por la Dirección de la Entidad han sido permanente y correctamente aplicados durante el ejercicio sujeto a revisión.

Tal como ya se ha comentado, es responsabilidad de la Dirección de la Entidad evaluar los beneficios y costes originados por cualquier técnica de control. Por esta razón el alcance de nuestra revisión se ha limitado a comprobar que los sistemas de control interno contable implantados y su funcionamiento son razonables en función de las circunstancias normales en las que la Entidad desarrolla sus operaciones.

Por las razones anteriormente expuestas, el contenido de este Informe Especial y Complementario no modifica las conclusiones contenidas en nuestro Informe de Auditoría de fecha de de.

6. En relación con la información adicional a que se refiere el apartado 3.1 de la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial y Complementario, hemos aplicado, exclusivamente, los procedimientos contemplados en el apartado 3.2 de la indicada Norma Técnica. Dado que dichos procedimientos tienen, en cualquier caso, un alcance reducido y sustancialmente menor que el de una auditoría, no expresamos una opinión sobre la citada información adicional.

Este Informe Especial y Complementario ha sido preparado exclusivamente para los fines indicados y, por tanto, no debe ser publicado ni distribuido a terceros ajenos al Órgano de Administración, a la Dirección de la Entidad y a la Dirección General de Seguros.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del socio responsable de este Informe.

Fecha (que deberá coincidir con la de emisión del Informe de Auditoría de las Cuentas Anuales de la Entidad).

ÍNDICE

1. SECCIÓN PRIMERA

- 1.1. Planteamiento de la auditoría
 - 1.1.1. Planificación de la auditoría
 - 1.1.2. Control interno contable
 - 1.1.3. Evaluación de la importancia relativa
- 1.2. Situación Financiero-Patrimonial de la Entidad/Grupo Consolidado.
 - 1.2.1. Resumen de ajustes y reclasificaciones no registrados
 - 1.2.2. Margen de solvencia: Individual y Consolidado
 - 1.2.3. Cobertura de provisiones técnicas
 - 1.2.4. Hechos posteriores al cierre de las cuentas anuales
- 1.3. Provisiones Técnicas.
 - 1.3.1. Provisión para riesgo en curso
 - 1.3.2. Provisiones matemáticas
 - 1.3.3. Provisiones para prestaciones
 - 1.3.4. Provisión para desviación de siniestralidad
 - 1.3.5. Otras provisiones técnicas
- 1.4. Provisiones para insolvencias y para primas pendientes

2. SECCIÓN SEGUNDA

- 2.1. Consolidación
 - 2.1.1. Ámbito de la consolidación
 - 2.1.2. Comprobación de la información contable
 - 2.1.3. Homogeneización de la información contable
 - 2.1.4. Fondos de comercio
 - 2.1.5. Diferencias activas en consolidación
 - 2.1.6. Reserva en sociedades consolidadas
 - 2.1.7. Valoración de participaciones puestas en equivalencia
 - 2.1.8. Socios externos
- 2.2. Saldos y Transacciones con Partes Vinculadas
- 2.3. Situación Fiscal

3. SECCIÓN TERCERA

- 3.1. Información adicional sobre Resultado Técnico-financiero por Ramos
- 3.2. Información adicional sobre provisiones técnicas para riesgo en curso
- 3.3. Información adicional sobre el ramo de vida
- 3.4. Información adicional sobre provisiones para desviación de siniestralidad
- 3.5. Información adicional sobre recibos pendientes
- 3.6. Información adicional sobre reaseguro cedido

4. ANEXOS

- Anexo I: Procedimientos y criterios contables aplicados por la Entidad.
- Anexo II: Sistema de control y tramitación de los siniestros.
- Anexo III: Plusvalías y minusvalías de inmuebles a efectos de cobertura de provisiones técnicas.
- Anexo IV: Diferencias activas de consolidación.

- Anexo V: Resultado Técnico-financiero por ramos.
- Anexo VI: Provisiones técnicas para riesgos en curso.
- Anexo VII: Información sobre el ramo de vida.
- Anexo VIII: Provisión para desviación de la siniestralidad.
- Anexo IX: Información sobre recibos pendientes.
- Anexo X: Información sobre reaseguro cedido.
- Anexo XI: Resumen de procedimientos de auditoría más importantes aplicados por el auditor en la comprobación de las provisiones técnicas, recibos pendientes y provisión para insolvencias.

1. SECCIÓN PRIMERA

1.1. Planteamiento de la auditoría.

1.1.1. Planificación de la auditoría.

La auditoría que hemos llevado a cabo de las cuentas anuales de... al 31 de diciembre de 19XX se ha realizado de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Hemos realizado la planificación de la auditoría teniendo en cuenta el tamaño de la Entidad/Grupo, su complejidad, su organización y nuestra evaluación preliminar del sistema de control interno contable. Teniendo en cuenta todo lo anterior, hemos preparado un programa de auditoría que contiene, para las diferentes áreas auditadas, las pruebas de auditoría a aplicar, el método de selección de muestras y el momento de realización de las pruebas, que se han efectuado en función del grado de confianza en los controles internos.

1.1.2. Control interno contable.

Conforme a las Normas Técnicas de Auditoría, hemos llevado a cabo un estudio y una evaluación del control interno contable de la(s) Entidad(es), con el propósito único y exclusivo de permitirnos establecer la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría de las cuentas anuales de la Entidad. Por consiguiente, nuestra evaluación del control interno no ha tenido la extensión suficiente para permitirnos emitir una opinión específica sobre dicho control interno contable.

De acuerdo con las manifestaciones recibidas de los Administradores a través de la Dirección, la Entidad posee procedimientos suficientes para asegurar que:

- La entidad cuenta (no) con procedimientos que le permiten disponer (trimestralmente, mensualmente, etc.) del detalle de sus inversiones, saldos con agentes, asegurados, reaseguradores, cedentes y coaseguradores, así como el importe de sus provisiones técnicas y la parte de las mismas que resulta imputable al reaseguro.
- Los registros contables al 31 de diciembre de 1.99X coinciden con los saldos que figuran en el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias (excepto por...).
- La entidad cuenta (no) con Departamento de Auditoría interna. El Departamento de Auditoría está situado en el organigrama de la Entidad dependiendo de

2.3.2. NT INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO DE ENTIDADES DE SEGURO

(órgano del que depende), y fiscaliza las operaciones de todas las áreas de negocio, [excepto de algunas/todas las realizadas por los departamentos de... o las autorizadas directamente por (indicar cargo)].

- La auditoría interna cuenta con XX empleados. Los informes de fiscalización que emite se refieren a... incluyendo/no incluyendo el examen sobre la recuperabilidad de activos y su adecuada clasificación contable. Su periodicidad es... y se realiza sobre oficinas centrales, sucursales en España, sucursales en el extranjero y van dirigidos a...
- La auditoría interna también emite informes de gestión de los siguientes tipos: Nuestra revisión del sistema de control interno contable de la Entidad se desarrolló de acuerdo con el siguiente esquema general:(Describir esquema, incluyendo el área informática y sistema de control y tramitación de siniestros a efectos de las provisiones para prestaciones).

1.1.3. Evaluación de la importancia relativa.

Considerando el tamaño y naturaleza de la Entidad hemos establecido los siguientes parámetros:

	Millones de Pesetas²
Ajustes individuales con efecto en resultados o en patrimonio neto Ajustes netos con efecto global máximo admisible en resultados o en patrimonio neto. (Se podrán distinguir los ajustes procedentes de estimaciones) Reclasificaciones de cuentas con efecto: — en cuentas de balance — en cuentas de resultados	

Los parámetros indicados no son de aplicación en lo referente a la provisión técnica para prestaciones, debido al elevado grado de subjetividad implícito en su determinación. En el párrafo d) del apartado 1.3.3 se resumen las bases de nuestra conclusión en este área.

1.2. Situación financiero-patrimonial de la entidad/del grupo consolidado

1.2.1. Resumen de ajustes y reclasificaciones.

Las salvedades cuantificadas incluidas en nuestro informe de auditoría de la Entidad/Grupo Consolidado suponen los siguientes ajustes y reclasificaciones:

- 1.2.1.1. En la cuenta de pérdidas y ganancias.
 - a) Saldo según la entidad.
 - b) Ajustes y reclasificaciones de la auditoría (indicar cada uno de ellos).
 - c) Saldo según auditoría.

² Euros.

2.3.2. NT INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO DE ENTIDADES DE SEGURO

- 1.2.1.2. En capitales propios.
 - a) Saldo según la entidad.
 - b) Ajustes y reclasificaciones de la auditoría (indicar cada uno de ellos).
 - c) Saldo según auditoría.
- 1.2.1.3. En el estado de cobertura de provisiones técnicas a) Provisiones a cubrir, según la entidad.
 - b) Ajustes en provisiones a cubrir según la auditoría (indicar cada uno de ellos).
 - c) Bienes aptos para cobertura según la entidad.
 - d) Ajustes en bienes aptos según la auditoría (indicar cada uno de ellos).
 - e) Estado de cobertura según auditoría.
- 1.2.1.4. En el estado de margen de solvencia
 - a) Patrimonio propio no comprometido, según la entidad.
 - 1) Ajustes y reclasificaciones de la auditoría (indicar cada uno de ellos).
 - 2) Patrimonio propio no comprometido según auditoría.
 - b) Cuantía mínima del margen de solvencia según la entidad.
 - 3) Ajustes y reclasificaciones de la auditoría.
 - 4) Cuantía mínima del margen de solvencia según auditoría.

Por la propia naturaleza de algunas de las cuentas analizadas en el curso de la auditoría, la cuantificación de su saldo y (en su caso) de los ajustes anteriormente reseñados se han efectuado sobre la base de estimaciones, cuya realización no puede ser ni exacta ni absolutamente objetiva, a pesar de haberse aplicado en su determinación los procedimientos de auditoría considerados más convenientes en función de la naturaleza de cada una de las cuentas analizadas

1.2.2. Margen de solvencia

En la Nota X de la memoria de las cuentas anuales de la Entidad/Grupo al 31 de diciembre de 1.9XX, se presenta el estado de margen de solvencia, que muestra un exceso (defecto) de millones de pesetas³ de patrimonio propio no comprometido sobre la cuantía mínima del margen de solvencia.

(Si en la Memoria no se reflejara el estado de margen de solvencia con el detalle establecido en el Modelo..., de la información estadístico contable, se deberá incluir un anexo a este informe, con el modelo de margen de solvencia elaborado por la Entidad).

Hemos sido informados por la Dirección de la Entidad que en la preparación de estos modelos contables se han aplicado los principios y criterios establecidos al efecto por la Dirección General de Seguros.

Como parte de nuestro trabajo de auditoría hemos revisado que el cálculo del margen de solvencia mínimo y que el cálculo del patrimonio propio no comprometido computable a estos efectos ha sido determinado de acuerdo con la normativa vigente. (Si hubiera alguna diferencia significativa se hará mención de la misma con referencia al apartado 1.2.1.4)

³ Euros.

2.3.2. NT INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO DE ENTIDADES DE SEGURO

En relación con las plusvalías (ó minusvalías) en la valoración de inmuebles incluidas en el cálculo del margen de solvencia se han tenido en cuenta los informes de tasadores independientes o los servicios técnicos de la Dirección General de Seguros, elaborados bajo su responsabilidad, que se indica en el Anexo III.

1.2.3. Cobertura de provisiones técnicas

De las comprobaciones que hemos efectuado sobre el (los) estado(s) de provisiones técnicas del ramo de vida o/y de ramos no vida y sus coberturas al 31 de diciembre de 1.9XX, desglosado(s) en la Nota X de la memoria de las cuentas anuales de la Entidad (si en la Memoria no se reflejara este estado con el detalle establecido en el Modelo de la Información Estadístico Contable, se deberá incluir como anexo a este informe el modelo o modelos cumplimentados por la Entidad), no se desprenden diferencias significativas en la aplicación de los requisitos señalados en la normativa vigente en cuanto a los activos aptos para cobertura; en especial en lo referidos a valoración, límites, titularidad y situación de los activos y a su permanencia y adaptación a la finalidad de las coberturas de las provisiones técnicas, excepto por lo indicado en el apartado 1.2.1.3. (En el caso de inmuebles, hacer referencia al Anexo III)

Indicación de si existen coberturas específicas de determinadas provisiones, y, en su caso, correspondencias entre los tipos de interés garantizados y los realmente obtenidos, cuando se trate de coberturas específicas de provisiones matemáticas

1.2.4. Hechos posteriores al cierre de las cuentas anuales.

En la Nota X de la Memoria de las cuentas anuales auditadas, o, en su caso, en el Informe de Gestión, se describen los hechos posteriores de carácter significativo. Además, de acuerdo con el apartado 4 a) de las Normas Técnicas de Auditoría sobre hechos posteriores de 16 de diciembre de 1992 se han considerado los siguientes:

1.3. Provisiones técnicas.

1.3.1. Provisiones para riesgos en curso

Las provisiones para riesgos en curso para seguro directo, aceptado y cedido se muestran en el balance de la entidad o en la Nota X de la memoria.

- a) Los procedimientos de cálculo de estas provisiones aplicadas por la Entidad se detallan en el Anexo I (En el caso de que se detallan suficientemente en la Memoria se hará referencia a la correspondiente nota de la misma).
- b) En relación con dichas provisiones, y dentro de nuestros procedimientos de auditoría, hemos realizado las comprobaciones que se citan en el Anexo XI.
- c) De los procedimientos aplicados, no se han puesto de manifiesto desviaciones significativas con las provisiones establecidas por la Entidad (o, se han puesto de manifiesto las siguientes desviaciones).

1.3.2. Provisiones Matemáticas.

- A) Las provisiones matemáticas para seguro directo, aceptado y cedido se muestran en el balance de la entidad o en la Nota x de la memoria.

2.3.2. NT INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO DE ENTIDADES DE SEGURO

- a) Los procedimientos de cálculo de estas provisiones se detallan en el Anexo I.
 - b) En relación con dichas provisiones y dentro de nuestros procedimientos de auditoría hemos realizado, con la participación de nuestro servicio actuarial (o, en su caso, de actuarios externos), las comprobaciones que se citan en el Anexo XI.
 - c) De los procedimientos aplicados, no se han puesto de manifiesto desviaciones significativas con las provisiones establecidas por la Entidad (o, se han puesto de manifiesto las siguientes desviaciones).
- B) Participación en beneficios de las pólizas de Vida.

En el ejercicio 19XX, la entidad ha atribuido en concepto de participación en beneficios a las pólizas de vida con derecho a participación en beneficios... miles de pesetas⁴. Esta atribución se ha efectuado conforme al desglose siguiente:

- como prima única de un seguro: ... miles de ptas⁵.
- como incremento de la provisión matemática: ...miles de ptas⁶.
- en efectivo:... miles de ptas⁷.

La participación en beneficios devengada y no asignada al cierre del ejercicio asciende a..... miles de ptas⁸. Su importe se integra (o no) en la provisión para prestaciones.

Al término del ejercicio la Entidad auditada ha (no ha) recogido entre las provisiones técnicas (cuenta xxx) el importe de sus obligaciones por:

- Ajustes de primas por anualidades ya vencidas, pendientes de pago (incluidos los ajustes de las pólizas adaptadas al año natural).
- Ajustes de primas por anualidades en curso, por su importe previsto, conforme a los datos imputables a la parte de póliza transcurrida durante el ejercicio auditado.

(Si no se hubiera contabilizado al cierre del ejercicio alguno de los dos primeros conceptos o si se hubiera contabilizado importe alguno por la cláusula de arrastre de pérdidas, se detallará el montante económico de estos hechos).

1.3.3. Provisión para prestaciones.

Las provisiones para prestaciones para seguro directo, reaseguro aceptado y reaseguro cedido se muestran en el balance de la entidad o en la Nota X de la memoria.

- a) Los criterios empleados por la Entidad para calcular el saldo de estas provisiones técnicas al cierre del ejercicio, se detallan en el Anexo I (en el supuesto de que se recojan en la Memoria con el suficiente detalle, se efectuará una referencia a la correspondiente nota de la misma).
- b) Los sistemas de control y tramitación de los siniestros se resumen brevemente por la entidad en el Anexo II.

⁴ Euros.

⁵ Euros.

⁶ Euros.

⁷ Euros.

⁸ Euros.

2.3.2. NT INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO DE ENTIDADES DE SEGURO

- c) Los principales procedimientos de auditoría que hemos realizado para evaluar la razonabilidad del saldo de la provisión técnica para prestaciones a 31 de diciembre de 1.9XX corresponden a los indicados en el Anexo XI.
- d) De los procedimientos aplicados, (no) se ha puesto de manifiesto la necesidad de incluir en nuestro informe una salvedad en relación con las provisiones establecidas por la Entidad. Nuestra conclusión en este área se ha basado en la evaluación conjunta de los siguientes asuntos (describanse los resultados de los principales procedimientos realizados por el auditor, señalando su carácter de estimación subjetiva y su dependencia de factores futuros, y exponiendo las razones por los que el auditor ha decidido incluir o no salvedad sobre la provisión para prestaciones en su informe de auditoría).

1.3.4. Provisión para desviación de la siniestralidad

Las provisiones para desviación de la siniestralidad se muestran en el balance de la entidad o en la Nota X de la Memoria.

- a) Los procedimientos de cálculo de estas provisiones utilizadas por la Entidad se detallan en el Anexo I (en el caso de que se detallan suficientemente en la Memoria se hará referencia a la correspondiente nota de la misma).
- b) En relación con dichas provisiones, y dentro de nuestros procedimientos de auditoría, hemos realizado las comprobaciones que se citan en el Anexo XI.
- c) De los procedimientos aplicados, no se han puesto de manifiesto desviaciones significativas con las provisiones establecidas por la Entidad, (o se han puesto de manifiesto las siguientes desviaciones).

1.3.5. Otras provisiones técnicas

En el caso de que se hayan constituido, la entidad indicará en el Anexo I, el importe de las provisiones, ramo o modalidad a que pertenecen, procedimientos de dotación y cálculos efectuados.

En el Anexo XI se describirán los procedimientos aplicados por el auditor en la verificación de estas provisiones y las conclusiones obtenidas de la aplicación de los mencionados procedimientos.

1.4. Provisiones para insolvencias y para primas pendientes

Las provisiones para insolvencias y por primas pendientes constituidas por la entidad son las siguientes:

Concepto	Saldo a cobrar	Provisión
De asegurados		
De mediadores		
De reaseguradores		
De coaseguradores		

2.3.2. NT INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO DE ENTIDADES DE SEGURO

- a) Los criterios y procedimientos aplicados por la entidad para el cálculo de dichas provisiones se detalla en el Anexo I.
- b) Los principales procedimientos de auditoría que hemos realizado para evaluar la razonabilidad del saldo de las provisiones para insolvencias a 31 de diciembre de 19xx corresponden a los indicados en el Anexo XI.
- c) De los procedimientos aplicados no se han puesto de manifiesto desviaciones significativas con las provisiones establecidas por la Entidad (o, se han puesto de manifiesto las siguientes desviaciones...).

2. SECCION SEGUNDA

2.1. Consolidación.

2.1.1. *Ámbito de Consolidación*

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas del Grupo,... que han sido preparadas por (sociedad matriz) a partir de las cuentas anuales individuales de cada una de las entidades consolidadas, por aplicación del método de integración global (o, en su caso, proporcional. De acuerdo con las normas de consolidación, las inversiones en filiales no consolidables y en empresas asociadas se han valorado en las cuentas anuales consolidadas por el procedimiento de puesta en equivalencia. Las sociedades incluidas en la consolidación, mencionadas en la Nota de la Memoria, son todas aquellas que incurren en los supuestos contemplados por la Ley 13/1992⁹, y el Real Decreto 1343/1992¹⁰.

A este respecto hay que tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- a) Las siguientes entidades, que reúnen los requisitos expuestos anteriormente, no han sido incluidas en la consolidación por las razones que a continuación se mencionan:

Millones de pesetas¹¹

Entidad	Total Activo	Razones para no consolidar	Resultados	Recursos Propios
.....
.....
.....
.....
.....

⁹ Ley 13/1992, de 1 de junio, de Recursos propios y supervisión en base consolidada de las Entidades Financieras.

¹⁰ Real Decreto 1343/1992, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 13/1992, de 1 de junio, de recursos propios y supervisión en base consolidada de las Entidades Financieras, derogado y sustituido por el Real Decreto 216/2008, de 15 de febrero.

¹¹ Euros.

2.3.2. NT INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO DE ENTIDADES DE SEGURO

La Entidad tiene (no tiene) autorización de la Dirección General de Seguros para la exclusión de dichas sociedades de la consolidación.

- b) Se han incluido en la consolidación aquellas sociedades en las que se ostenta una participación indirecta a través de otras entidades del grupo no consolidables. Este es el caso de las siguientes sociedades:

Nombre de la sociedad consolidable	Nombre de la sociedad o sociedades no consolidables tenedoras de las sociedades consolidables
.....
.....

- c) Seguidamente se relacionan, para cada una de las Entidades del grupo, tanto el tipo de auditoría efectuado como la Firma de auditoría actuante:

Entidad	Auditoría	Tipo de Auditoría
.....

2.1.2. Comprobación de la información contable

Todas las cuentas anuales utilizadas en la consolidación corresponden al 31 de diciembre de 19..., excepto las que se indican a continuación, cuya fecha de cierre difiere en menos de tres meses de la mencionada anteriormente, y para las cuales se han realizado los correspondientes ajustes necesarios para adecuar los respectivos cierres contables al de la entidad dominante.

Nombre de la Sociedad	Fecha de Cierre del Ejercicio
.....
.....

2.1.3. Homogeneización de la información contable.

Las cuentas de las entidades consolidadas, cualquiera que sea su nacionalidad y actividad, y con independencia de que sean o no entidades de seguro, se han adaptado a los modelos, criterios de valoración y principios contables de aquéllas, efectuando las Entidades los correspondientes ajustes de homogeneización. En el Anexo IV se detallan los ajustes y reclasificaciones registrados por la Entidad en la consolidación.

2.1.4. Fondos de Comercio (o, en su caso, diferencias negativas de consolidación).

Como consecuencia de la consolidación, la Entidad ha registrado en el balance consolidado los Fondos de Comercio que se detallan en el Anexo IV. Según información recibida de los Administradores de la Entidad, dichos Fondos de Comercio se están

2.3.2. NT INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO DE ENTIDADES DE SEGURO

amortizando (se amortizarán) en los períodos que se indican, períodos a lo largo de los cuales consideran que es razonable pensar que dichos Fondos contribuirán a la generación de beneficios (Cuando los períodos de amortización exceden de 5 años, se indica la razonabilidad de las motivaciones consideradas por los Administradores indicando, en su caso, la Nota de la Memoria donde se explica).

2.1.5. Diferencias activas en consolidación.

Un resumen de las diferencias activas entre los valores contables y los teóricos de las empresas filiales y asociadas por plusvalías imputadas a activos concretos que nos ha sido facilitado por los Administradores se presenta en el Anexo IV.

Para la imputación de plusvalías a activos funcionales de las empresas incluidas en la consolidación se ha tenido (no se ha tenido) en cuenta el efecto que sobre el valor global de la misma tendría la enajenación separada del activo correspondiente.

Las plusvalías imputadas a inmuebles están basadas en los informes de tasación independientes que nos han sido facilitados por los Administradores.

2.1.6. Reservas en sociedades consolidadas.

Las reservas en sociedades consolidadas se han visto reducidas por cargos para atender pérdidas incurridas en el ejercicio, por distribución de dividendos con cargo a los mismos o por otros conceptos según el siguiente detalle: ...

2.1.7. Valoración de participaciones puestas en equivalencia, y consolidadas por integración proporcional.

Para la valoración de las participaciones en empresas por puesta en equivalencia, se han homogeneizado previamente sus criterios de valoración con los del Grupo consolidado y se han eliminado los resultados de operaciones intergrupo (excepto por...).

Seguidamente se relacionan, para cada una de estas entidades, tanto el tipo de examen efectuado como la firma de auditores actuante, así como cierta información de dichas sociedades:

Millones de pesetas¹²

Entidad	Total Activos	Rec. Propios	Resultados	Auditor de la entidad	Tipo de examen
•	•	•	•	•	•
•	•	•	•	•	•
•	•	•	•	•	•

(Efectuar cualquier indicación que se considere necesaria, en su caso, sobre la limitación de responsabilidad sobre los informes utilizados en el trabajo).

¹² Euros.

2.1.8. Socios externos

Los socios externos, tanto en lo que se refiere a recursos propios como a resultados, se reconocen en el pasivo del balance consolidado en el epígrafe correspondiente, y se han calculado, por el método de consolidación por etapas, de acuerdo con la participación que ostentan los socios externos al del Grupo.

El tratamiento contable otorgado a las acciones preferentes de la matriz en posesión de sociedades dependientes no consolidadas (en el caso de que existan) ha sido el siguiente:

2.2. Saldos y transacciones con partes vinculadas.

2.2.1. Saldos con Accionistas con participación cualificada, Empresas del Grupo y Asociadas y Administradores al 31 de diciembre de 199X.

Accionistas/Empresas del Grupo y Asociadas y Administradores	Millones de pesetas ¹³			
	Activos	Pasivos	Avales y Compromisos	Otros
.
.
.
.

Se entiende por accionistas con participación cualificada a aquéllos cuya participación en el capital social supere el 10 por ciento.

2.2.2. Compraventas, Ingresos y gastos realizados con el propio grupo o administradores pertenecientes al mismo durante el ejercicio 199X:

Accionistas/Empresas del grupo y Asociadas y Administradores	Millones de pesetas ¹⁴				
	Ingresos	Gastos	Compras	Ventas	Concepto
.
.
.
.

Breve descripción de las transacciones más significativas con partes vinculadas, y de las comprobaciones efectuadas en relación con la información contenida en este apartado.

¹³ Euros.

¹⁴ Euros.

2.3. Situación fiscal

Los años abiertos a inspección para los principales impuestos a los que está sujeta la Entidad son: (Describir)

Los pasivos contingentes motivados por actas de inspección recurridas o pendientes de liquidación por la Entidad son los siguientes:

Descripción	Contingencia máxima (Millones de pesetas ¹⁵)	Provisiones constituidas (Millones de pesetas ¹⁶)
-----	-----	-----
-----	-----	-----
-----	-----	-----

Los criterios aplicados por la Entidad para calcular impuestos anticipados por donaciones a fondos de pensiones internos y otros impuestos anticipados/diferidos significativos se incluyen en el Anexo I.

(Describir o indicar en qué punto de la memoria se incluye)

3. SECCIÓN TERCERA

3.1. Información adicional sobre resultado técnico-financiero por ramos.

En el Anexo V se detallan las cuentas de resultados por ramos confeccionadas por la Entidad, así como los criterios establecidos por la misma para la imputación de los gastos e ingresos indirectos en cada uno de los ramos.

- Sobre la información contenida en el Anexo V hemos efectuado los procedimientos específicos que se detallan en el apartado 3.2 de la Norma Técnica (indicar aquéllos que no se hayan podido aplicar).
- De la aplicación de dichos procedimientos no han surgido aspectos dignos de mención (o han surgido los siguientes)

3.2. Información adicional sobre provisiones técnicas para riesgos en curso

La entidad ha elaborado el cuadro que se incluye como Anexo VI, en el que se describen además criterios establecidos por la Entidad para la consideración en dicho cuadro de «otros gastos de adquisición».

- Sobre la información anterior hemos aplicado los procedimientos específicos que se detallan en el apartado 3.2 de la Norma Técnica (indicar aquéllos que no se hayan aplicado).
- De la aplicación de dichos procedimientos no han surgido aspectos dignos de mención (o han surgido los siguientes)

¹⁵ Euros.

¹⁶ Euros.

3.3. Información adicional sobre el ramo de vida

La Entidad ha elaborado el cuadro que se incluye en el Anexo VII, en el que se describen además el sistema establecido por la Entidad para el cálculo de los gastos de administración.

- a) Sobre la información contenida en el Anexo VII hemos realizado los procedimientos específicos que se detallan en el apartado 3.2 de la Norma Técnica (indicar aquéllos que no se hayan aplicado)
- b) De la aplicación de dichos procedimientos no se han puesto de manifiesto aspectos dignos de mención (o han surgido los siguientes).

3.4. Información adicional sobre la provisión para desviación de la siniestralidad.

- a) Sobre la información contenida en el Anexo VIII hemos aplicado los procedimientos específicos que se detallan en el apartado 3.2 de la Norma Técnica (indicar aquéllos que no se hayan aplicado).
- b) De la aplicación de dichos procedimientos no se han puesto de manifiesto aspectos dignos de mención (o han surgido los siguientes).

3.5. Información adicional sobre recibos pendientes.

La entidad ha elaborado el cuadro que se incluye como Anexo IX.

- a) Sobre la información contenida en el Anexo VIII hemos realizado los procedimientos específicos que se detallan en el apartado 3.2 de la Norma Técnica (indicar aquéllos que no se hayan aplicado). Sobre la adecuada clasificación de los recibos en función de su antigüedad se han realizado las siguientes pruebas selectivas.
- b) De la aplicación de dichos procedimientos no se han puesto de manifiesto aspectos dignos de mención (o han surgido los siguientes).

3.6. Información sobre el reaseguro cedido.

La entidad ha elaborado la información que se incluye como Anexo X.

- a) Sobre la información anterior hemos realizado los procedimientos específicos que se detallan en el apartado 3.2-f.1 de la Norma Técnica (indicar aquéllos que no se hayan aplicado). En relación con los párrafos f.2 y f.3 del apartado 3.2 de la Norma Técnica se han efectuado las siguientes pruebas selectivas.
- b) De la aplicación de dichos procedimientos no se han puesto de manifiesto aspectos dignos de mención (o han surgido los siguientes).

A N E X O S

**ANEXO I
DESCRIPCION DE LOS PROCEDIMIENTOS Y CRITERIOS CONTABLES
APLICADOS POR LA ENTIDAD**

1. Provisión para riesgos en curso
.....
.....
2. Provisiones matemáticas (incluirá las provisiones para riesgos en curso de los se-
guros temporales anuales renovables).
.....
.....
3. Provisiones para prestaciones
.....
.....
4. Provisión para desviación de la siniestralidad
.....
.....
5. Otras provisiones técnicas
.....
.....
6. Provisiones para primas pendientes de cobro.
.....
.....
7. Provisión para insolvencias
.....
.....
 - De asegurados (provisión para primas pendientes de cobro).
.....
.....
 - De mediadores
.....
.....
 - De reaseguradores
.....
.....
 - De coaseguradores
.....
.....

ANEXO II

SISTEMA DE CONTROL Y TRAMITACIÓN DE LOS SINIESTROS

Resumen de los sistemas de control y tramitación de los siniestros (la Entidad deberá explicar los principales procedimientos que tiene establecidos para asegurar el adecuado registro contable de los siniestros. A título de ejemplo podrían describirse:

- * La integridad en la recogida de los siniestros declarados antes del cierre del ejercicio...
- * La validez de los datos notificados
- * La apertura del expediente
- * La estimación inicial de costes y sus actualizaciones posteriores, (véase más abajo).
- * Cierre del siniestro
- * Pago del siniestro y obtención del finiquito
- * Subrogaciones en los derechos del asegurado
- * Recuperación del reaseguro y recobros

Los métodos empleados por la Entidad para provisionar los siniestros declarados son los siguientes: (a título de ejemplo se citan

- i) El método caso a caso es utilizado en los ramos A y B. Según este método, un perito de la Entidad (externo) evalúa individualmente las circunstancias que concurren en cada parte de siniestro y, estima el consiguiente coste final en base a su experiencia profesional. Estas estimaciones son objeto de revisión en los casos que pudieran ponerse de manifiesto diferencias con las asunciones inicialmente contemplados. En todo caso, al cierre del ejercicio se revisa los expedientes individuales de siniestros provisionales en exceso de xxx pesetas¹⁷ a fin de actualizar, en su caso, la provisión constituida con anterioridad.
- ii) En los ramos C y D, así como para la valoración de daños materiales del seguro de automóviles, debido al elevado número de siniestros de reducido importe individual, la Entidad tiene establecidos baremos estándar de costes en función de su propia experiencia de los costes promedios unitarios de liquidación del (detallase período) para los distintos tipos de reclamaciones más frecuentes en cada modalidad. Estos baremos son revisados periódicamente a lo largo del ejercicio y, en todo caso, a la fecha de cierre de las cuentas anuales se evalúa su razonabilidad en función de los costes más recientes de liquidación.
- iii) Para la liquidación de los daños personales (muertes y lesiones) derivados de accidentes de circulación asegurados en el ramo de responsabilidad civil de vehículos terrestres automóviles, la entidad valora inicialmente los siniestros declarados en función del sistema («baremo») introducido mediante la Orden Ministerial de 5 de marzo de 1991, en función de las cuantías actualizadas mediante Resolución de la Dirección General de Seguros de 1 de febrero de

¹⁷ Euros.

2.3.2. NT INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO DE ENTIDADES DE SEGURO

1993. Los importes así determinados se actualizan en caso de obtención de información adicional sobre las circunstancias de cada siniestro o cuando la Entidad puede estimar con mayor precisión la cuantía final de la indemnización (publicación de nuevos baremos, acuerdo extra-judicial, sentencia judicial, etc.). Al cierre del ejercicio, se revisan los expedientes individuales de todos los siniestros provisionales, conforme a los métodos expuestos, en exceso de xx millones de pesetas¹⁸ para asegurar su adecuada aplicación.

ANEXO III PLUSVALÍAS Y MINUSVALÍAS DE INMUEBLES A EFECTOS DE COBERTURA DE PROVISIONES TÉCNICAS

Sociedad de Tasación	Fecha informe	Inmueble al que afecta la valoración	Valor de tasación	Valor contable	Plusvalía Minusvalía

ANEXO IV INFORMACION SOBRE LA CONSOLIDACION

- A) AJUSTES Y RECLASIFICACIONES REGISTRADOS POR LA ENTIDAD EN LA CONSOLIDACION
- B) FONDOS DE COMERCIO Y SU CORRESPONDIENTE AMORTIZACION ACUMULADA, REGISTRADOS POR LA ENTIDAD A LA CONSOLIDACION.
- C) DIFERENCIAS ACTIVAS DE CONSOLIDACION

Entidad	Identificación del Activo	Valor contable	Valor de realización	Plusvalías	
				Imputadas al Activo	Al cierre del balance

¹⁸ Euros

ANEXO V
RESULTADO TÉCNICO-FINANCIERO POR RAMOS

	Ramo A	Ramo B
I. PRIMAS ADQUIRIDAS (Directo y aceptado)		
1. Primas y recargos netos de anulaciones		
2. +/- variación provisiones técnicas riesgos en curso		
3. +/- variación provisiones para primas pendientes		
TOTAL PRIMAS ADQUIRIDAS		
II. PRIMAS REASEGURO (Cedido y Retrocedido)		
1. Primas netas de anulaciones		
2. +/- variación provisiones técnicas para riesgos en curso		
TOTAL PRIMAS REASEGURO		
A. TOTAL DE PRIMAS ADQUIRIDAS NETAS DE REASEGURO (I-II)		
III. GASTOS TECNICOS (Directo y aceptado)		
1. Prestaciones y Gastos Pagados		
2. +/- variación provisiones técnicas para prestaciones		
3. +/- variación otras provisiones técnicas		
TOTAL GASTOS TECNICOS		
IV. GASTOS TECNICOS DEL REASEGURO (Cedido y Retrocedido)		
1. Prestaciones y gastos pagados		
2. +/- variación provisiones técnicas para prestaciones		
3. +/- variación otras provisiones técnicas		
TOTAL GASTOS TECNICOS DEL REASEGURO		
B. TOTAL GASTOS TECNICOS NETO REASEGURO (III-IV)		
V. COMISIONES Y PARTICIPACIONES (Directo y Aceptado)		
1. Comisiones del ejercicio		
2. Gastos de agencia		
TOTAL COMISIONES Y PARTICIPACIONES		
VI. OTROS GASTOS DE EXPLOTACION APLICADOS (Directo y Aceptado)		
VII. COMISIONES Y PARTICIPACIONES DEL REASEGURO (Cedido y retrocedido)		
C.TOTAL COMISIONES Y OTROS GASTOS EXPLOTACION NETOS (V+VI-VII)		
VIII. OTROS INGRESOS DE EXPLOTACION APLICADOS		
D. RESULTADO TECNICO (A-B-C+VIII)		
IX. INGRESOS FINANCIEROS APLICADOS		
X. GASTOS FINANCIEROS APLICADOS		
E. INGRESOS FINANCIEROS NETOS (IX-X)		
RESULTADO TECNICO FINANCIERO (D+E)		

Imputación de ingresos y gastos

Descripción de los criterios de imputación de ingresos y gastos no relacionados directamente con los ramos seleccionados

ANEXO VI
PROVISIONES TÉCNICAS PARA RIESGOS EN CURSO
(todos los ramos) (datos en miles de pesetas¹⁹)

Ramo o modalidad	Primas y recargos (1)	Deducciones s/nota técnica	Provisión s/nota técnica	Comisiones (2)	Otros gastos de adquisición (3)	Provisión s/gastos reales	Provisión contabilizada
TOTAL							

- (1) Emitidas + devengada y no emitidas - anuladas del ejercicio - bonificaciones del ejercicio - extornos del ejercicio.
(2) Comisiones por primas incluidas en la columna (1).
(3) Otros gastos de adquisición (artículo 14 O.M. 7-9-1987)+ dotación provisión desviación siniestralidad.

Gastos de adquisición

Descripción de los criterios utilizados por la entidad para la consideración de los gastos que se han incluido en la columna (3)

.....

.....

ANEXO VII
INFORMACIÓN SOBRE EL RAMO DE VIDA CONDICIONES TÉCNICAS DE LAS PRINCIPALES MODALIDADES DE SEGURO DE VIDA

(este cuadro sólo se cumplimentará cuando las primas de vida representen más del 10% del negocio total)

(Sólo se desglosarán las que representen un porcentaje superior al 5 por 100 de las primas y/o provisiones matemáticas del ramo de Vida).

¹⁹ Euros

2.3.2. NT INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO DE ENTIDADES DE SEGURO

Modalidad y nombre del producto (1)	Datos procedentes de registros contables (a 31-12-19..)			Datos procedentes de nota técnica		
	Primas (2)	Provisiones matemáticas	Participación en beneficios (3)	Interés técnico	Porcentaje de gastos de adquisición	Porcentaje de gastos de administración (4)
Modalidad Nombre... Nombre...						

- (1) La entidad describirá brevemente el nombre y las características de las coberturas incluidas en cada modalidad.
- (2) Primas netas de anulaciones, incluidas las devengadas y no emitidas.
- (3) Se indicará la concedida en el ejercicio auditado
- (4) La entidad indicará el sistema de cálculo de los gastos de administración.

**ANEXO VIII
PROVISIÓN PARA DESVIACIÓN DE LA SINIESTRALIDAD**

1. Desglose por ramos y modalidades	
Ramo	Saldo a 31-12-19XX (Miles de pesetas²⁰)
a) R. civil - riesgo nucleares	XX
b) Planes de seguros agrarios combinados	XX
c) R. civil-automóviles obligatorios	XX
d) Crédito	XX
e) Otros	XX
2. Movimiento de la provisión durante el ejercicio	
	Ramo o Modalidad (Una columna por cada ramo) Miles de Pesetas²¹
Saldo al 1-1-1.9XX	XX
Dotaciones del ejercicio	XX
Aplicaciones en el ejercicio	XX
Transferencias internas entre provisiones	XX
Saldo a 31-12-19XX	XX

²⁰ Euros

²¹ Euros

ANEXO IX
CUADRO DE ANTIGÜEDAD DE RECIBOS PENDIENTES, POR FECHA DE EFECTO
(todos los ramos)

Ramos	Miles de pesetas ²²				
	Total	Saldo menos 3 meses	Saldo entre 3 < x < 6	Saldo 6 < x < 12	Saldo x > 12 meses
Ramo A					
Ramo B					

ANEXO X
INFORMACION ADICIONAL SOBRE REASEGURO CEDIDO

1. Cuadro de reaseguro (sólo aplicable a los ramos que representen más del 20 por ciento del negocio directo)

Ramo	Tipo de contrato	Pleno de retención (prioridad en XL)	Capacidad del contrato

2. Relación de reaseguradoras del negocio obligatorio cedido, con participación superior al 5 por ciento (indicar nombre del reasegurador y porcentaje de participación)
3. Cuadro de saldos mantenidos con los principales reaseguradores al 31-12-1.9XX (más del 5 por ciento del saldo de efectivo y/o provisión para prestaciones)

Reasegurador	Saldos Efectivos	P. T ^a . para prestaciones	Provisión Matemática	Depósitos retenidos	Otros conceptos
TOTAL					

Los saldos acreedores, incluidos los depósitos retenidos, se expresarán con signo negativo.

En caso de que existan reaseguradoras del grupo, expresar esta circunstancia, indicando los saldos mantenidos con las mismas.

²² Euros

ANEXO XI
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA APLICADOS POR EL AUDITOR
EN LA VERIFICACIÓN DE LAS PROVISIONES TÉCNICAS

1. Provisión para riesgos en curso
.....
.....
2. Provisiones matemáticas
.....
.....
3. Provisiones para prestaciones
.....
.....
4. Provisión para desviación de la siniestralidad
.....
.....
5. Otras provisiones técnicas
.....
.....
6. Provisión para insolvencias
.....
.....
 - De asegurados
.....
.....
 - De mediadores
.....
.....
 - De reaseguradores
.....
.....
 - De coaseguradores
.....
.....

2.3.3. Resolución de 5 de diciembre de 1995 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito solicitado por determinadas Entidades Supervisoras Públicas.

(BOICAC nº 24/Febrero 1996)

Esta Norma Técnica de Auditoría, que se reproduce en su versión actualizada, ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 1 de septiembre de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito solicitado por determinadas Entidades Supervisoras Públicas. (BOE de 25 de noviembre) (BOICAC nº 18/Septiembre 1994).
- Resolución de 5 de diciembre de 1995 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito solicitado por determinadas Entidades Supervisoras Públicas. (BOICAC nº 24/Febrero 1996).

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 7 de noviembre de 1994 (BOE 25-11-1994) se procedió a efectuar el anuncio de la Norma Técnica de Auditoría de elaboración del Informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas¹.

Una vez transcurrido dicho plazo sin que se hayan presentado alegaciones o modificaciones a la citada Norma Técnica, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dispone:

Primero. La publicación de la Norma Técnica de Auditoría de elaboración del informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito, que se incorpora como Anexo a la presente Resolución.

Segundo. La mencionada Norma es de obligado cumplimiento, por todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos objeto de la norma que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

¹ En la actualidad art. 6 del TRLAC.

Norma Técnica de Elaboración del Informe Complementario al de Auditoría de las Cuentas Anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito solicitado por determinadas Entidades Supervisoras Públicas.

OBJETO DE ESTA NORMA

La Disposición Final Primera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas², establece que, cuando por disposiciones con rango de Ley se atribuyan a Órganos o Instituciones Públicas competencias de control o inspección sobre empresas o entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante Real Decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias.

En el marco del espíritu de colaboración entre autoridades supervisoras y auditores de cuentas reconocido por esta disposición, determinadas entidades supervisoras vienen solicitando a las Cooperativas con Sección de crédito que, como complemento de los informes de auditoría de cuentas anuales, se elabore un Informe Complementario con la finalidad de resumir los alcances de los trabajos de revisión y verificación de cuentas y cierta información en poder de los auditores útiles para las funciones de supervisión de dichas entidades.

Todos los aspectos contemplados en dicho Informe Complementario surgen, exclusivamente, del trabajo realizado para la emisión del Informe de Auditoría sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, y no de trabajos especiales con objetivos diferentes.

El objeto de esta Norma es regular la actuación profesional del auditor de cuentas en la emisión del citado Informe Complementario y el contenido de dicho informe.

La realización de este Informe del Auditor será a petición del Consejo Rector de la Entidad.

CONTENIDO DEL INFORME COMPLEMENTARIO

El Informe Complementario, cuyo modelo se incorpora a esta Norma como anexo, constará de una parte introductoria, tres secciones y tantos anexos como sean necesarios en función de las circunstancias.

Parte introductoria: reunirá, necesariamente y como mínimo, las siguientes condiciones:

- Se identificará como tal Informe Complementario.
- Se dirigirá al Consejo Rector de la Entidad auditada, para su posterior remisión por este órgano a la Entidad Supervisora.
- Identificará la fecha y tipo de opinión expresada en el informe de auditoría cuyo contenido complementa y especificará que el Informe Complementario no modifica la opinión expresada en aquél.

² En la actualidad Disposición Final Primera TRLAC.

2.3.3. NT INFORME COMPLEMENTARIO COOPERATIVAS CON SECCIÓN DE CRÉDITO

- Manifestará que incluye la información solicitada por la Entidad Supervisora a la Entidad auditada e incluirá una referencia a la norma técnica que regula su preparación.
- Limitará la responsabilidad del auditor en cuanto al contenido del Informe
- Complementario.
- Limitará su exclusivo uso a los fines previstos en esta Norma y por tanto, indicará que no debe ser publicado ni distribuido a terceros ajenos al Consejo Rector y Dirección de la Entidad y a la Entidad Supervisora.

Sección I: contendrá la información solicitada por la Entidad Supervisora referente a aspectos considerados por el auditor en la planificación de la auditoría de la Entidad, a su situación financiero-patrimonial y al trabajo a efectuar necesario para verificar la razonabilidad de los saldos de los fondos especiales registrados por la Entidad, de acuerdo con el siguiente esquema:

1. Aspectos Relacionados con la Planificación de la Auditoría
 - 1.1. Planificación de la auditoría
 - 1.2. Control interno
 - 1.3. Evaluación de la importancia relativa
2. Situación Financiero-Patrimonial de la Entidad
 - 2.1. Adecuación de productos y cargos
 - 2.2. Continuidad de las operaciones
 - 2.3. Ajustes y reclasificaciones no registrados
 - 2.4. Plusvalías y minusvalías no registradas
 - 2.5. Inmovilizado no financiero
 - 2.6. Valoración de existencias
 - 2.7. Compromisos y/o pasivos de carácter contingente
 - 2.8. Hechos posteriores al cierre de las cuentas anuales
 - 2.9. Resultados no recurrentes
3. Resumen del Trabajo Realizado en la Comprobación de los Saldos de los Fondos Especiales
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Fondos para insolvencias de la Sección de Crédito
 - 3.3. Fondo de insolvencias de deudores de secciones distintas de la de crédito
 - 3.4. Otros fondos

Esta Sección se elaborará directamente por el auditor y bajo su responsabilidad.

Sección II: Incluirá, con carácter complementario de la memoria de las cuentas anuales, información referente a determinados aspectos de la operativa de la Entidad y de sus sistemas contables y otros temas de interés para la Entidad Supervisora, de acuerdo con el siguiente esquema:

4. Situación Fiscal
5. Normativa Legal
 - 5.1. Inversión en otras secciones
 - 5.2. Limitaciones a la operatoria y destino de los fondos, prestados
 - 5.3. Concentración de riesgos

2.3.3. NT INFORME COMPLEMENTARIO COOPERATIVAS CON SECCIÓN DE CRÉDITO

- 5.4. Coeficiente de recursos propios y de disponibilidades líquidas
- 5.5. Distribución del excedente
- 5.6. Estatuto jurídico
- 5.7. Información remitida por la Sociedad a la Entidad Supervisora

La información a que se refiere esta Sección podrá mostrarse indistintamente en el cuerpo del Informe Complementario, en la memoria de las cuentas anuales de la Entidad auditada, o en anexos específicos del Informe Complementario preparados a tal fin. En estos dos últimos casos, el Informe Complementario contendrá una referencia explícita al lugar (memoria o anexo) donde se muestra la información solicitada por la Entidad Supervisora.

Con carácter general, la información a la que se refiere esta Sección será preparada por la propia Entidad bajo su responsabilidad, limitándose la responsabilidad del auditor a comprobar su razonabilidad, que, en su caso, fue tenido en cuenta en la opinión de auditoría.

Sección III: incluirá información de carácter contable y sobre aspectos específicos del control interno y otros temas solicitados por la Entidad Supervisora de acuerdo con el siguiente esquema:

6. Expedientes de Acreditados y Aprobación de las Operaciones de Riesgo
7. Conciliaciones de Saldos con Intermediarios Financieros
8. Cuentas Diversas de Activo y Pasivo y Obligaciones a Pagar
9. Anexos

Por la naturaleza de esta información, la elaboración del Informe Complementario no requiere ninguna actuación previa por parte del auditor, si bien debe considerarse que parte de ella puede verse afectada por un cierto subjetivismo.

ANEXO

Modelo del Informe Complementario al de Auditoría de las Cuentas Anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito solicitado por... (Entidad Supervisora)

Al Consejo Rector de:

Hemos auditado las cuentas anuales de..... que comprenden el balance de situación al... de..... de..... y la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya preparación y contenido son responsabilidad del Consejo Rector de la Entidad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que incluyen el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

Al concluir nuestra auditoría, emitimos nuestro Informe de Auditoría de fecha... de..... de..., en el que manifestamos una opinión.....

2.3.3. NT INFORME COMPLEMENTARIO COOPERATIVAS CON SECCIÓN DE CRÉDITO

Como información complementaria a la contenida en el citado Informe de Auditoría, seguidamente les facilitamos la solicitada por... (Entidad Supervisora)... al Presidente del Consejo Rector de la Entidad.

En relación con este Informe Complementario, es necesario precisar que:

1. Se ha preparado con el objeto de facilitar la información requerida por la Norma Técnica de elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito y para dar cumplimiento a la legislación correspondiente.
2. Considerando el alcance de nuestras pruebas y las limitaciones inherentes a todo sistema de control interno contable, no podemos asegurar que la totalidad de los errores e irregularidades, deficiencias del sistema e incumplimientos de la normativa legal y fiscal (en el supuesto de que existieran) se hayan puesto de manifiesto en el curso de nuestro examen, por lo que no expresamos una opinión sobre si la totalidad de los sistemas de control interno contable y de los diseñados para asegurar el cumplimiento de la normativa legal y fiscal establecidos por la Dirección de la Entidad ha sido permanentemente aplicada durante el ejercicio sujeto a nuestra revisión.
3. Las normas de auditoría generalmente aceptadas, a las que anteriormente se ha hecho referencia, suponen la aplicación de procedimientos de auditoría teniendo en cuenta los conceptos de importancia y riesgo relativos de cada transacción, cuenta, etc., en relación con las cuentas anuales en su conjunto. Ambos conceptos, obviamente, diferencian de forma significativa el alcance de los trabajos de una auditoría de otro tipo de investigaciones especiales.
4. El alcance de nuestras pruebas verificativas se basó, entre otros aspectos, en la evaluación y confianza relativa del control interno contable que mantiene la Entidad, ya que el objetivo de una auditoría de cuentas, es la emisión de una opinión técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Entidad y el resultado de sus operaciones en el ejercicio examinado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. Por lo tanto, dichas pruebas no permiten asegurar que se hayan detectado los errores o irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse. No obstante, si durante la auditoría se hubieran observado hechos de esta naturaleza, habrían sido puestos en conocimiento de la Dirección de la Entidad.
5. En relación con la evaluación de control interno contable a la que se ha hecho referencia anteriormente, es necesario señalar que los objetivos del sistema de control interno contable se deben relacionar con cada una de las etapas por las que discurre una transacción. Las etapas más importantes relativas a una transacción comprenden su autorización, ejecución, registro y, finalmente, la responsabilidad respecto a la custodia y salvaguarda de los activos que, en su caso, resulten de dicha transacción; con el fin de que las mismas hayan sido ejecutadas, se encuentren clasificadas en las cuentas apropiadas, valoradas adecuadamente y que existan (en su caso) los correspondientes activos.

Nuestro estudio y evaluación del control interno se realizó en dos fases:

- a) Una revisión preliminar del sistema, con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos de control interno contable por la Entidad.
- b) La realización de pruebas de cumplimiento para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y que están operando tal como se diseñaron.

De acuerdo con la Norma Técnica sobre ejecución del trabajo, la implantación y mantenimiento del sistema de control interno contable es responsabilidad de la Dirección de la Entidad, que debe someterlo a una continua supervisión para determinar que funciona según lo prescrito, modificándolo si fuera preciso, de acuerdo con las circunstancias. Adicionalmente, es de su responsabilidad evaluar los beneficios y costes originados por los procedimientos de control.

Asimismo, es responsabilidad del Consejo Rector de la Entidad el mantenimiento de los sistemas necesarios para asegurar el cumplimiento de la normativa aplicable a la Entidad.

En este sentido, hay que destacar que todo sistema de control interno contable tiene unas limitaciones. Siempre existe la posibilidad de que al aplicar procedimientos de control surjan errores por una mala comprensión de las instrucciones, errores de juicio, falta de atención personal, fallo humano, etc. Además, aquellos procedimientos cuya eficacia se basa en la segregación de funciones pueden eludirse como consecuencia de colusión de los empleados implicados en el control interno contable. Igualmente, los procedimientos cuyo objetivo es asegurar que las transacciones se ejecutan según los términos autorizados por la Dirección, son ineficaces si las decisiones de ésta se toman de forma errónea o irregular. Por todo ello, no podemos asegurar que la totalidad de los errores e irregularidades de procesamiento, deficiencias del sistema e incumplimientos de la normativa legal se hayan puesto de manifiesto en el curso de nuestro examen, por lo que no expresamos una opinión sobre si la totalidad de los procedimientos administrativos y técnicas de control interno contable y de cumplimiento de la normativa legal establecidos por la Dirección de la Entidad ha sido permanente y correctamente aplicada durante el ejercicio sujeto a revisión.

Tal como ya se ha comentado, es responsabilidad de la Dirección de la Entidad evaluar los beneficios y costes originados por cualquier técnica de control. Por esta razón el alcance de nuestra revisión se ha limitado a comprobar que los sistemas de control interno contable implantados y su funcionamiento son razonables en función de las circunstancias normales en las que la Entidad desarrolla sus operaciones.

Por las razones anteriormente expuestas, el contenido de este Informe Complementario no modifica las conclusiones contenidas en nuestro Informe de Auditoría de fecha ... de ... de ...

Este Informe Complementario ha sido preparado exclusivamente para los fines indicados y, por tanto, no debe ser publicado ni distribuido a terceros ajenos al Consejo Rector y Dirección de la Entidad y a(Entidad Supervisora)

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del socio responsable de este Informe.

Fecha (que deberá coincidir con la de emisión del Informe de Auditoría de las Cuentas Anuales de la Entidad).

ÍNDICE

Sección I

1. Planificación de la Auditoría

- 1.1. Planificación de la auditoría
- 1.2. Control interno
- 1.3. Evaluación de la importancia relativa

2. Situación Financiero-Patrimonial de la Entidad

- 2.1. Adecuación de productos y cargos
- 2.2. Continuidad de las operaciones
- 2.3. Ajustes y reclasificaciones no registrados
- 2.4. Plusvalías y minusvalías no registradas
- 2.5. Inmovilizado no financiero
- 2.6. Valoración de existencias
- 2.7. Compromisos y/o pasivos de carácter contingente

2.3.3. NT INFORME COMPLEMENTARIO COOPERATIVAS CON SECCIÓN DE CRÉDITO

2.8. Hechos posteriores al cierre de las cuentas anuales

2.9. Resultados no recurrentes

3. Fondos Especiales

3.1. Introducción

3.2. Fondo para insolvencias de la Sección de Crédito

3.3. Fondo de insolvencias de deudores de secciones distintas de la de crédito

3.4. Otros fondos

Sección II

4. Situación Fiscal

5. Normativa Legal

5.1. Inversión en otras secciones

5.2. Limitaciones a la operatoria y destino de los fondos, prestados

5.3. Concentración de riesgos

5.4. Coeficiente de recursos propios y de disponibilidades líquidas

5.5. Distribución del excedente

5.6. Estatuto jurídico

5.7. Información remitida por la Sociedad a... (Entidad Supervisora)...

Sección III

6. Expedientes de Acreditados y Aprobación de las Operaciones de Riesgo

7. Conciliaciones de Saldos con Intermediarios Financieros

8. Cuentas Diversas de Activo y Pasivo y Obligaciones a Pagar

9. Anexos

SECCIÓN I

1. Planificación de la auditoría

1.1. Planificación de la auditoría

La auditoría que hemos llevado a cabo de las cuentas anuales de al de de se ha realizado de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Hemos realizado la planificación de la auditoría teniendo en cuenta el tamaño de la Entidad, su complejidad, su organización y nuestra evaluación preliminar del sistema de control interno contable. Teniendo en cuenta todo lo anterior, hemos preparado un programa de auditoría que contiene, para las diferentes áreas auditadas, las pruebas de auditoría a aplicar, el método de selección de muestras, y refleja el grado de confianza en los controles internos y el momento de realización de las pruebas

1.2. Control interno

Conforme a las Normas Técnicas de Auditoría, hemos llevado a cabo un estudio y una evaluación del control interno contable de la Entidad, con el propósito de permitirnos establecer la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría de las cuentas anuales de la Entidad. Por consiguiente, nuestra evaluación

del control interno no ha tenido la extensión suficiente para permitirnos emitir una opinión específica sobre dicho control interno contable.

De acuerdo con las manifestaciones recibidas de sus Rectores, la Entidad posee procedimientos suficientes para asegurar que:

- puede disponer, al menos mensualmente (o trimestralmente), de un detalle de sus riesgos, (agregados por acreditado y grupo económico), coincidente con los saldos contables. Asimismo, cuenta con los pormenores de activos dudosos y de las provisiones individualizadas afectas a los mismos de acuerdo con la normativa contable de... (Entidad Supervisora)..., (excepto por...)
- los pormenores de todas las cuentas coinciden con los saldos contables que figuran en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias, (excepto por.....)

Nuestra revisión del sistema de control interno de la Entidad se desarrolló de acuerdo con el siguiente esquema general: (Describir esquema, incluyendo el área informática).

En el curso de nuestra revisión (con el alcance mencionado en este Informe Complementario), no se observaron excepciones significativas ni a las manifestaciones de los Rectores anteriormente mencionadas ni de otro tipo, excepto las comunicadas (que se comunicarán) a la Dirección de la Entidad mediante nuestra Carta de Comentarios de fecha..... de..... de.....

1.3. Evaluación de la importancia relativa

Considerando el tamaño y naturaleza de la Entidad hemos establecido los siguientes parámetros:

	Miles de pesetas ³
Ajustes individuales con efecto en resultados o en patrimonio neto	
Efecto neto global en resultados o en patrimonio neto de los ajustes individuales (Se podrán distinguir los ajustes procedentes de estimaciones)	
Reclasificaciones de cuentas sin efecto en resultados o en patrimonio neto:	
— Ajustes y reclasificaciones a dudosos	
— Otros ajustes y reclasificaciones	

2. Situación financiero-patrimonial de la Entidad

2.1. Adecuación de productos y cargos

En la nota... a las cuentas anuales se definen los criterios seguidos por la Entidad para el reconocimiento de sus ingresos y gastos.

³ Euros.

2.3.3. NT INFORME COMPLEMENTARIO COOPERATIVAS CON SECCIÓN DE CRÉDITO

Según se menciona al inicio del presente informe, nuestro Informe de Auditoría de fecha... cubre la cuenta de pérdidas y ganancias, de la Entidad correspondiente al ejercicio social terminado el...

En la aplicación de nuestros procedimientos de comprobación de los ingresos y gastos integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio..., no hemos observado la existencia de partidas que, constituyendo una desviación en cuanto a la normativa en vigor establecida por... (Entidad Supervisora)... al respecto, representen importes que pudieran afectar en forma material a las cuentas anuales en su conjunto. En particular, hemos verificado que:

- a) Se ha aplicado el sistema de caja, en lugar del devengo, en el abono a resultados de los productos originados por los riesgos morosos y dudosos, excepto por (detallar).
- b) Los abonos y cargos a los fondos especiales se han efectuado con las contrapartidas previstas por la normativa contable de la... (Entidad Supervisora)..., excepto por (detallar).
- c) La contabilización de los productos y cargos ha sido razonable, de modo que no se han **detectado** trasvases entre resultados ordinarios, cooperativos y extracooperativos, y extraordinarios ni entre secciones de la Entidad que tengan efectos materiales, y que la imputación al resultado del ejercicio de las subvenciones de capital, se ha efectuado de acuerdo con las normas de valoración del Plan General de Contabilidad.

(Habrà que dar a este epígrafe la redacción oportuna en cada caso, resumiendo las principales deficiencias observadas.)

2.2. Continuidad de las operaciones

En la formulación de las cuentas anuales de la Entidad correspondientes al ejercicio anual terminado el..... de..... de....., los Rectores han aplicado el principio contable de «empresa en funcionamiento», por entender que no existen circunstancias objetivas que pongan en peligro la continuidad de la actividad de la Entidad, en el ejercicio siguiente.

2.3. Ajustes y reclasificaciones no registrados

El efecto neto total de los ajustes a las cuentas anuales auditadas puestos de manifiesto en el curso de nuestro examen supone incrementar / reducir los resultados netos después de impuestos del ejercicio mostrados en las cuentas anuales en una cuantía que no excede del...% de dichos resultados. Individualmente, el ajuste de mayor cuantía que supone un incremento en los resultados netos después de impuestos del ejercicio... representa un...% de dichos resultados netos después de impuestos y el ajuste de mayor cuantía que supone una reducción de los resultados netos después de impuestos del ejercicio representa un...% de dichos resultados.

No se han puesto de manifiesto en el curso de nuestro examen reclasificaciones que supongan modificar el saldo de la rúbrica afectada en más de un...%.

2.3.3. NT INFORME COMPLEMENTARIO COOPERATIVAS CON SECCIÓN DE CRÉDITO

Como ni los ajustes ni las reclasificaciones indicados anteriormente dan lugar a diferencias que pueden considerarse como *significativas+, nuestro Informe de Auditoría de Cuentas de fecha... no incluye ninguna salvedad por los conceptos a los que hacen referencia los dos párrafos precedentes.

Por la propia naturaleza de algunas cuentas analizadas en el curso de la auditoría, la cuantificación de su saldo y (en su caso) de los ajustes anteriormente reseñados, no puede ser ni exacta ni absolutamente objetiva, a pesar de haberse aplicado en su determinación los procedimientos de auditoría considerados más convenientes en función de la naturaleza de cada una de las cuentas analizadas.

2.4. Plusvalías y minusvalías no registradas

Existen partidas que, habiendo sido contabilizadas de acuerdo con la normativa vigente y sobre las que, por tanto, no procede efectuar ajustes en su valoración, dan lugar a la existencia de plusvalías y minusvalías latentes. El detalle preparado por los Rectores de tales plusvalías y minusvalías se incluye como Anexo I.

La Entidad tenía contabilizados (no) determinados activos de cuantía significativa de carácter no funcional. El detalle de estos activos que nos han facilitado los Rectores se incluye como Anexo II.

2.5. Inmovilizado no financiero

Se ha observado que el fondo de amortización del inmovilizado de la Entidad al de de es suficiente (excepto por) y que la imputación del coste y de la amortización de cada uno de sus elementos se realiza en la sección de la Entidad que lo utiliza.

En el Anexo... se presenta un detalle de los inmuebles de la Entidad pendientes de inscribir en el Registro de la Propiedad.

No se ha observado la existencia de revalorizaciones del inmovilizado material no autorizadas legalmente (excepto por...

2.6. Valoración de existencias

Los criterios de valoración aplicados para las existencias, según los diferentes tipos de productos, son los siguientes:

(Descripción)

Dichos criterios guardan (no) uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior y se ajustan (no) a las normas de valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad.

2.7. Compromisos y/o pasivos de carácter contingente

No se ha observado la existencia de pasivos de carácter cierto o contingente de importe significativo adicionales a los desglosados en las cuentas anuales de la Entidad al..... de..... de....., excepto por.....

2.8. Hechos posteriores al cierre de las cuentas anuales

En la Nota de la Memoria de las cuentas anuales auditadas, se describen los hechos posteriores de carácter significativo.

2.9. Resultados no recurrentes

Durante el ejercicio auditado, la Entidad ha efectuado algunas transacciones singulares, reestructuraciones, contingencias, etc. El detalle preparado por los Rectores de las transacciones no recurrentes pero significativas se incluye como Anexo III.

3. Fondos especiales

3.1. Introducción

Como parte de la auditoría de las cuentas anuales, hemos revisado las necesidades de fondos especiales para la cobertura de los riesgos de la Entidad. Estas necesidades se han determinado por aplicación de lo preceptuado en la normativa contable correspondiente de la (Entidad Supervisora). Al... de..... de....., los fondos especiales registrados por la Entidad eran:

Fondo Especial	Miles de pesetas ⁴		
	Saldo al xx-xx-xx	Fondo necesario	Diferencia
--	--	--	--
--	--	--	--
--	--	--	--
--	--	--	--

3.2. Fondo para insolvencias de la Sección de Crédito

Para la evaluación de las provisiones para insolvencias registradas por la Sección de Crédito de la Entidad, hemos analizado individualmente XX prestatarios y avalados en base a los siguientes criterios:

- a) Riesgos clasificados como no dudosos por la Entidad:
 - XX expedientes, que son todos los que superan XX miles de pesetas⁵.
 - XX expedientes, seleccionados aleatoriamente de acuerdo con el siguiente criterio (especificar criterio). El Anexo... contiene detalle de los riesgos analizados.
- b) Riesgos clasificados como dudosos por la Entidad.
 - XX expedientes, que son todos los que superan XX miles de pesetas⁶.

⁴ Euros.

⁵ Euros.

⁶ Euros.

2.3.3. NT INFORME COMPLEMENTARIO COOPERATIVAS CON SECCIÓN DE CRÉDITO

- XX expedientes seleccionados aleatoriamente de acuerdo con el siguiente criterio (especificar criterio). El Anexo... contiene detalle de los riesgos analizados.

Los resultados de nuestra verificación se resumen seguidamente:

Provisiones al xx-xx-xx (Miles de pesetas⁷)			
	Contabilizadas	Estimadas	Diferencia
- Riesgos vivos	--	--	--
- Riesgos dudosos	--	--	--

En el Anexo... se incluye el detalle de los riesgos que de acuerdo con las normas contables correspondientes de la... (Entidad Supervisora)..., deberían estar clasificados como dudosos y que la Entidad no tiene identificados como tales, según se ha puesto de manifiesto en el curso de nuestro trabajo.

Como parte de nuestra revisión, y dentro de **los expedientes examinados**, se ha verificado que los créditos clasificados como dudosos tienen suspendido el devengo de intereses, de acuerdo con lo dispuesto en las normas contables correspondientes de la... (Entidad Supervisora)... y que las renovaciones de operaciones morosas sin cobro efectivo de intereses ni aportación de nuevas garantías eficaces, no están reclasificadas a inversión normal.

3.3. Fondo de insolvencias de deudores de secciones distintas de la de crédito

Hemos analizado individualmente XX deudores de otras secciones distintas de la de crédito y hemos comprobado la adecuación (no) de los fondos de provisión constituidos para estos riesgos.

En el Anexo... se incluye el detalle de los deudores de otras secciones analizados.

3.4. Otros fondos

(detallar, indicando el trabajo efectuado y resultados obtenidos)

SECCIÓN II

4. Situación Fiscal

Los años sujetos a la inspección para los principales impuestos a los que está sujeta la Entidad son: (Describir)

Los pasivos contingentes motivados por actas de inspección recurridas o pendientes de liquidación por la Entidad son los siguientes:

⁷ Euros.

Descripción	Contingencia máxima (Miles de pesetas ⁸)	Provisiones constituidas (Miles de pesetas ⁹)
--	--	--
--	--	--
--	--	--

5. Normativa Legal

5.1. Inversión en otras secciones

En el Anexo IV, preparado por la Entidad, se relaciona la composición según su destino al...de.....de..... de las inversiones realizadas en otras secciones con recursos obtenidos a través de la Sección de Crédito, con expresión de las fechas de concesión y cancelación, porcentaje sobre depósitos (según normativa reguladora) y fecha de autorización de... (Entidad Supervisora)... si procede.

5.2. Limitaciones a la operatoria y destino de los fondos prestados

Hemos **verificado de acuerdo con técnicas de auditoría generalmente aceptadas** que la Sección de Crédito ha limitado sus operaciones activas y pasivas al seno de la propia Entidad y a sus socios, que ha colocado sus excedentes de tesorería en otros intermediarios financieros, fondos públicos y valores emitidos por empresas públicas y que el destino declarado o deducido de los fondos prestados a socios no ha sido a sectores productivos ajenos a la actividad de la Entidad, excepto por los que se relacionan en los Anexo V y VI facilitados por la Entidad.

5.3. Concentración de riesgos

En el Anexo VII, preparado por la Entidad, se relacionan los riesgos existentes al..... de..... de... con sujetos o grupos, definidos según... (normativa reguladora)..., frente a los que existen activos y compromisos superiores al 5% de los depósitos computables de la Entidad.

El coeficiente de concentración se ha calculado dividiendo el importe total de los activos y compromisos entre los depósitos computables.

Sobre la información desglosada en el Anexo, nos hemos limitado a desarrollar las siguientes comprobaciones, en base a muestras selectivas:

- Revisión de la concordancia de dicha información con la que surge de los registros contables de la Entidad.
- Pruebas destinadas a comprobar la correcta agrupación de las partidas.
- Pruebas cruzadas entre los registros contables de la Entidad y la información facilitada por los Rectores, que nos permitan concluir respecto a los datos con-

⁸ Euros.

⁹ Euros.

tenidos en el Anexo, y comprobar que no se hubieran omitido datos que hubiera sido necesario facilitar.

Asimismo, hemos comprobado que los riesgos de firma asumidos por la Entidad al... de..... de..... no superan su volumen de recursos propios.

5.4. Coeficiente de recursos propios y de disponibilidades líquidas

El Anexo VIII, preparado por la Entidad, recoge el detalle de los recursos propios computables a efectos del cálculo del coeficiente.

En el ejercicio económico finalizado al... de... de..., la Cooperativa cumple (no cumple) el coeficiente de recursos propios definido según... (normativa reguladora).

Hemos comprobado que para una muestra de... días del ejercicio económico finalizado al... de..... de..., la Cooperativa cumple (no cumple) el coeficiente de disponibilidades líquidas definido según... (normativa reguladora).

Al cierre del ejercicio económico, los mencionados coeficientes ascienden a: Coeficiente de recursos propios.....

Coeficiente de disponibilidades líquidas...

5.5. Distribución del excedente

Hemos comprobado que la propuesta de distribución del excedente del ejercicio cerrado al... de... de..., se ajusta a lo establecido en... (normativa reguladora)...

5.6. Estatuto jurídico

En el curso de nuestra auditoría no se ha puesto de manifiesto que la Entidad haya desarrollado actividades significativas no incluidas en sus estatutos, excepto por: (detallar).

5.7. Información remitida por la Sociedad a... (Entidad Supervisora)...

Hemos revisado de los estados periódicos enviados por la Sociedad a... (Entidad Supervisora)..., los correspondientes a (indicar fechas de los estados). Como resultado de nuestra revisión no se han puesto de manifiesto errores significativos, (excepto por...). Nuestra revisión ha consistido en:

SECCIÓN III

6. Expedientes de acreditados y aprobación de las operaciones de riesgo

Los expedientes de los acreditados que hemos revisado, contienen (no) en general información suficiente para evaluar, en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales, las características y cobrabilidad de los saldos

Asimismo, hemos comprobado su adecuada autorización por el Consejo Rector de la Entidad y su constancia en Acta en los términos que se establecen en la legislación aplicable a las Cooperativas con Sección de Crédito de... (Entidad Supervisadora)...

2.3.3. NT INFORME COMPLEMENTARIO COOPERATIVAS CON SECCIÓN DE CRÉDITO

(Indicar la dinámica seguida en la concesión, seguimiento y recobro de los riesgos y las principales deficiencias comunes a la generalidad de los expedientes, qué se ha hecho cuando el contenido de los expedientes era insuficiente, etc.)

En cualquier caso, con objeto de mejorar el seguimiento de los riesgos de la Entidad, hemos efectuado (efectuaremos) una serie de recomendaciones y sugerencias en nuestra Carta de Comentarios a la Dirección.

7. Conciliaciones de saldos con intermediarios financieros

Comentarios sobre las conciliaciones (Periodicidad de las conciliaciones, quién y cómo se preparan, quién y cómo las supervisa, naturaleza de las partidas de conciliación más habituales, etc.).

8. Cuentas diversas de Activo y Pasivo y Obligaciones a Pagar

Detalles de las más significativas, y comentario sobre el seguimiento de las mismas.

9. Anexos

Anexo I. Plusvalías y minusvalías no registradas.

Anexo II. Activos de importe significativo de carácter no funcional.

Anexo III. Resultados no recurrentes.

Anexo IV. Inversión en otras secciones.

Anexo V. Destino de los fondos prestados.

Anexo VI. Origen de los fondos tomados.

Anexo VII. Concentración de riesgos.

Anexo VIII. Detalle de recursos propios computables.

ANEXO I Plusvalías y minusvalías no registradas

A. Inmuebles			
Concepto	Saldo contable	plusvalía/ minusvalía	Fuente de información y sistema de valoración empleado
B. Otros			
Concepto	Saldo contable	plusvalía/ minusvalía	Fuente de información y sistema de valoración empleado

ANEXO II**Activos de importe significativo de carácter no funcional**

Concepto	Saldo

ANEXO III**Resultados no recurrentes**

Naturaleza	Efecto sobre resultados	Comentario

ANEXO IV**Inversión en otras secciones**

Composición de las inversiones realizadas en otras secciones..... con recursos obtenidos a través de su Sección de Crédito.

Fecha de				Importe Miles de ptas. ¹⁰	% s/depósitos	Fecha de autorización I.V.F
Sección deudora	Destino de los fondos	Conce- sión	Cancela- ción			

ANEXO V**Destino de los fondos prestados**

Riesgos con sujetos o grupos cuyo destino declarado o deducido ha sido a sectores productivos ajenos a la actividad de la Entidad.

Sujeto/Grupo	Miles de pesetas ¹¹			% Concentración s/Recursos Propios	
	Activos	Compromisos	Total	s/Activos	s/Activos y compromisos

¹⁰ Euros.

¹¹ Euros.

ANEXO VI
Origen de los fondos tomados no de entidades financieras

Miles de pesetas¹²	
Sujeto/Grupo	Pasivos

ANEXO VII
Concentración de riesgos

Deudor	Fecha de concesión	Importe Miles de pesetas¹³

ANEXO VIII
Detalle de los recursos propios computables

Concepto	Importe ejercicio actual	Importe ejercicio anterior

¹² Euros.

¹³ Euros.

2.3.4. Resolución de 25 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el informe especial requerido por el artículo 3.6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, conforme a la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001.

(BOE 02.08.2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003)

Esta Norma Técnica de Auditoría, que se reproduce en su versión actualizada, ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 27 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre «el informe especial requerido por el artículo 3.6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, conforme a la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001. (BOE 15 de noviembre de 2002) (BOICAC nº 51/Septiembre 2002).
- Resolución de 25 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre «el informe especial requerido por el artículo 3.6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, conforme a la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001. (BOE 02.08.2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003).

El artículo 3 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, según la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001, de 14 de diciembre, establece que los clubes deportivos que, por acceder a una competición oficial, deban transformarse en sociedades anónimas deportivas, o las entidades que ya ostenten esta forma social, habrán de disponer de un capital social mínimo, cuya cuantía será fijada por una Comisión Mixta de transformación en función de diversos factores.

El apartado 6 de dicho artículo 3 establece que:

«...En el caso de que la documentación presentada no permita calcular con un margen de seguridad razonable el saldo patrimonial neto del club que presentara la solicitud, la Comisión Mixta dictará resolución denegando la fijación del capital social mínimo a efectos de transformación.

A estos efectos se considerará que no existe margen de seguridad razonable cuando el informe de auditoría incluyera salvedades no cuantificadas razonablemente.

No obstante, si el informe de auditoría incluyera salvedades que se derivaran de incertidumbres o limitaciones al alcance que no permitan su cuantificación, a los exclusivos efectos de la fijación del capital mínimo a que se refiere este artículo se deberá mencionar en informe especial, a título orientativo,

2.3.4. NT INFORME ESPECIAL SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS

el efecto potencial máximo de tales incertidumbres o limitaciones de la siguiente forma:

- 1º Pasivos por la cuantía máxima identificable.
- 2º Activos por el total del valor neto contable del activo afectado.

Si existieran limitaciones o incertidumbres distintas a las procedentes de activos o pasivos, cuya valoración no pueda realizarse, se entenderá que no existe margen de seguridad razonable para la fijación del capital mínimo.»

En este sentido se ha considerado conveniente elaborar una norma técnica con la finalidad de definir los criterios de actuación del auditor de cuentas en los casos en los que le sea solicitada por la entidad la emisión del informe especial a que se refiere el artículo 3, apartado 6, del Real Decreto 1251/1999, por haber contenido su informe de auditoría de cuentas anuales salvedades no cuantificadas, así como establecer, a título indicativo, el contenido que, generalmente, debe comprender dicho informe, y proporcionar una guía para su elaboración.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica sobre «el informe especial requerido por el artículo 3.6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, conforme a la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001», para su tramitación y sometimiento a información pública, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹.

Por Resolución de 27 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a su publicación íntegra en el propio Boletín de este Instituto, de septiembre de 2002 (número 51), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 15 de noviembre de 2002, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

En dicho trámite no se han presentado alegaciones al texto sometido a información pública, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas², se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre «*el informe especial requerido por el artículo 3.6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, conforme a la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001*», y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» y la inserción de la oportuna reseña en el «Boletín Oficial del Estado».

¹ En la actualidad art. 6 del TRLAC.

² En la actualidad art. 6 del TRLAC.

**NORMA TÉCNICA SOBRE EL INFORME ESPECIAL REQUERIDO POR EL
ARTÍCULO 3.6 DEL R.D. 1251/1999, DE 16 DE JULIO, SOBRE SOCIEDADES
ANÓNIMAS DEPORTIVAS, CONFORME A LA REDACCIÓN DADA
POR EL R.D. 1412/2001**

INTRODUCCIÓN

1. El artículo 3 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, según la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001, de 14 de diciembre, establece que los clubes deportivos que, por acceder a una competición oficial, deban transformarse en sociedades anónimas deportivas (S.A.D.), o las entidades que ya ostenten esta forma social, habrán de disponer de un capital social mínimo, cuya cuantía será fijada por una Comisión Mixta de transformación en función de diversos factores.

2. En concreto, el artículo 3 del citado Real Decreto en sus apartados 1, 2 y 3 establece lo siguiente:

«1. El capital mínimo de las sociedades anónimas deportivas en ningún caso podrá ser inferior al establecido en la Ley de Sociedades Anónimas.

2. Aquellos clubes que, por acceder a una competición oficial de carácter profesional, deban transformarse en sociedad anónima deportiva deberán cursar la solicitud de fijación de su capital mínimo dentro de los tres meses inmediatamente siguientes a la fecha de inicio del ejercicio económico de los clubes y sociedades anónimas deportivas de la respectiva competición, de conformidad con el calendario establecido por la Liga Profesional correspondiente.

El capital social mínimo se fijará mediante la adición de dos sumandos:

a) El primero se determinará calculando el 25 por ciento de la media de los gastos realizados, incluidas amortizaciones, por los clubes y sociedades anónimas deportivas que participaran en la penúltima temporada finalizada de la respectiva competición, excluidas las dos entidades con mayor gasto y las dos con menor gasto realizado. Los datos necesarios para la realización de este cálculo se tomarán de las cuentas de pérdidas y ganancias auditadas y remitidas al Consejo Superior de Deportes. Dichos datos se ajustarán en función del informe de auditoría, haciéndose público por el Consejo Superior de Deportes el cálculo obtenido anualmente, previo informe de la liga profesional correspondiente.

b) El segundo sumando se determinará en función de los saldos patrimoniales netos negativos que, en su caso, arroje el balance, que forma parte de las cuentas anuales, a que se refiere el párrafo a) del apartado 5 de este artículo, ajustado en función del informe de auditoría.

c) Cuando el primer sumando sea inferior al segundo, el capital social mínimo se fijará en el duplo del segundo.

3. Los mismos criterios establecidos en el apartado anterior serán de aplicación para fijar el capital social mínimo en aquellos clubes que accedan a una competición oficial de carácter profesional y ostenten ya la forma de sociedad anónima deportiva.

..... »

3. Asimismo, el apartado 5 del citado artículo 3 determina que:

«5. El club interesado deberá dirigir escrito a la Comisión Mixta establecida en la disposición transitoria primera de la Ley del Deporte solicitando la fijación del capital social mínimo. A dicho escrito, en el que se recogerá la cifra del saldo patrimonial neto que el club estima en función del informe de auditoría, se deberán acompañar los siguientes documentos:

a) Las cuentas anuales, correspondientes a la temporada deportiva anterior, y el informe de auditoría.

b) ... »

4. Además, el apartado 6 del mismo artículo 3 establece que:

«6. La Comisión Mixta deberá fijar el capital mínimo y notificarlo en el plazo de tres meses. Si la Comisión Mixta no notifica su decisión en dicho plazo, se entenderá que el capital social mínimo será el que resulte de la suma del saldo patrimonial neto propuesto por el club, si éste fuera negativo, y del sumando a que se refiere el apartado 2.a) de este artículo. Si el saldo patrimonial fuera positivo, se entenderá que el capital social mínimo será de 10.000.000 de pesetas³ más el sumando del citado apartado 2 a).

En el caso de que la documentación presentada no permita calcular con un margen de seguridad razonable el saldo patrimonial neto del club que presentara la solicitud, la Comisión Mixta dictará resolución denegando la fijación del capital social mínimo a efectos de transformación.

A estos efectos se considerará que no existe margen de seguridad razonable cuando el informe de auditoría incluyera salvedades no cuantificadas razonablemente.

No obstante, si el informe de auditoría incluyera salvedades que se derivaran de incertidumbres o limitaciones al alcance que no permitan su cuantificación, a los exclusivos efectos de la fijación del capital mínimo a que se refiere este artículo se deberá mencionar en informe especial, a título orientativo, el efecto potencial máximo de tales incertidumbres o limitaciones de la siguiente forma:

1º. Pasivos por la cuantía máxima identificable

2º. Activos por el total del valor neto contable del activo afectado.

Si existieran limitaciones o incertidumbres distintas a las procedentes de activos o pasivos, cuya valoración no pueda realizarse, se entenderá que no existe margen de seguridad razonable para la fijación del capital mínimo.»

OBJETO Y ALCANCE DE LA NORMA

5. La presente norma tiene como finalidad definir los criterios de actuación del auditor de cuentas en los casos en los que le sea solicitada por la entidad la emisión del informe especial a que se refiere el artículo 3, apartado 6, del Real Decreto 1251/1999, por haber contenido su informe de auditoría de cuentas anuales salvedades

³ Euros.

des no cuantificadas, así como establecer, a título indicativo, el contenido que, generalmente, debe comprender dicho informe, y proporcionar una guía para su elaboración.

6. No obstante, este informe especial no podrá emitirse cuando el informe de auditoría de cuentas anuales hubiese concluido con una opinión desfavorable o denegada, en coherencia con lo manifestado en el informe de auditoría.

7. La emisión de este informe especial no supondrá una modificación o extensión de la responsabilidad del auditor en relación con el informe de auditoría de cuentas anuales emitido, ni tampoco la sustitución, modificación, ampliación o alteración de la opinión manifestada en dicho informe.

ACTUACIÓN DEL AUDITOR

8. La emisión de este informe especial deberá ser requerida previamente por la entidad auditada.

9. Dicho informe especial debe referirse exclusivamente a las salvedades reflejadas en el informe de auditoría de las cuentas anuales emitido del ejercicio en cuestión, conforme a lo previsto en el artículo 3, apartado 6, del Real Decreto 1251/1999.

10. Para este informe especial, el auditor no tendrá que realizar procedimientos de auditoría adicionales a los ya efectuados para emitir su informe de auditoría de cuentas anuales. Su actuación debe dirigirse a cuantificar, en la medida de lo posible y atendiendo a las circunstancias concretas de cada caso, el efecto potencial máximo de las salvedades por limitaciones al alcance o incertidumbres, no cuantificadas, contenidas en su informe de auditoría de cuentas anuales y conforme a lo establecido en el mencionado artículo 3, apartado 6, en base a los siguientes criterios:

- Pasivos, por la cuantía máxima identificable.
- Activos, por el total del valor neto contable del activo afectado.

11. En el caso de que, conforme a su juicio profesional, resulte imposible determinar el efecto potencial máximo, deberá comunicarse a la entidad dicha circunstancia, mediante el correspondiente informe, con una breve exposición de las razones de tal impedimento.

12. Para emitir este informe especial, el auditor no realizará procedimientos para identificar hechos que pudieran haber acaecido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría de cuentas anuales.

13. En los casos en que hubiera llegado a conocimiento del auditor una información significativa y fiable que, si hubiera sido conocida a la fecha del informe de auditoría, habría supuesto modificación de su contenido, deberá condicionar la emisión de este informe especial a las actuaciones establecidas en la Norma Técnica de Hechos Posteriores.

CONTENIDO DEL INFORME ESPECIAL

14. Este informe especial no debe incorporar ninguna conclusión que pudiera ser considerada como una modificación de la opinión profesional que el auditor hubiera expresado en su informe sobre las cuentas anuales de la entidad. A tal efecto, deberán

2.3.4. NT INFORME ESPECIAL SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS

adjuntarse al informe especial las cuentas anuales acompañadas del correspondiente informe de auditoría.

15. A título indicativo deberá tener la siguiente estructura:

- a) Una introducción.
- b) Identificación del informe de auditoría y de las cuentas anuales a las que se refiere.
- c) Referencia al tipo de opinión de auditoría emitida.
- d) Reseña, en su caso, de las salvedades cuantificadas en el informe de auditoría de cuentas anuales.
- e) Transcripción literal de las salvedades no cuantificadas en el informe de auditoría de cuentas anuales.
- f) Mención del efecto potencial máximo de las salvedades según se describe en el apartado 10 de esta Norma Técnica. Asimismo, en los casos en los que no sea posible determinarlo, se mencionará tal circunstancia con una breve explicación.
- g) Referencia a que la citada cuantificación se ha realizado a efectos orientativos exclusivamente, conforme a los criterios expuestos en el artículo 3, apartado 6 del R.D. 1251/1999.
- h) Una mención específica de que los procedimientos de auditoría no se han aplicado más allá de la fecha de la emisión del informe de auditoría sobre las cuentas anuales, dejando constancia de que este informe especial no supone en ningún caso la modificación, sustitución o alteración de la opinión expuesta en el citado informe de auditoría.
- i) Una restricción de uso y distribución.

MODELO NORMALIZADO

16. Al objeto de orientar al auditor de cuentas y conseguir la máxima uniformidad en la redacción de este informe especial y para facilitar su comprensión por los usuarios, se incluye en el anexo un modelo.

ANEXO

(Membrete de la sociedad de auditoría de cuentas)

Modelo de informe especial requerido por el artículo 3 apartado 6 del R.D. 1251/1999, de 16 de julio, conforme a la redacción dada por el R.D. 1412/2001

A la Junta Directiva (u órgano equivalente) de _____ (Nombre de la entidad):

De acuerdo con su solicitud y con la finalidad de dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 3 apartado 6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, conforme a la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001, de 14 de diciembre, y exclusivamente a los efectos de la determinación por parte de la Comisión Mixta del capital mínimo de (nombre de la entidad), les manifestamos lo siguiente:

1. Con fecha __ de _____ de ____ emitimos nuestro informe de auditoría sobre las cuentas anuales de la entidad al __ de _____ de _____ en el que expresamos una opinión con salvedades. Adjuntamos nuestro informe de auditoría como Anexo al presente informe especial.
2. En los párrafos _____ (*identifíquense*) de nuestro informe de auditoría, figuran las salvedades cuantificadas.
3. Nuestro informe de auditoría incluye también las siguientes salvedades que no son susceptibles de cuantificación: (*transcripción literal de las mismas*).
4. A los exclusivos efectos de la fijación del capital mínimo a que se refiere el artículo 3 apartado 6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, conforme a la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001, de 14 de diciembre, se muestra a continuación el efecto potencial máximo, a título orientativo y cuando fuera posible, de las salvedades relacionadas en el punto 3 anterior de acuerdo con los siguientes criterios establecidos en el citado Real Decreto:
 - a) Pasivos por la cuantía máxima identificable
 - b) Activos por el total del valor neto contable del activo afectado.

Efecto potencial máximo (*)

(Referencia una a una de las salvedades del párrafo 3 anterior)

(*) En caso de no ser susceptibles de cuantificación identifíquese como «No determinable» dando una breve explicación de tal circunstancia,

Según establece la Norma Técnica aplicable a este informe especial, no se ha realizado ningún trabajo con posterioridad al..... (fecha del informe de auditoría) y, en consecuencia, no contempla ningún hecho que haya o pueda haber ocurrido a partir de dicha fecha. El presente informe especial no supone en ningún caso la modificación, sustitución o alteración de la opinión con salvedades expuesta en el citado informe de auditoría.

El presente informe especial ha sido preparado a su solicitud, con la finalidad exclusiva descrita en el primer párrafo, por lo que, para evitar interpretaciones erróneas, no debe ser utilizado o distribuido para ninguna otra finalidad.

Nombre de la Firma (o Auditor)

Firma del Socio (o Auditor)

Fecha del informe

2.3.5. Resolución de 26 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas (artículo 20.5 del Real Decreto 1251/1999).

(BOE 02-08-2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003)

Esta Norma Técnica ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 30 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre «el informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas (artículo 20.5 del Real Decreto 1251/1999)». (BOE de 16 de noviembre de 2002) (BOICAC nº 51/Septiembre 2002).
- Resolución de 26 de junio de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre «el informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas (artículo 20.5 del Real Decreto 1251/1999)». (BOE 02-08-2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003).

El Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, según la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001, de 14 de diciembre, regula en su artículo 20 la información que periódicamente han de remitir estas sociedades al Consejo Superior de Deportes. Entre la información semestral exigida se encuentra un informe especial del auditor en los casos en que el informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio anterior hubiese contenido salvedades o la opinión hubiese sido denegada, relativo a la situación al cierre del primer semestre de las salvedades expuestas en el citado informe de auditoría.

En este sentido, las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas han considerado conveniente elaborar una norma técnica, con el fin de establecer los criterios de actuación del auditor de cuentas en la emisión del citado informe especial, conforme a lo previsto en el apartado 5 del artículo 20 del Real Decreto 1251/1999, que versará sobre la situación actualizada de las salvedades que se incluyeron en el informe de auditoría correspondiente a las cuentas anuales del ejercicio inmediatamente anterior y, en su caso, su incidencia en la información periódica del ejercicio en curso.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica sobre «el informe especial relativo a determinada información semestral de las

sociedades anónimas deportivas (artículo 20.5 del Real Decreto 1251/1999)», para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹.

Por Resolución de 30 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a su publicación íntegra en el propio Boletín de este Instituto, de septiembre de 2002 (número 51), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 16 de noviembre de 2002, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

En dicho trámite no se han presentado alegaciones al texto sometido a información pública, por lo que, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas², se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre «*el informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas (artículo 20.5 del Real Decreto 1251/1999)*», y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» y la inserción de la oportuna reseña en el «Boletín Oficial del Estado».

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE EL INFORME ESPECIAL RELATIVO A DETERMINADA INFORMACIÓN SEMESTRAL DE LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS (ARTÍCULO 20.5 DEL REAL DECRETO 1251/1999)

INTRODUCCIÓN

1. El Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas (SAD), modificado por el Real Decreto 1412/2001, de 14 de diciembre, regula en su artículo 20 la información que periódicamente han de remitir estas sociedades al Consejo Superior de Deportes (CSD).

2. Además de las cuentas anuales e informe de auditoría, entre la información exigida se encuentra un informe especial del auditor de la SAD relativo a la situación al cierre del primer semestre de las salvedades expuestas en su informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio anterior. En concreto, este informe especial se encuentra regulado en el apartado 5 del artículo 20 del Real Decreto antes citado de la forma siguiente:

«5. Cuando el informe de auditoría de las cuentas anuales contuviese salvedades, cuantificadas o no, y cuando la opinión del auditor fuese adversa o hubiese sido denegada, las sociedades anónimas deportivas deberán recabar de sus auditores un informe especial, que se remitirá al Consejo Superior de

¹ En la actualidad art. 6 del TRLAC.

² En la actualidad art. 6 del TRLAC.

Deportes con la información semestral siguiente y que contendrá, al menos, la siguiente información:

- a) En el supuesto que hayan sido corregidas o despejadas las salvedades formuladas en las cuentas anuales del último ejercicio, deberá ponerse de manifiesto esta circunstancia, así como la incidencia que tienen las correcciones introducidas con tal motivo sobre la información periódica del ejercicio en curso.*
- b) En el supuesto de persistir las causas que dieron lugar a la opinión con salvedades, incluidas la denegación de opinión y la opinión adversa, se hará constar expresamente dicha circunstancia y, siempre que sea posible, los efectos que se derivarían de haber efectuado los ajustes necesarios en las cuentas anuales o documentos auditados para que no figurasen en el informe de auditoría las correspondientes salvedades.»*

3. Como antecedentes del informe especial que se contempla en la presente norma técnica, se transcriben asimismo a continuación los aspectos más relevantes que contienen los apartados 1 y 2 del citado artículo 20 del Real Decreto:

«1. Las sociedades anónimas deportivas deberán remitir al Consejo Superior de Deportes la información anual y semestral prevista en este artículo.

2. La información semestral se referirá al período comprendido entre el inicio del ejercicio y el último día de cada semestre natural, será formulada por los administradores de la sociedad y habrá de ser remitida al Consejo dentro de los tres meses siguientes a la fecha de cierre del período.

Dicha información deberá incluir, al menos, unos estados intermedios de la sociedad indicados en la norma de elaboración de cuentas 12ª «Estados financieros intermedios» contenida en la parte cuarta del Plan General de Contabilidad... y, en su caso, un balance de la sociedad y del grupo consolidado y la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad y una memoria consolidados del grupo de sociedades referidos a dicho período. Adicionalmente se elaborará un informe en el que consten las transacciones de la sociedad con sus administradores, directivos y accionistas significativos.»

OBJETO DE LA NORMA

4. El objeto de esta norma es regular las actuaciones profesionales del auditor de cuentas que tengan por finalidad la emisión de un informe especial que le fuera requerido por los administradores, de acuerdo con el apartado 5 del artículo 20 del Real Decreto 1251/1999, según la redacción establecida por el Real Decreto 1412/2001. Dicho informe especial versará sobre la situación actualizada de las salvedades que se incluyeron en el informe de auditoría correspondiente a las cuentas anuales del ejercicio inmediatamente anterior y, en su caso, su incidencia en la información periódica del ejercicio en curso.

PRINCIPIOS QUE HAN DE REGULAR LA ACTUACION DEL AUDITOR

5. El objetivo del auditor será obtener, mediante los procedimientos que éste entienda más adecuados en cada circunstancia, la evidencia relativa a la situación actualizada al término del primer semestre del ejercicio siguiente de las circunstancias que dieron lugar a las salvedades (incluso las no cuantificables) que fueron oportunamente expresadas como tales por el auditor en su informe de auditoría sobre las cuentas anuales del ejercicio anterior.

6. El auditor deberá solicitar a los administradores información por escrito de la situación actualizada de las salvedades que fueron incluidas en su informe sobre las cuentas anuales del ejercicio inmediatamente precedente.

7. El alcance de este trabajo especial no incluye la realización de los procedimientos habituales requeridos por las normas de auditoría en la ejecución de un trabajo de auditoría de cuentas anuales y, por consiguiente, no proporciona al auditor el conocimiento de los aspectos significativos que suelen ponerse de manifiesto en el curso de una auditoría, ni permite asegurar que todos los asuntos relevantes hayan sido identificados y adecuadamente considerados por el auditor en este informe especial.

PROCEDIMIENTOS QUE EL AUDITOR DEBERÁ APLICAR

8. El auditor de cuentas encargado de emitir el informe especial a que hace referencia esta norma deberá aplicar los siguientes procedimientos:

- a) Obtener la información semestral formulada por los administradores de la SAD que exige el apartado 2 del artículo 20 anteriormente transcrito.
- b) Obtener información escrita de los administradores sobre la situación actualizada al cierre del primer semestre siguiente de las salvedades incluidas en el informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio anterior.
- c) Comprobar que la información escrita obtenida de los administradores es suficiente y pertinente para poder emitir por el auditor el informe requerido.
- d) Comprobar que la citada información escrita de los administradores se encuentra libre de errores significativos, llevando a cabo para ello las pruebas necesarias, tales como por ejemplo la verificación de los asientos contables correctivos de los ajustes indicados como necesarios en el informe del auditor de las cuentas anuales del ejercicio inmediatamente precedente, constatación de la información actualizada para la eliminación de incertidumbres y análisis de la información facilitada por la SAD para eliminar las salvedades no cuantificadas en el informe de auditoría.
- e) Aplicar procedimientos analíticos, diseñados especialmente para identificar aquellos aspectos de gran significación que pudieran aportar información de contraste adicional, confirmatoria o no, respecto al contenido de la información semestral de los administradores relativa a la evolución de las salvedades de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio precedente.

En particular, estos procedimientos incluirán como mínimo la comparación de los resultados, netos en cada caso del efecto de las salvedades de auditoría

identificadas y cuantificadas, de las cuentas semestrales preparadas por las entidades en relación con las de igual período del ejercicio anterior, con los de las cuentas anuales auditadas del ejercicio anterior y, en su caso, con los resultados presupuestados del período.

- f) Leer las actas e informarse, en su caso, acerca de los acuerdos tomados en juntas de accionistas, reuniones de administradores, comité de dirección, etc., por todo el período que va hasta la fecha de emisión del informe especial a que esta norma hace referencia, para detectar si existen hechos que tengan efectos significativos sobre la actualización de las salvedades.
- g) Considerar, en base a preguntas formuladas a los directivos con responsabilidad en temas financieros y contables, si la información semestral requerida por el CSD se ha preparado de acuerdo con los principios y criterios contables aplicables a las SAD.

Como consecuencia de los procedimientos limitados aplicados, el auditor no estará capacitado para poder expresar su opinión profesional sobre la información semestral, por lo que no debe redactar el informe de manera que pueda interpretarse que se ha llegado a alguna conclusión a este respecto.

No obstante, si como consecuencia de los procedimientos previstos en esta norma fueran detectadas algunas deficiencias significativas en relación con la información contable a que la citada información semestral da complemento, el auditor deberá consignar dicha circunstancia en su informe especial sin que fuera necesario que dichas deficiencias sean cuantificadas. La no obligatoriedad de cuantificar las conclusiones del auditor se justifica porque el alcance de su trabajo no resulta apropiado para obtener los elementos de juicio suficientes que permitan dicha cuantificación.

EFFECTO DE LA FALTA DE INFORMACIÓN A SUMINISTRAR POR LOS ADMINISTRADORES

9. Si los administradores no suministrasen por escrito una información completa y adecuada sobre el tratamiento en las cuentas semestrales de las circunstancias que dieron lugar a las salvedades de auditoría sobre las cuentas anuales del ejercicio precedente, o pusiesen cualquier impedimento a la obtención de la información requerida por el auditor, deberá reflejarse adecuadamente en el informe especial. En ningún caso el auditor se verá obligado a incorporar complementariamente la información omitida por los administradores.

10. En esas circunstancias, el auditor no debe extender su responsabilidad más allá de donde está justificado por los resultados de los procedimientos que ha podido aplicar satisfactoriamente, indicando, en su caso, las limitaciones existentes al no haber podido obtener la información requerida.

11. El auditor podrá denegar la emisión del informe cuando no haya obtenido la información escrita de los administradores sobre la evolución de las salvedades antes mencionada. En este supuesto, el auditor remitirá una comunicación escrita a los administradores de la sociedad en la que se indicarán los motivos que impiden la emisión de dicho informe.

CONTENIDO DEL INFORME ESPECIAL

12. Cuando el auditor sea requerido para llevar a cabo un trabajo de esta naturaleza deberá emitir un informe especial que reunirá las siguientes condiciones:

- a) Identificarse como tal informe especial.
- b) El informe se dirigirá a los administradores de la SAD, para su posterior remisión al CSD.
- c) Referir el tipo de opinión expresada en el informe de auditoría correspondiente al ejercicio inmediato anterior al de la información semestral, detallando las salvedades allí contenidas y naturaleza de las mismas.
- d) ^oAdjuntar la información semestral, preparada por los administradores, incluyendo la información sobre la situación actualizada de las salvedades mencionadas en el informe de auditoría del ejercicio inmediato anterior.
- e) Incorporar una referencia a esta Norma Técnica e indicar que el alcance del trabajo no es el de una auditoría de cuentas anuales, por lo que no se expresa una opinión o se da otro tipo de seguridad sobre la información semestral preparada por los administradores de la entidad, así como señalar que de haberse aplicado otros procedimientos de auditoría complementarios, se hubiesen podido identificar otros asuntos significativos.
- f) Manifestar expresamente la situación actualizada de las salvedades recogidas en el informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio inmediatamente precedente, de la siguiente forma:
 - En el supuesto que hayan sido corregidas o despejadas las salvedades formuladas en las cuentas anuales del último ejercicio, deberá ponerse de manifiesto esta circunstancia, así como la incidencia que tienen las correcciones introducidas con tal motivo sobre la información periódica del ejercicio en curso.
 - En el supuesto de persistir las causas que dieron lugar a la opinión con salvedades, incluidas la denegación de opinión y la opinión adversa, se hará constar expresamente dicha circunstancia y, siempre que fuera posible, los efectos que se derivarían de haber efectuado los ajustes en la información semestral preparada por los administradores de la entidad.
- g) Limitación de uso del informe especial a los fines previstos en el artículo 20.5 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio.

(Membrete de la sociedad auditoría de cuentas)

Modelo de informe especial requerido por el artículo 20.5 del Real Decreto 1251/1999

A los Administradores de Sociedad XYZ, S.A.D., para su remisión al Consejo Superior de Deportes:

Habiendo sido auditadas las cuentas anuales (*consolidadas*) de la sociedad XYZ, S.A.D. correspondiente al ejercicio anual terminado el... de..... de 20XX, hemos (*otros auditores han*) emitido nuestro (*su*) informe de auditoría con fecha... de..... de 20XX, en el que se expresaba nuestra (*una*) opinión (*incluir el tipo*) debido a los siguientes asuntos:

(transcripción literal de todos los párrafos en los que se explicaban las salvedades)

De acuerdo con su solicitud, hemos revisado la información referida a la situación actualizada de las citadas salvedades y su incidencia en la información semestral adjunta de fecha... de..... de 20XX, que ha sido preparada por los administradores de la S.A.D.

Adjuntamos como anexo el Informe de los administradores sobre la situación actualizada al cierre del semestre de las salvedades incluidas en el informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio precedente.

Como resultado de nuestro trabajo, les confirmamos que la salvedad anteriormente indicada, referente a la sociedad XYZ, S.A.D. (*o al Grupo consolidado*), ha sido corregida totalmente en la información semestral adjunta, y su efecto en la información semestral ha sido el siguiente: (*detállese*).

(En el supuesto de no haberse corregido total o parcialmente las salvedades del informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio precedente, el párrafo anterior se sustituirá por los siguientes:

«Como resultado de nuestro trabajo, les confirmamos que en la Información semestral adjunta, referida al... de..... de 20XX, no se han corregido o despejado totalmente (parcialmente) las salvedades (la salvedad... anteriormente indicada) formuladas respecto a las cuentas anuales del último ejercicio cerrado.

En consecuencia, los efectos que se derivarían de haber incorporado las salvedades (la salvedad...) expuestas en los párrafos anteriores, supondrían una reducción (aumento) de... euros de los fondos propios que figuran en el balance de situación al... de..... de 20XX.»

(En caso de que fuera necesario): Asimismo debemos consignar que, como consecuencia de los procedimientos llevados a cabo, hemos identificado las siguientes circunstancias que pudieran ser susceptibles de dar lugar a incidencias de importancia no cuantificadas respecto de las cuentas semestrales al... de..... de 20XX.

De acuerdo con la Norma Técnica establecida al efecto aprobada por resolución de fecha, el trabajo se ha limitado a los procedimientos previstos en la Norma Técnica y con el objeto exclusivo de informar sobre la situación actualizada de las salvedades. Por ser su alcance sustancialmente menor que el de una auditoría de cuentas, no expresamos una opinión, ni damos otro tipo de seguridad sobre la información semestral de fecha adjunta. De haberse aplicado otros procedimientos de auditoría complementarios, se hubiesen podido identificar otros asuntos significativos para llevar a su consideración.

Este informe especial ha sido preparado en cumplimiento de lo establecido en el artículo 20.5 del Real Decreto 1251/1999 para el uso exclusivo del Consejo Superior de Deportes y no debe ser usado para ningún otro propósito.

Nombre de la Firma (o Auditor)

Firma del Socio (o Auditor)

Fecha del informe.

2.3.6. Resolución de 1 de marzo de 2007 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de Crédito.

(BOICAC nº 69/Marzo 2007)

Esta Norma Técnica de Auditoría, que se reproduce en su versión actualizada, ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 26 de octubre de 1993 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de crédito. (BOE de 8 de diciembre de 1993) (BOICAC nº 14/Octubre 1993).
- Resolución de 1 de diciembre de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de crédito. (BOE de 7 de marzo de 1995) (BOICAC nº 19/Diciembre 1994).
- Resolución de 14 de marzo de 2006 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de cuentas anuales de las Entidades de Crédito. (BOICAC nº 65/Marzo 2006).
- Resolución de 1 de marzo de 2007 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de Crédito. (BOICAC nº 69/Marzo 2007).

La Disposición Final Primera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹, establece que, cuando por disposiciones con rango de Ley se atribuyan a Órganos o Instituciones Públicas competencias de control o inspección sobre empresas o entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante Real Decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias.

Por Resolución de 1 de diciembre de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se publicó la Norma Técnica de elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de Crédito (BOICAC, núm. 19), con el objeto de homogeneizar el contenido de los informes que a estos efectos el Banco de España venía solicitando a los auditores de cuentas de las Entidades de Crédito,

¹ En la actualidad Disposición Final Primera TRLAC.

en el marco del espíritu de colaboración entre Instituciones supervisoras y auditores de cuentas a que se refiere la Disposición Final Primera de la Ley de Auditoría.

Sin embargo, recientemente la normativa contable a la que se encuentran sujetas las entidades de crédito se ha visto modificada debido al proceso de adaptación a las normas internacionales de contabilidad exigido en el ámbito de la Unión Europea. Como consecuencia de ello, distintos aspectos de la información contable y financiera que se incluían en el informe complementario aprobado en la citada norma técnica requieren su revisión y adaptación a las nuevas normas contables.

Por otra parte, con posterioridad a la fecha de publicación de la norma técnica de diciembre de 1994, el artículo quinto del Real Decreto 180/2003, de 14 de febrero, en desarrollo de la Disposición Final Primera de la Ley de Auditoría, ha añadido una nueva disposición adicional, la decimoquinta, al Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, estableciendo expresamente como uno de los sistemas o procedimientos de coordinación entre los órganos o instituciones públicas que tengan atribuidas legalmente competencias de control y supervisión sobre empresas y entidades que sometan sus cuentas anuales a auditoría de cuentas y los auditores de cuentas de dichas entidades la facultad de las citadas instituciones públicas de exigir que se le remita un informe complementario al de auditoría de cuentas anuales, a fin de contribuir al mejor desempeño de sus funciones de supervisión y control. Asimismo, en dicha disposición se establece que los auditores de cuentas deberán elaborar dicho informe complementario, previa petición de la entidad auditada, dentro del ámbito de la auditoría de cuentas anuales y con sujeción a lo que se establezca en cada caso en la correspondiente norma técnica de auditoría.

En consecuencia, y en el marco del espíritu de colaboración entre autoridades supervisoras y auditores de cuentas reconocido por las disposiciones anteriormente mencionadas, el Banco de España y las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas han estimado conveniente la elaboración de una nueva Norma Técnica a este respecto, en sustitución de la actualmente vigente, incluyendo algunas modificaciones en su contenido respecto del de ésta última, con el fin de adaptarse a la nueva normativa reguladora y mejorar en la medida de lo posible la información requerida por el Banco de España.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto una nueva Norma Técnica de Auditoría de «*elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de Crédito*», en sustitución de la actualmente en vigor, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas².

Por Resolución de 14 de marzo de 2006 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a su publicación íntegra en el propio Boletín de este Instituto, de marzo de 2006 (número 65), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 21 de julio de 2006, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

² En la actualidad art. 6 del TRLAC.

2.3.6. NTA INFORME COMPLEMENTARIO SOBRE ENTIDADES DE CRÉDITO

Transcurrido el citado trámite de información pública, sin que se hayan presentado alegaciones al texto publicado a estos efectos, **la Presidencia de este Instituto**, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas³, **dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas⁴, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría de «elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de Crédito», sin modificación alguna respecto al texto sometido al citado trámite de información, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» y la inserción de la oportuna reseña en el «Boletín Oficial del Estado».

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA DE ELABORACIÓN DEL INFORME COMPLEMENTARIO AL DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES DE LAS ENTIDADES DE CRÉDITO

OBJETO DE ESTA NORMA

La Disposición Final Primera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas⁵, establece que, cuando por disposiciones con rango de Ley se atribuyan a Órganos o Instituciones Públicas competencias de control o inspección sobre empresas o entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante Real Decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias

En desarrollo de dicha disposición, y mediante el Real Decreto 180/2003, de 14 de Febrero se añade, en su artículo quinto, una disposición adicional, la decimoquinta, al Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre⁶, por el que se establece como uno de los sistemas o procedimientos de coordinación entre los órganos o instituciones públicas que tengan atribuidas legalmente competencias de control y supervisión sobre entidades que sometan sus cuentas anuales a auditoría de cuentas y los auditores de cuentas de dichas entidades la facultad de las citadas instituciones públicas de exigir que se le remita un informe complementario al de la auditoría de cuentas anuales, a fin de contribuir al mejor desempeño de sus funciones de supervisión y control. Los auditores de cuentas deberán elaborar dicho informe complementario, previa petición de la entidad auditada, dentro del ámbito de la auditoría de cuentas anuales y con sujeción a lo que se establezca en cada caso en la correspondiente norma técnica de auditoría.

³ En la actualidad art. 6 del TRLAC.

⁴ En la actualidad art. 6 del TRLAC.

⁵ En la actualidad Disposición Final Primera TRLAC.

⁶ En la actualidad d.a. 8ª RLAC.

A estos efectos, y en cumplimiento de las disposiciones anteriormente mencionadas, se ha elaborado el presente Norma Técnica sobre el informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de crédito y sus Grupos, en la que se recogen los criterios que, con carácter general, deben seguir los auditores de cuentas en la elaboración del citado Informe, así como su contenido, y cuya finalidad va dirigida a describir y resumir los alcances de los trabajos de revisión y verificación de cuentas que en el ámbito de la auditoría de cuentas anuales han sido efectuados por los auditores en determinadas áreas y sobre cierta información que revisten especial interés y se consideran útiles para las funciones de supervisión del Banco de España.

Todos los aspectos contemplados en el Informe Complementario surgen, exclusivamente, del trabajo realizado para la emisión del Informe de Auditoría sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, con las matizaciones específicas que en los correspondientes apartados se indican.

El objeto de esta Norma es regular la actuación profesional del auditor de cuentas en la emisión del citado Informe Complementario y el contenido de dicho informe.

La realización de este Informe del Auditor se efectuará a petición de los Administradores de la Entidad.

CONTENIDO DEL INFORME COMPLEMENTARIO

El Informe Complementario, cuyo modelo se incorpora a esta norma como anexo, constará de una parte introductoria, tres secciones y tantos anexos como sean necesarios en función de las circunstancias.

— Parte Introductoria: reunirá, necesariamente y como mínimo, las siguientes condiciones:

- Se identificará como tal Informe Complementario.
- Se dirigirá al Consejo de Administración de la entidad auditada, para su posterior remisión por este órgano al Banco de España.
- Identificará la fecha y tipo de opinión expresada en el informe de auditoría cuyo contenido complementa y especificará que el Informe Complementario no modifica la opinión expresada en aquél.
- Manifestará que incluye la información solicitada por el Banco de España a la entidad auditada e incluirá una referencia a la norma técnica que regula su preparación.
- Limitará la responsabilidad del auditor en cuanto al contenido del Informe Complementario.
- Limitará su exclusivo uso a los fines previstos en esta Norma y por tanto, indicará que no debe ser publicado ni distribuido a terceros ajenos al Consejo de Administración y Dirección de la Entidad y al Banco de España.
- En el supuesto de tratarse de un Informe Complementario al de auditoría de unas cuentas anuales consolidadas incluirá las mismas secciones y apartados que se reflejan posteriormente, pero haciendo referencia en el desarrollo de los mismos a los informes individuales que se hubieran preparado para cada una de las entidades que forman parte de dicha consolidación.

2.3.6. NTA INFORME COMPLEMENTARIO SOBRE ENTIDADES DE CRÉDITO

— Sección I: contendrá la información solicitada por el Banco de España referente a aspectos considerados por el auditor en la planificación de la auditoría de la entidad/del grupo, a su situación financiero-patrimonial y al trabajo a efectuar necesario para verificar la razonabilidad de las correcciones valorativas y provisiones registradas por la entidad/el grupo, de acuerdo con el siguiente esquema:

1. Aspectos Relacionados con la Planificación de la Auditoría
 - 1.1. Planificación de la auditoría
 - 1.2. Control interno
 - 1.3. Sucursales en el extranjero
 - 1.4. Evaluación de la importancia relativa
2. Situación Financiero-Patrimonial de la Entidad/del Grupo.
 - 2.1. Adecuación de productos y cargos
 - 2.2. Continuidad de las operaciones
 - 2.3. Ajustes y reclasificaciones no registrados
 - 2.4. Plusvalías y minusvalías no registradas
 - 2.5. Compromisos y/o pasivos de carácter contingente
 - 2.6. Hechos posteriores al cierre de las cuentas anuales
 - 2.7. Resultados no recurrentes
 - 2.8. Tasaciones de inmuebles
3. Resumen del Trabajo Realizado en la Comprobación de las coberturas del riesgo de crédito y otras provisiones.
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Cobertura por riesgo de crédito asignada específicamente
 - 3.3. Cobertura por riesgo de crédito no asignado específicamente
 - 3.4. Cobertura para riesgo-país
 - 3.5. Provisiones para pensiones y obligaciones similares
 - 3.6. Otras provisiones
4. Valoración de los instrumentos Financieros (excepto inversión crediticia)
5. Participaciones
6. Coberturas contables
7. Titulizaciones
8. Acciones Propias
9. Transacciones con Partes Vinculadas

Esta Sección se elaborará directamente por el auditor y bajo su responsabilidad.

— Sección II: Incluirá, con carácter complementario de la memoria de las cuentas anuales, información referente a determinados aspectos de la operativa de la entidad/del grupo consolidado y de sus sistemas contables y otros temas de interés para el Banco de España, de acuerdo con el siguiente esquema:

10. Combinación de negocios y Consolidación
 - 10.1. Ámbito de la consolidación
 - 10.2. Comprobación de la información contable
 - 10.3. Homogeneización de la información contable
 - 10.4. Fondos de comercio y activos intangibles de vida indefinida
 - 10.5. Método de la participación y consolidación por integración proporcional

- 10.6. Intereses minoritarios
- 11. Situación Fiscal
- 12. Estados reservados de información sectorial de los grupos de entidades de crédito
- 13. Otra Normativa Legal
 - 13.1. Concentración de riesgos
 - 13.2. Recursos propios
 - 13.3. Coeficiente de reservas mínimas
 - 13.4. Estatuto jurídico
 - 13.5. Otra información remitida por la Entidad al Banco de España.
- 14. Gestión de Patrimonios de Terceros
- 15. Depósito de Valores
- 16. Criterios contenidos en la CBE 4/2004 no aplicados con impacto significativo

La información a que se refiere esta Sección podrá mostrarse indistintamente en el cuerpo del Informe Complementario, en la memoria de las cuentas anuales de la entidad auditada/del grupo auditado, o en anexos específicos del Informe Complementario preparados a tal fin. En estos dos últimos casos, el Informe Complementario contendrá una referencia explícita al lugar (memoria o anexo) donde se muestra la información solicitada por el Banco de España.

Con carácter general, la información a la que se refiere esta Sección será preparada por la propia entidad/grupo, bajo su responsabilidad, limitándose la responsabilidad del auditor a comprobar su razonabilidad. Los resultados de esta comprobación deberán haber sido tenidos en cuenta por el auditor en la opinión de auditoría.

— Sección III: incluirá información de carácter contable y sobre aspectos específicos del control interno y otros temas solicitados por el Banco de España, de acuerdo con el siguiente esquema:

- 17. Expedientes de Acreditados
- 18. Conciliaciones de Saldos con Intermediarios Financieros
- 19. Otras cuentas de Activo y Pasivo
- 20. Anexos

Por la naturaleza de esta información, la elaboración del Informe Complementario no requiere ninguna actuación previa por parte del auditor, si bien debe considerarse que parte de ella puede verse afectada por un cierto subjetivismo

PLAZO DE ENTREGA DEL INFORME

La entidad deberá remitir el informe complementario al Banco de España en el plazo de tres meses desde la fecha de emisión del informe de auditoría de las cuentas anuales y, en todo caso, antes del 31 de Mayo, siempre que el informe de auditoría ya haya sido emitido. Si el informe de auditoría se emite con posterioridad al 31 de Mayo, se deberá remitir al Banco de España en un máximo de 30 días desde su fecha de emisión. Previa comunicación a la entidad, el auditor deberá entregar al Banco de España el informe complementario a requerimiento de éste en el caso de que no lo hubiera recibido en el plazo indicado.

ANEXO

Modelo del Informe Complementario al de Auditoría de las Cuentas Anuales de las Entidades de Crédito solicitado por el Banco de España

Al Consejo de Administración de:

Hemos auditado las cuentas anuales de..., que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de... y la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya preparación y contenido son responsabilidad de los Administradores de la Entidad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en España, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

Con fecha... de... de..., emitimos nuestro Informe de Auditoría sobre las cuentas anuales antes mencionadas donde expresamos una opinión...

Como información complementaria a la contenida en el citado Informe de Auditoría, seguidamente les facilitamos la solicitada por el Banco de España al Sr. Presidente del Consejo de Administración de la Entidad.

En relación con este Informe Complementario, es necesario precisar que:

1. Se ha preparado con el exclusivo objeto de facilitar la información requerida por la Norma Técnica de elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de entidades de crédito.
2. Considerando el alcance de nuestras pruebas y las limitaciones inherentes a todo sistema de control interno contable, no podemos asegurar que la totalidad de los errores e irregularidades, deficiencias del sistema e incumplimientos de la normativa legal y fiscal (en el supuesto de que existieran) se hayan puesto de manifiesto en el curso de nuestra auditoría, por lo que no expresamos una opinión sobre si la totalidad de los sistemas de control interno contable y de los diseñados para asegurar el cumplimiento de la normativa legal y fiscal establecidos por la Dirección de la Entidad ha sido permanentemente aplicada durante el ejercicio sujeto a nuestra auditoría.
3. Las normas de auditoría generalmente aceptadas, a las que anteriormente se ha hecho referencia, suponen la aplicación de procedimientos de auditoría teniendo en cuenta los conceptos de importancia y riesgo relativos de cada transacción, cuenta, etc., en relación con las cuentas anuales en su conjunto. Ambos conceptos, obviamente, diferencian de forma significativa el alcance de los trabajos de una auditoría de otro tipo de investigaciones especiales.
4. El alcance de nuestras pruebas verificativas se basó, entre otros aspectos, en la evaluación y confianza relativa del control interno contable que mantiene la Entidad, ya que el objetivo de una auditoría de cuentas, es la emisión de un informe en el que se expresa una opinión técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Entidad y el resultado de sus operaciones en el ejercicio examinado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. Por lo tanto, dichas pruebas no permiten asegurar que se hayan detectado los errores o irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse. No obstante, si durante la auditoría se hubieran observado hechos significativos de esta naturaleza, habrían sido puestos en conocimiento de la Dirección de la Entidad y, en su caso, comunicados al Banco de España.

5. En la Nota X de la Memoria figuran los principios y normas de contabilidad aplicados por la Entidad en la confección de las cuentas anuales. En el apartado 16 se detallan los criterios contenidos en la CBE 4/2004 que no se han aplicado y cuyo impacto es significativo
6. En relación con la evaluación del control interno contable a la que se ha hecho referencia anteriormente, es necesario señalar que los objetivos del sistema de control interno contable se deben relacionar con cada una de las etapas por las que discurre una transacción. Las etapas más importantes relativas a una transacción comprenden su autorización, ejecución, registro y, finalmente, la responsabilidad respecto a la custodia y salvaguarda de los activos que, en su caso, resulten de dicha transacción, con el fin de que las mismas hayan sido ejecutadas, se encuentren clasificadas en las cuentas apropiadas, valoradas adecuadamente y que existan (*en su caso*) los correspondientes activos.

Nuestro estudio y evaluación del control interno se realizó en dos fases:

- a) Una revisión preliminar del sistema, con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos de control interno contable por la Entidad.
- b) La realización de pruebas de cumplimiento para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y que están operando tal como se diseñaron.

De acuerdo con la Norma Técnica sobre ejecución del trabajo, la implantación y mantenimiento del sistema de control interno contable es responsabilidad de la Dirección de la Entidad, que debe someterlo a una continua supervisión para determinar que funciona según lo prescrito, modificándolo si fuera preciso, de acuerdo con las circunstancias. Adicionalmente, es de su responsabilidad evaluar los beneficios y costes originados por los procedimientos de control.

Asimismo, es responsabilidad de los Administradores de la Entidad el mantenimiento de los sistemas necesarios para asegurar el cumplimiento de la normativa aplicable a la Entidad.

En este sentido, hay que destacar que todo sistema de control interno contable tiene unas limitaciones. Siempre existe la posibilidad de que al aplicar procedimientos de control surjan errores por una mala comprensión de las instrucciones, errores de juicio, falta de atención personal, fallo humano, etc. Además, aquellos procedimientos cuya eficacia se basa en la segregación de funciones pueden eludirse como consecuencia de colusión de los empleados implicados en el control interno contable. Igualmente, los procedimientos cuyo objetivo es asegurar que las transacciones se ejecutan según los términos autorizados por la Dirección, son ineficaces si las decisiones de ésta se toman de forma errónea o irregular. Por todo ello, no podemos asegurar que la totalidad de los errores e irregularidades de procesamiento, deficiencias del sistema e incumplimientos de la normativa legal se hayan puesto de manifiesto en el curso de nuestra auditoría, por lo que no expresamos una opinión sobre si la totalidad de los procedimientos administrativos y técnicas de control interno contable y de cumplimiento de la normativa legal establecidos por la Dirección de la Entidad ha sido permanente y correctamente aplicada durante el ejercicio sujeto a revisión.

Tal como ya se ha comentado, es responsabilidad de la Dirección de la Entidad evaluar los beneficios y costes originados por cualquier técnica de control. Por esta razón el alcance de nuestra revisión se ha limitado a comprobar que los sistemas de control interno contable implantados y su funcionamiento son razonables en función de las circunstancias normales en las que la Entidad desarrolla sus operaciones.

Por las razones anteriormente expuestas, el contenido de este Informe Complementario no modifica las conclusiones contenidas en nuestro Informe de Auditoría de fecha...de... de...

Este Informe Complementario ha sido preparado exclusivamente para los fines indicados y, por tanto, no debe ser publicado ni distribuido a terceros ajenos al Consejo de Administración y Dirección de la Entidad y al Banco de España.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del socio responsable de este Informe.

Fecha (*que deberá coincidir con la de emisión del Informe de Auditoría de las Cuentas Anuales de la Entidad*).

INDICE

Sección I:

1. Aspectos relacionados con la planificación de la Auditoría
 - 1.1. Planificación de la auditoría
 - 1.2. Control interno
 - 1.3. Sucursales en el extranjero
 - 1.4. Evaluación de la importancia relativa
2. Situación Financiero-Patrimonial de la Entidad / del Grupo
 - 2.1. Adecuación de productos y cargos
 - 2.2. Continuidad de las operaciones
 - 2.3. Ajustes y reclasificaciones no registrados
 - 2.4. Plusvalías y minusvalías no registradas
 - 2.5. Compromisos y/o pasivos de carácter contingente
 - 2.6. Hechos posteriores al cierre de las cuentas anuales
 - 2.7. Resultados no recurrentes
 - 2.8. Tasaciones de inmuebles
3. Resumen del Trabajo Realizado en la Comprobación de las coberturas del riesgo de crédito y otras provisiones
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. Cobertura por riesgo de crédito asignada específicamente
 - 3.3. Cobertura por riesgo de crédito no asignado específicamente
 - 3.4. Cobertura para riesgo-país
 - 3.5. Provisiones para pensiones y obligaciones similares
 - 3.6. Otras provisiones
4. Valoración de los instrumentos Financieros (excepto inversión crediticia)
5. Participaciones
6. Coberturas contables
7. Titulizaciones
8. Acciones Propias
9. Transacciones con Partes Vinculadas

Sección II:

10. Combinaciones de negocio y Consolidación
 - 10.1. Ámbito de la consolidación
 - 10.2. Comprobación de la información contable
 - 10.3. Homogeneización de la información contable
 - 10.4. Fondos de comercio y activos intangibles de vida indefinida
 - 10.5. Método de la participación y consolidación por integración proporcional
 - 10.6. Intereses minoritarios
11. Situación Fiscal
12. Estados reservados de información sectorial de los grupos de entidades de crédito
13. Otra Normativa Legal
 - 13.1. Concentración de riesgos

- 13.2. Recursos propios
- 13.3. Coeficiente de reservas mínimas
- 13.4. Estatuto jurídico
- 13.5. Otra información remitida por la Entidad al Banco de España
- 14. Gestión de Patrimonios de Terceros
- 15. Depósito de Valores
- 16. Criterios contenidos en la CBE 4/2004 no aplicados con impacto significativo

Sección III

- 17. Expedientes de acreditados
- 18. Conciliaciones de saldos con intermediarios financieros
- 19. Otras cuentas de Activo y Pasivo
- 20. Anexos

SECCIÓN I

1. ASPECTOS RELACIONADOS CON LA PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA.

1.1. Planificación de la auditoría.

La auditoría que hemos llevado a cabo de las cuentas anuales de..... al 31 de diciembre de 20XX se ha realizado de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Hemos realizado la planificación de la auditoría teniendo en cuenta el tamaño de la Entidad/Grupo, su complejidad, su organización y nuestra evaluación preliminar del sistema de control interno contable. Teniendo en cuenta todo lo anterior, hemos preparado un programa de auditoría que contiene, para las diferentes áreas auditadas, las pruebas de auditoría a realizar, el método de selección de muestras, y refleja el grado de confianza en los controles internos y el momento de realización de las pruebas.

1.2. Control interno.

Conforme a las Normas Técnicas de Auditoría, hemos llevado a cabo un estudio y una evaluación del control interno contable de la(s) Entidad(es), con el propósito de permitirnos establecer la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría de las cuentas anuales de la Entidad. Por consiguiente, nuestra evaluación del control interno no ha tenido la extensión suficiente para permitirnos emitir una opinión específica sobre dicho control interno contable.

De acuerdo con las manifestaciones recibidas de sus Administradores, la Entidad posee procedimientos suficientes para asegurar que:

- puede disponer, al menos mensualmente, de un detalle de sus riesgos, (*agregados por acreditado y grupo económico*), coincidente con los saldos contables. Asimismo, cuenta con los pormenores de activos subestándar y dudosos y de las provisiones individualizadas afectas a los mismos de acuerdo con el Anexo IX de la Circular 4/2004 del Banco de España.
- los pormenores de todas las cuentas coinciden con los saldos contables que figuran en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias, (*excepto por...*)

2.3.6. NTA INFORME COMPLEMENTARIO SOBRE ENTIDADES DE CRÉDITO

La entidad cuenta (no) con un Departamento de Auditoría Interna, que está situado en el organigrama de la Entidad dependiendo de (*órgano del que depende*), que revisa las operaciones de todas las áreas de negocio, [excepto de algunas/todas las realizadas por los Departamentos de... o las autorizadas directamente por (indicar cargo)]. (*En el caso de Grupos, las referencias se harán también a la actividad de las filiales en el exterior*).

Según nos han informado los Administradores de la Entidad, el Departamento de Auditoría Interna cuenta con XX empleados. Los informes, tanto de sucursales en España como en el extranjero, que emite se refieren a... incluyendo/no incluyendo el examen sobre la recuperabilidad de activos y su adecuada clasificación contable. Su periodicidad es... (*oficinas centrales, sucursales en España, sucursales en el extranjero*) y van dirigidos a..... Adicionalmente, la Auditoría Interna emite informes de gestión de los siguientes tipos:... (*En el caso de Grupos, las referencias se harán también a la actividad de las filiales en el exterior*).

Nuestra revisión del sistema de control interno de la Entidad se desarrolló de acuerdo con el siguiente esquema general: (*Describir esquema, incluyendo el área informática*).

En el curso de nuestra revisión (con el alcance mencionado en este Informe Complementario), no se observaron excepciones significativas ni a las manifestaciones de los Administradores anteriormente mencionadas ni de otro tipo, excepto las comunicadas (*que se comunicarán*) a la Dirección de la Entidad mediante nuestra Carta de Comentarios [1] de fecha de de 20XX. (*En caso de que no se emita dicha carta, se hará una mención expresa*).

1.3. Sucursales en el extranjero.

Las sucursales de la Entidad en el extranjero han sido revisadas con el alcance que se indica seguidamente:

País	Total activos	Auditor	Alcance del trabajo	Existe carta de recomendaciones específica de control interno SI/NO
.
.
.
.

La información disponible por la Entidad, le ha permitido homogeneizar (*en sus aspectos significativos*) los criterios de presentación y valoración contables de sus operaciones con los aplicados por sus sucursales en el extranjero, de acuerdo con la normativa contenida en las Circulares del Banco de España. En particular, se han homogeneizado los criterios para determinar la valoración de los instrumentos financieros y su deterioro, incluyendo las provisiones para insolvencias, y por riesgo-país (*excepto por...*)

2.3.6. NTA INFORME COMPLEMENTARIO SOBRE ENTIDADES DE CRÉDITO

En el desarrollo de nuestras actuaciones, hemos tenido conocimiento de que determinados supervisores extranjeros... se han dirigido a las sucursales de la Entidad (en escritos de fecha..., emitiendo requerimientos relativos a...

1.4. Evaluación de la importancia relativa.

Considerando lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre importancia relativa hemos establecido los siguientes parámetros:

Ajustes con efecto en resultados:	
Ajustes individuales con efecto en resultados	Millones/Miles de Euros
Efecto neto global en resultados de los ajustes individuales (Se podrán distinguir los ajustes procedentes de estimaciones)	<i>(Se especificará también el % y la base sobre la que se calcula dicho porcentaje, con una breve explicación de la misma)</i>
Ajustes con efecto en patrimonio:	
Ajustes individuales con efecto en patrimonio neto	Millones/Miles de Euros
Efecto neto global en patrimonio neto de los ajustes individuales (Se podrán distinguir los ajustes procedentes de estimaciones)	<i>(Se especificará también el % y la base sobre la que se calcula dicho porcentaje, con una breve explicación de la misma)</i>
Ajustes que afectan a partidas de balance sin efecto ni en resultados ni en patrimonio:	
Reclasificaciones de cuentas sin efecto ni en resultados ni en patrimonio:	
- Reclasificaciones a activos deteriorados	
- Otras reclasificaciones	

2. SITUACIÓN FINANCIERO-PATRIMONIAL DE LA ENTIDAD /DEL GRUPO.

2.1. Adecuación de productos y cargos.

En la Nota de la memoria de las cuentas anuales se definen los criterios seguidos por la Entidad para el reconocimiento de sus ingresos y gastos.

Según se menciona al inicio del presente Informe, nuestro Informe de Auditoría de fecha cubre la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de patrimonio neto de la Entidad correspondiente al ejercicio social terminado el...

En la aplicación de nuestros procedimientos de comprobación del reconocimiento de los ingresos y gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el estado de cam-

bios en el patrimonio neto del ejercicio 20XX, no hemos observado la existencia de partidas que, constituyendo una desviación en cuanto a la normativa en vigor que regula la contabilidad de las entidades de crédito en España, que representen importes que pudieran afectar en forma material a las cuentas anuales en su conjunto. En particular, hemos verificado que:

- a) se ha aplicado el sistema de caja, en lugar del de devengo, en el abono a resultados de los productos originados por los riesgos deteriorados, excepto por *(detallar)*.
- b) las correcciones de valor y los abonos y cargos a las cuentas de provisiones se han efectuado con las contrapartidas previstas en la normativa en vigor que regula la contabilidad de las entidades de crédito en España, excepto por *(detallar)*:
- c) la contabilización de los productos y cargos ha sido razonable, de modo que no se han producido trasvases entre los distintos epígrafes de la cuenta de pérdidas y ganancias que tengan efectos materiales. *(Habrà que dar a este epígrafe la redacción oportuna en cada caso, resumiendo las principales deficiencias observadas)*.

2.2. Continuidad de las operaciones.

En la formulación de las cuentas anuales de la Entidad correspondientes al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 200X, los Administradores han aplicado la hipótesis fundamental de «empresa en funcionamiento», por entender que no existen circunstancias objetivas que pongan en peligro la continuidad de la actividad de la Entidad, en el ejercicio 20XX + 1.

Para el caso de que existan dudas sobre la continuidad de la entidad subsanada con información en la Nota X de la Memoria, que no hubieran requerido incluir una salvedad en el informe de auditoría, el auditor describirá los trabajos realizados y las conclusiones obtenidas.

2.3. Ajustes y reclasificaciones no registrados

Ajustes con efecto en resultados:

Considerando el contenido del anterior epígrafe 1.4., el efecto neto total de los ajustes a las cuentas anuales auditadas puestos de manifiesto en el curso de nuestro examen supone incrementar/reducir los resultados netos después de impuestos del ejercicio mostrados en las cuentas anuales en una cuantía que no excede del % de dichos resultados. Individualmente, el ajuste de mayor cuantía que supone un incremento en los resultados netos después de impuestos del ejercicio 20XX representa un % de dichos resultados y el ajuste de mayor cuantía que supone una reducción de los resultados netos después de impuestos del ejercicio representa un % de dichos resultados.

Ajustes con efecto en patrimonio:

Considerando el contenido del anterior epígrafe 1.4., el efecto neto total de los ajustes a las cuentas anuales auditadas puestos de manifiesto en el curso de nuestro

examen supone incrementar/reducir el patrimonio al 31 de diciembre de 20XX mostrado en las cuentas anuales en una cuantía que no excede del % de dicha magnitud. Individualmente, el ajuste de mayor cuantía que supone un incremento en el patrimonio al 31 de diciembre de 20XX representa un % de dicha magnitud y el ajuste de mayor cuantía que supone una reducción del patrimonio al 31 de diciembre de 20XX representa un % de dicha magnitud.

Ajustes que afectan a partidas de balance sin efecto en resultados ni patrimonio

Considerando el contenido del anterior epígrafe 1.4., el efecto neto total de los ajustes a las cuentas anuales auditadas puestos de manifiesto en el curso de nuestro examen supone incrementar/reducir el total balance al 31 de diciembre de 20XX mostrado en las cuentas anuales en una cuantía que no excede del % de dicha magnitud. Individualmente, el ajuste de mayor cuantía que supone un incremento en el activo al 31 de diciembre de 20XX representa un % de dicha magnitud y el ajuste de mayor cuantía que supone una reducción del total balance al 31 de diciembre de 20XX representa un % de dicha magnitud.

Reclasificaciones:

No se han puesto de manifiesto en el curso de nuestro examen reclasificaciones que supongan modificar el saldo de la rúbrica afectada en más de un %.

Conclusión:

Como ni los ajustes ni las reclasificaciones indicados anteriormente dan lugar a diferencias que pueden considerarse como «significativas», nuestro Informe de Auditoría de Cuentas de fecha no incluye ninguna salvedad por los conceptos a los que hacen referencia los párrafos precedentes.

Por la propia naturaleza de algunas de las cuentas analizadas en el curso de la auditoría, la cuantificación de su saldo y (*en su caso*) de los ajustes anteriormente reseñados, no puede ser ni exacta ni absolutamente objetiva, a pesar de haberse aplicado en su determinación los procedimientos de auditoría considerados más convenientes en función de la naturaleza de cada una de las cuentas analizadas.

2.4. Plusvalías y minusvalías no registradas

Existen partidas que, habiendo sido contabilizadas de acuerdo con la normativa vigente y sobre las que, por tanto, no procede efectuar ajustes en su valoración, dan lugar a la existencia de plusvalías y minusvalías latentes. El detalle preparado por los Administradores de tales plusvalías y minusvalías se incluye como Anexo I.

La Entidad tenía contabilizados determinados activos de cuantía significativa de carácter no funcional. El detalle de estos activos que nos han facilitado los Administradores se incluye como Anexo II.

2.5. Compromisos y/o pasivos de carácter contingente

No se ha observado la existencia de pasivos de carácter cierto o contingente de importe significativo adicionales a los desglosados en las cuentas anuales de la Entidad al 31 de diciembre de 20XX, excepto por...

2.6. Hechos posteriores al cierre de las cuentas anuales

En la Nota X de la Memoria de las cuentas anuales auditadas, se describen los hechos posteriores de carácter significativo.

2.7. Resultados no recurrentes

Durante el ejercicio auditado, la Entidad ha efectuado algunas transacciones singulares, reestructuraciones, contingencias, etc. El detalle preparado por los Administradores de las transacciones no recurrentes pero significativas se incluye como Anexo III.

2.8. Tasaciones de Inmuebles

En el Anexo VI se incluyen los detalles más significativos de las valoraciones de bienes inmuebles propiedad de la Entidad con un coste registrado superior a... Dichas tasaciones se nos han facilitado por los Administradores de la Entidad y han sido realizadas por expertos ajenos a nosotros, bajo su responsabilidad.

3. COBERTURAS DEL RIESGO DE CRÉDITO Y OTRAS PROVISIONES

3.1. Introducción

Como parte de la auditoría de las cuentas anuales, hemos revisado las necesidades de correcciones de valor y provisiones para la cobertura de los riesgos de la Entidad. Estas necesidades se han determinado por aplicación de lo preceptuado en la normativa en vigor para las entidades de crédito. Al 31 de diciembre de 20XX, los importes contabilizados por la Entidad eran:

Millones/Miles de euros			
Concepto	Saldo al 31-12-XX	Importe necesario	Diferencia
....
....
....

3.2. Cobertura por riesgo de crédito asignada específicamente

Para la evaluación de las provisiones para insolvencias asignadas específicamente por la Entidad, hemos analizado individualmente XX prestatarios y avalistas en base a los siguientes criterios:

2.3.6. NTA INFORME COMPLEMENTARIO SOBRE ENTIDADES DE CRÉDITO

- a) Riesgos clasificados como normales por la Entidad:
- XX expedientes, que son todos los que superan XX millones/miles de euros
- De los cuales:
- XX expedientes clasificados como en seguimiento especial
 - XX expedientes seleccionados aleatoriamente de acuerdo con el siguiente criterio (*especificar criterio*). El Anexo... contiene detalle de los riesgos analizados cuya cuantía excede de 24.000 euros o del 1% del capital más las reservas, el mayor de los dos.
- b) Riesgos clasificados como subestándar por la Entidad:
- XX expedientes, que son todos los que superan XX millones/miles de euros.
 - XX expedientes seleccionados aleatoriamente de acuerdo con el siguiente criterio (*especificar criterio*). El Anexo... contiene detalle de los riesgos analizados cuya cuantía excede de 24.000 euros o del 1% del capital más las reservas, el mayor de los dos.
- c) Riesgos clasificados por la Entidad como dudosos por razón de la morosidad del cliente.
- XX expedientes, que son todos los que superan XX millones/miles de euros.
 - XX expedientes seleccionados aleatoriamente de acuerdo con el siguiente criterio (*especificar criterio*). El Anexo... contiene el detalle de los riesgos analizados cuya cuantía excede de 24.000 euros., o el 0,5%, del capital más las reservas, el mayor de los dos.
- d) Riesgos clasificados por la Entidad como dudosos por razón distinta de la morosidad del cliente.
- XX expedientes, que son todos los que superan XX millones/miles de euros.
 - XX expedientes seleccionados aleatoriamente de acuerdo con el siguiente criterio (*especificar criterio*). El Anexo... contiene el detalle de los riesgos analizados cuya cuantía excede de 24.000 euros., o el 0,5%, del capital más las reservas, el mayor de los dos.

Los resultados de nuestra verificación se resumen seguidamente:

Millones/Miles de euros		
Contabilizadas	Estimadas	Diferencia
— Riesgos normales De los que		
— En seguimiento especial		
— Riesgos subestándar		
— Riesgos dudosos por razón de la morosidad del cliente		
— Riesgos dudosos por razón distinta de la morosidad del cliente		

En el Anexo XX se incluye el detalle de los riesgos que de acuerdo con los criterios establecidos en el Anexo IX de la Circular 4/2004 del Banco de España, deberían estar clasificados como subestándar y como dudosos y que la Entidad no tiene identificados como tales, según se ha puesto de manifiesto en el curso de nuestro trabajo.

2.3.6. NTA INFORME COMPLEMENTARIO SOBRE ENTIDADES DE CRÉDITO

Como parte de nuestra revisión, y dentro de las pruebas efectuadas, se ha verificado que los créditos clasificados como dudosos tienen suspendido el devengo de intereses, de acuerdo con lo dispuesto en las normas contables de las entidades de crédito españolas.

3.3. Cobertura por riesgo de crédito no asignado específicamente

De acuerdo con las normas contables aplicables a las entidades de crédito españolas es necesario cubrir las pérdidas inherentes de los instrumentos de deuda no valorados por su valor razonable. A estos efectos, las pérdidas inherentes son las pérdidas incurridas a la fecha de los estados financieros, calculadas con procedimientos estadísticos, que están pendientes de asignar a operaciones concretas.

El procedimiento estadístico utilizado por la Entidad para el cálculo de esta cobertura es el establecido en el apartado 29 del Anexo IX de la Circular 4/2004 del Banco de España, para las operaciones registradas por las Entidades españolas y para las realizadas con residentes en España por entidades dependientes extranjeras.

Para las operaciones con no residentes en España registradas en sus entidades dependientes extranjeras, la entidad ha partido del procedimiento estadístico señalado anteriormente, con las siguientes adaptaciones: (detallar)

La Entidad nos ha facilitado los siguientes parámetros utilizados para el cálculo de las coberturas de las operaciones con no residentes en España registradas en sus entidades dependientes extranjeras:

	País	α	β
A	Sin riesgo apreciable		
	Riesgo bajo		
	Riesgo medio-bajo		
	Riesgo medio		
	Riesgo medio-alto		
	Riesgo alto		
B	.....	
C	.....	

Hemos comprobado en la verificación de estas coberturas que se han aplicado los criterios contenidos en el Anexo IX de la Circular 4/2004 del Banco de España.

Las provisiones contabilizadas ascendían a millones de euros al 31-12-XX, (no) existiendo un déficit de millones de euros imputable a (detallar).

3.4. Cobertura para riesgo país

La Entidad nos ha facilitado la siguiente clasificación de sus riesgos por países con los que opera:

Millones/miles de euros					
País	Grupo	Total riesgo	Contabilizada	Estimada	Diferencia

Hemos comprobado en la verificación del saldo de esta cuenta que se han aplicado los criterios contenidos en el Anexo IX de la Circular 4/2004 del Banco de España.

3.5. Provisiones para pensiones y obligaciones similares

Hemos revisado las hipótesis básicas utilizadas en el estudio actuarial, según se detallan seguidamente:

Como parte de nuestro trabajo hemos revisado la razonabilidad de las hipótesis empleadas y hemos realizado pruebas selectivas para verificar los datos referentes al censo de población incluido en el estudio. Hemos seleccionado al azar a... personas incluidas en el censo de personal activo y a... personas incluidas en el censo de personal pasivo, verificando para todos los casos la corrección de los datos personales y las condiciones salariales a considerar en el estudio actuarial, verificando que el total de los empleados está incluido en el estudio actuarial. En el apartado... de la Memoria se detallan las características de las obligaciones del Fondo.

(En el caso de de cuentas consolidadas, se indicarán los sistemas utilizados para determinar las provisiones en el caso de entidades dependientes con saldos significativos y el alcance de los trabajos realizados por el auditor).

3.6. Otras provisiones

(Detallar, indicando el trabajo efectuado y resultados obtenidos).

4. VALORACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS (EXCEPTO INVERSIÓN CREDITICIA)

En la Nota...de la Memoria se describen, para cada una de las siguientes categorías de activos y pasivos: a) cartera de negociación; b) otros activos y pasivos financieros a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias; c) activos financieros disponibles para la venta; y d) pasivos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto, los criterios aplicados por la Entidad para su contabilización.

El trabajo que hemos efectuado para la evaluación del valor razonable para las distintas categorías descritas anteriormente se indica a continuación:

Como resultado de estas pruebas se han puesto (o no) de manifiesto las siguientes situaciones:

5. PARTICIPACIONES

En la Nota de la Memoria se describen los criterios aplicados por la Entidad en la valoración y contabilización de las participaciones.

2.3.6. NTA INFORME COMPLEMENTARIO SOBRE ENTIDADES DE CRÉDITO

El alcance del trabajo que hemos efectuado y los resultados obtenidos se indican a continuación.

6. COBERTURAS CONTABLES

En la Nota de la Memoria se describen los criterios aplicados en la contabilización de coberturas contables en las que se han utilizado derivados u otros instrumentos financieros.

El alcance del trabajo que hemos efectuado, en particular en cuanto al test de eficacia, y los resultados obtenidos se indican a continuación.

7. TITULIZACIONES

La entidad/grupo (*no*) ha realizado en el ejercicio operaciones de titulización de activos/titulización sintética, cuyas principales características son las siguientes:

En particular, se describen a continuación el alcance de los trabajos realizados por el auditor para determinar que se han transferido sustancialmente los riesgos y beneficios en las titulaciones realizadas en el ejercicio que se han dado de baja del balance. En su caso, detallar los derechos y obligaciones retenidos de acuerdo con lo establecido en la Norma 23.7 a de la CBE 4/2004.

8. ACCIONES PROPIAS

En el Anexo VII se presenta la información que nos han facilitado los Administradores de la Entidad relativa a las acciones de... (*sociedad matriz*) poseídas por el Grupo al cierre del ejercicio, así como las de la matriz y demás entidades del grupo consolidable de entidades de crédito poseídas por otras entidades del Grupo no pertenecientes a dicho grupo consolidable según se define en la Norma primera de la Circular 4/2004 del Banco de España, y por personas físicas o jurídicas que recibieron financiación del Grupo para la adquisición de esas acciones.

El tratamiento contable dado en la consolidación a las acciones de la sociedad dominante en poder de sociedades consolidadas, se ajusta a lo regulado en la normativa contable en vigor de las entidades de crédito y está explicado en la Nota XX a las cuentas anuales consolidadas, que figura en el Informe de Auditoría de fecha (*excepto por*)

Las transacciones con acciones propias realizadas durante el ejercicio han dado lugar a los siguientes efectos en la contabilidad:

En relación con esta información, procede comentar que:

- a) Han sido confirmadas a petición nuestra por la Dirección del grupo.
- b) Dado el alcance de nuestro trabajo que ha consistido en pedir a los administradores una carta de manifestaciones y (*detallar los otros procedimientos que se hayan aplicado*) no podemos asegurar que no existan otras acciones de (*sociedad matriz*) que debieran figurar en el cuadro del Anexo VII.
- c) Dichas acciones no han sido eliminadas en el proceso de consolidación, pero sí se han tenido en cuenta en la determinación de los recursos propios.

9. TRANSACCIONES CON PARTES VINCULADAS

La información recibida de la Entidad, sobre saldos y transacciones con partes vinculadas al 31 de diciembre de 20XX y durante el ejercicio terminado en dicha fecha se detalla en el Anexo IX. Por «Partes Vinculadas» se entiende las definidas en la Norma Sexagésima Segunda de la CBE4/2004

Sobre la información incluida en dicho Anexo, hemos realizado las siguientes comprobaciones con los siguientes alcances:

- a) Cotejo selectivo de la concordancia al cierre del ejercicio de dicha información con los registros contables de la Entidad y de las Empresas del Grupo y Asociadas, circularizaciones, etc.).
- b) Revisión de transacciones comprobando que se realizan, de acuerdo con las tarifas publicadas por la Entidad o, en su caso, con las condiciones establecidas en los Estatutos y Convenios suscritos por las partes.
- c) Comprobar el cumplimiento de los límites impuestos por la legislación vigente a las concentraciones de riesgos declaradas por la Entidad con personas, sociedades o grupos con los que puedan existir alguna relación de control.

Como resultado de estas pruebas se han puesto (*o no*) de manifiesto las siguientes situaciones:

SECCIÓN II

10. COMBINACIONES DE NEGOCIOS Y CONSOLIDACIÓN

10.1. *Ámbito de Consolidación.*

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas del Grupo... que han sido preparadas por (sociedad matriz) a partir de las cuentas anuales individuales de cada una de las entidades consolidadas, por aplicación del método de integración global a las entidades dependientes o, proporcional a las entidades multigrupo. De acuerdo con las normas de consolidación, las inversiones en empresas asociadas se han valorado en las cuentas anuales consolidadas por método de la participación. Las sociedades incluidas en la consolidación, mencionadas en la Nota... de la Memoria, son todas aquellas pertenecientes al grupo de entidades de crédito, tal como se define en la normativa vigente.

A este respecto hay que tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- a) Las siguientes entidades no han sido incluidas en la consolidación por las razones que a continuación se mencionan:
- b) Seguidamente se relacionan para cada una de las Entidades del grupo, tanto el tipo de auditoría efectuado como la Firma de auditoría actuante, con distinción de las sociedades pertenecientes al grupo consolidable de entidades de crédito y el resto:

2.3.6. NTA INFORME COMPLEMENTARIO SOBRE ENTIDADES DE CRÉDITO

Entidad	Auditoría	Tipo de Auditoría
b.1) Entidades del «grupo consolidable de entidades de crédito» Entidad	Auditoría	Tipo de Auditoría
b.2) Otras entidades Entidad	Auditoría	Tipo de Auditoría

10.2. Comprobación de la información contable.

Todas las cuentas anuales utilizadas en la consolidación corresponden al 31 de diciembre de 20XX, excepto las que se indican a continuación, cuya fecha de cierre difiere en menos de tres meses de la mencionada anteriormente y para las cuales se han realizado los correspondientes ajustes necesarios para adecuar los respectivos cierres contables al de la matriz.

Nombre de la Sociedad	Fecha de Cierre del Ejercicio
.....

10.3. Homogeneización de la información contable

Las cuentas de las entidades consolidadas cualquiera que sea su nacionalidad y actividad, y con independencia de que sean o no entidades de crédito, se han adaptado a los modelos, criterios de valoración y principios contables contenidos en la normativa en vigor de las entidades de crédito, efectuando las Entidades los correspondientes ajustes de homogeneización, excepto por:

10.4. Fondos de Comercio y Activos Intangibles de vida indefinida

La Entidad (El Grupo) tiene contabilizados en el balance de situación (*consolidado*) «Fondos de Comercio» y «Activos Intangibles de vida indefinida». En la Nota XX de la Memoria se indican las estimaciones y juicios de valor utilizados por los Administradores para: 1) determinar en el momento inicial el importe que se va a registrar como Fondo de Comercio y Activos Intangibles de vida indefinida y 2) posteriormente, al menos una vez al año, si se ha producido una minusvalía en los mismos. Los Fondos de Comercio y los Activos Intangibles de vida indefinida registrados por la entidad se detallan en el Anexo IV.

En el transcurso de nuestra auditoría, y en relación a los fondos de comercio y activos Intangibles de vida indefinida significativos hemos llevado a cabo los siguientes procedimientos de auditoría a fin de determinar si se mantienen los criterios y juicios de valor utilizados en la adquisición y las estimaciones realizadas tanto para el registro de los nuevos fondos y Activos Intangibles de vida indefinida durante el ejercicio como para la valoración de los existentes a 31 de Diciembre de 20XX. (*Indicar los procedimientos seguidos*)

2.3.6. NTA INFORME COMPLEMENTARIO SOBRE ENTIDADES DE CRÉDITO

Como resultado de estas pruebas se han puesto (o no) de manifiesto las siguientes situaciones:

(El auditor añadirá las explicaciones que considere necesarios en cuanto al alcance de su trabajo y las pruebas efectuadas)

10.5. Método de la participación y consolidación por integración proporcional

Para la valoración de las participaciones en empresas por el método de la participación y para la consolidación de aquellas empresas que deben ser registradas por el método de integración proporcional se han homogeneizado previamente sus criterios de valoración con los del Grupo y se han eliminado los resultados de operaciones intergrupo (*excepto por...*).

Seguidamente se relacionan, para cada una de estas entidades, tanto el tipo de examen efectuado como la firma de auditores actuante:

Millones de euros					
Entidad	Total activos	Recursos propios	Resultados	Auditor de la entidad	Tipo de examen
.
.
.
.

10.6. Intereses minoritarios

Los intereses minoritarios, tanto en lo que se refiere a recursos propios como a resultados, se reconocen como patrimonio en el balance consolidado en el epígrafe correspondiente, y se han calculado, por el método de consolidación por etapas, de acuerdo con la participación que ostentan los socios externos al del Grupo.

11. SITUACIÓN FISCAL

Los años sujetos a inspección para los principales impuestos a los que está sujeta la Entidad son: *(Describir)*

Los pasivos contingentes motivados por actas de inspección recurridas o pendientes de liquidación por la Entidad son los siguientes:

Descripción	Contingencia máxima (Millones/miles de euros)	Provisiones constituidas (Millones/miles de euros)
.	.	.
.	.	.
.	.	.
.	.	.

2.3.6. NTA INFORME COMPLEMENTARIO SOBRE ENTIDADES DE CRÉDITO

Los criterios aplicados por la Entidad para calcular los activos y pasivos por impuestos diferidos significativos han sido los siguientes:

12. ESTADOS RESERVADOS DE INFORMACIÓN SECTORIAL DE LOS GRUPOS DE ENTIDADES DE CRÉDITO

De conformidad con la Norma Septuagésima de la CBE 4/2004 la Entidad está obligada a remitir al Banco de España estados reservados de información sectorial. En el Anexo V se incorporan los estados sectoriales a 31 de Diciembre junto con las relaciones de entidades cuyos datos figuran en cada una de las columnas en las que se desglosa el total.

Hemos comprobado para los estados sectoriales a 31 de Diciembre que la información contable que contienen dichos estados coincide con los saldos reflejados por los registros contables a la fecha de dichos estados. En particular, hemos realizado los siguientes trabajos necesarios para comprobar si:

- Las entidades cuyos datos se agregan en cada columna se ajustan a lo previsto en el apartado 2 de la norma septuagésima de la CBE 4/2004
- Los datos correspondientes a la columna «total» coinciden con los que figuran a la misma fecha en las cuentas anuales consolidadas
- Los datos correspondientes a la columna «Sector Entidades de Crédito» se han elaborado de acuerdo con las reglas contenidas en el apartado 3. b) de la norma septuagésima de la CBE 4/2004.
- Los datos correspondientes a las columnas «Entidades de Seguros» y «Otras entidades» se han elaborado según las reglas contenidas en el apartado 3. c) de la norma septuagésima de la CBE 4/2004.

Los trabajos realizados han consistido en (detallar):

Adicionalmente, hemos comprobado para los estados sectoriales a 30 de junio que la información contable que contienen dichos estados coincide con los saldos reflejados por los registros contables a la fecha de dichos estados. Hemos sido informados por la Dirección de la Entidad que en la preparación de estos registros contables se han aplicado los principios y criterios establecidos al efecto por el Banco de España siendo los mismos consistentes o uniformes con los aplicados en la elaboración de los estados sectoriales a 31 de diciembre.

En base a nuestro trabajo, no se ha puesto de manifiesto ningún aspecto significativo, de acuerdo con las reglas citadas. (Las diferencias significativas observadas han sido:)

13. OTRA NORMATIVA LEGAL

13.1. Concentración de riesgos

En el Anexo VIII, preparado por la Entidad, se relacionan los riesgos existentes al 31 de diciembre de 1920XX (definidos según la normativa sobre recursos propios del Banco de España) con sujetos o grupos, frente a los que existen activos y compromisos superiores al 10% de los recursos propios computables de la Entidad.

El coeficiente de concentración se ha calculado dividiendo el importe total de los activos y compromisos entre los recursos propios computables.

Sobre la información desglosada en el Anexo, nos hemos limitado a desarrollar las siguientes comprobaciones, en base a muestras selectivas:

- a) Revisión de la concordancia de dicha información con la que surge de los registros contables de la Entidad.
- b) Pruebas destinadas a comprobar la correcta agrupación de las partidas.
- c) Pruebas cruzadas entre los registros contables de la Entidad y la información facilitada por los Administradores, que nos permitan concluir respecto a los datos contenidos en el Anexo, y comprobar que no se hubieran omitido datos que hubiera sido necesario facilitar.

13.2. *Recursos propios* (Para grupos consolidables adaptar la redacción)

Hemos comprobado para los estados de recursos propios presentados por la Entidad al Banco de España en los meses de junio y diciembre de 20XX, que la información contable que contienen dichos estados coincide con los saldos reflejados por los registros contables a la fecha de dichos estados. Hemos sido informados por la Dirección de la Entidad que en la preparación de estos registros contables se han aplicado los principios y criterios establecidos al efecto por el Banco de España.

13.3. *Coefficiente de reservas mínimas*

Hemos comprobado para una muestra de... declaraciones de reservas mínimas presentadas por la Entidad durante el ejercicio 1920XX seleccionadas al azar,..., que los datos contables reflejados en las citadas declaraciones coinciden con la contabilidad de la Entidad a dichas fechas.

13.4. *Estatuto jurídico*

En el curso de nuestra auditoría no se ha puesto de manifiesto que la Entidad haya desarrollado actividades significativas no incluidas en sus estatutos, excepto por: (detallar).

13.5. *Otra información remitida por la Entidad al Banco de España*

Hemos revisado los estados M1, T-1 y T-10 y la declaración de accionistas (o socios cooperativistas en su caso) al Banco de España, correspondientes al mes finalizado el... y como resultado de nuestra revisión no se han puesto de manifiesto errores significativos. Nuestra revisión ha consistido en:

Asimismo, hemos comprobado selectivamente (explicar el alcance) la información remitida a la Central de Información de Riesgos correspondiente al mes... y como resultado de su revisión no hemos encontrado diferencias significativas.

14. GESTIÓN DE PATRIMONIOS DE TERCEROS

De conformidad con la información facilitada por la Entidad al 31 de diciembre de 20XX, existían los siguientes saldos correspondientes a valores propiedad de clientes o patrimonios de terceros gestionados directamente por la Entidad (por el Grupo).

2.3.6. NTA INFORME COMPLEMENTARIO SOBRE ENTIDADES DE CRÉDITO

Nº de contratos de gestión de patrimonios: ...		
	Total Millones/miles de euros	De los que gestionados en nombre propio y por cuenta ajena
Valor efectivo al 31 de diciembre de 20XX — De los que valores emitidos por el propio grupo		
Valor nominal al 31 de diciembre de 20XX — De los que valores emitidos por el propio grupo		
Ingresos por comisiones de gestión en 20XX		

Para revisar la información resumida en el cuadro anterior, hemos desarrollado los siguientes procedimientos referidos a información al 31 de diciembre de 20XX:

- Hemos obtenido información preliminar sobre los sistemas de control interno y los procedimientos contables relacionados con las operaciones de gestión de patrimonios y hemos evaluado la misma dentro del contexto de la auditoría.
- Hemos solicitado de la Entidad un listado totalizado de patrimonios gestionados por la misma y cuadrado los totales que muestra el mencionado listado con las cuentas de orden.
- Hemos seleccionado una muestra de patrimonios gestionados (explicar el alcance) y se han revisado los contratos de gestión de patrimonios, comprobando que los términos de dichos contratos son conformes con los conceptos y normas legales aplicables a este tipo de actividad.
- Hemos solicitado confirmación de los saldos gestionados a clientes, con el siguiente alcance:

EN GESTIÓN DIRECTA POR LA PROPIA ENTIDAD

	Número	Valor efectivo (millones/miles euros)	Valor nominal (millones/miles euros)
Solicitudes enviadas			
Recibidas y conformes			
No conformes			
No recibidas			

Para las respuestas no conformes y no recibidas hemos realizado los siguientes procedimientos alternativos:

(Describir)

Como resultado de estas pruebas se han puesto (o no) de manifiesto las siguientes excepciones (indicar las excepciones encontradas, si las hubiera).

15. DEPÓSITO DE VALORES

De conformidad con la información facilitada por la Entidad correspondiente al 31 de diciembre de 20XX, existían los siguientes saldos nominales correspondientes a valores de terceros depositados en la Entidad (en el Grupo):

(Millones de euros)

Renta variable		Renta fija	
Valores emitidos por la Entidad depositaria o por su Grupo	Otros	Valores emitidos por la Entidad depositaria o por su Grupo	Otros

Para revisar la información anterior, hemos desarrollado los siguientes procedimientos para X depósitos (por un valor de X millones/miles de euros):

- Hemos obtenido información preliminar sobre los sistemas de control interno y los procedimientos contables relacionados con las operaciones de depósito de valores y evaluada la misma dentro del contexto de la auditoría.
- Hemos cuadrado el importe que figura en contabilidad en las cuentas de orden con los correspondientes registros auxiliares.
- Hemos solicitado confirmación de los saldos depositados a clientes, con el siguiente alcance:

	Nº de clientes	Nº depósitos	Millones/miles de euros
Solicitudes enviadas...			
Recibidas y conformes...			
No conformes...			
No recibidas...			

Para las respuestas no conformes o no recibidas hemos realizado los siguientes procedimientos alternativos: (Describir).

- Hemos realizado para una selección de... tipos de valores depositados correspondientes a operaciones, los cuadros globales y comprobado la razonabilidad de la información contable.

Como resultado de estas pruebas se han puesto (o no) de manifiesto las siguientes excepciones:

16. CRITERIOS CONTENIDOS EN LA CBE 4/2004 NO APLICADAS CON IMPACTO SIGNIFICATIVO

Las pruebas realizadas para comprobar los criterios contenidos en la CBE 4/2004 no aplicados en la elaboración de las cuentas anuales con impacto significativo han sido:

Como resultado de estas pruebas se han puesto (o no) de manifiesto las siguientes excepciones:

SECCIÓN III

17. EXPEDIENTES DE ACREDITADOS

Los expedientes de los acreditados que hemos revisado, contienen (no) en general información suficiente para evaluar, en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales, las características y cobrabilidad de los saldos.

(Indicar las principales deficiencias comunes a la generalidad de los expedientes, qué se ha hecho cuando el contenido de los expedientes era insuficiente, etc.).

En cualquier caso, con objeto de mejorar el seguimiento de los riesgos de la Entidad, hemos efectuado (efectuaremos) una serie de recomendaciones y sugerencias en nuestra Carta de Comentarios a la Dirección.

18. CONCILIACIONES DE SALDOS CON INTERMEDIARIOS FINANCIEROS.

- Comentarios sobre las conciliaciones con corresponsales (Periodicidad de las conciliaciones, quién y cómo se preparan, quién y cómo las supervisa, naturaleza de las partidas de conciliación más habituales, etc.).

19. OTRAS CUENTAS DE ACTIVO Y PASIVO.

- Detalles de las más significativas, y comentario sobre el seguimiento de las mismas.

20. ANEXOS

- ANEXO I. PLUSVALÍAS Y MINUSVALÍAS NO REGISTRADAS
- ANEXO II. ACTIVOS DE IMPORTE SIGNIFICATIVO DE CARÁCTER NO FUNCIONAL
- ANEXO III. RESULTADOS NO RECURRENTE
- ANEXO IV. FONDO DE COMERCIO Y ACTIVOS INTAGIBLES DE VIDA INDEFINIDA
- ANEXO V. ESTADOS RESERVADOS DE INFORMACIÓN SECTORIAL DE LOS GRUPOS DE ENTIDADES DE CRÉDITO (Y RELACIÓN DE ENTIDADES)
- ANEXO VI. VALORACIONES BASADAS EN INFORMES PERICIALES Y TASACIONES DE BIENES SUPERIORES A... (INCLUIR LÍMITE).
- ANEXO VII. ACCIONES PROPIAS.
- ANEXO VIII. CONCENTRACIÓN DE RIESGOS. ANEXO IX.- PARTES VINCULADAS.

ANEXO I (Véase Apartado 2.4.)
PLUSVALÍAS Y MINUSVALÍAS NO REGISTRADAS.

A. Operaciones financieras			
Concepto	Saldo contable	plusvalía/minusvalía	Fuente de información y sistema de valoración empleado

B. Inmuebles			
Concepto	Saldo contable	plusvalía/minusvalía	Fuente de información y sistema de valoración empleado

C. Otros			
Concepto	Saldo contable	plusvalía/minusvalía	Fuente de información y sistema de valoración empleado

ANEXO II (Véase Apartado 2.4.)
ACTIVOS DE IMPORTE SIGNIFICATIVO DE CARÁCTER NO FUNCIONAL

Concepto	Saldo

ANEXO III (Véase Apartado 2.7.)
RESULTADOS NO RECURRENTES

Naturaleza	Efecto sobre resultados	Comentario
.	.	.
.	.	.
.	.	.

ANEXO IV (Véase Apartado 10.4.)**FONDO DE COMERCIO Y ACTIVOS INTANGIBLES DE VIDA INDEFINIDA**

Entidad/ Origen[2]	Datos a la fecha de incorporación del Fondo de Comercio al balance		DATOS DEL EJERCICIO						
	FONDO COMERCIO IMPORTE Inicial	Fecha incorp	F. de Com Saldo a 1/1	Deterioro del año	F. de Com Saldo a 31/12	Mª de Valora- ción (*)	Rango de Valora- ción	En su caso, nombre del experto al que se le ha encargado la valoración	Causas del deterioro
.
.

Para los fondos de comercio incorporados al balance en el ejercicio se describirán en detalle el/los métodos de valoración utilizados y las hipótesis más relevantes.

ANEXO V (Véase Apartado 12)**ESTADOS RESERVADOS DE INFORMACIÓN SECTORIAL DE LOS GRUPOS DE ENTIDADES DE CRÉDITO (Y RELACIÓN DE ENTIDADES)****ANEXO VI** (Véase Apartado 2.8.)**VALORACIONES BASADAS EN INFORMES PERICIALES Y TASACIONES DE BIENES SUPERIORES A... (INCLUIR LÍMITE)**

Sociedad de Tasación	Fecha Informe	Activo al que afecta la valoración	Valor del Activo

ANEXO VII (Véase Apartado 8.)**ACCIONES PROPIAS**

Tenedor de las acciones	Sociedad participada	Nº de acciones	Valor	
			nominal	en libros
.
.
.

ANEXO VIII (Véase Apartado 13.1.)
CONCENTRACIÓN DE RIESGOS

Millones/miles de euros			% Concentración s/Recursos Propios		
Sujeto/ Grupo	Activos	Compromisos	Total	s/Activos	s/Activos y Compromisos

ANEXO IX (Véase Apartado 9.)
PARTES VINCULADAS

Saldos con Accionistas Significativos, Empresas del Grupo y Asociadas y Altos Cargos al 31 de diciembre de 200X.

Accionistas/Empresas del Grupo y Asociadas y Altos Cargos	Millones/miles de euros					Contratos de gestión de cartera
	Activos	Pasivos	Avales y Compro- misos	Valores		
				Otros	deposita- dos	
.
.
.
.

Compraventas, Ingresos y gastos realizados con el propio Grupo o Altos Cargos pertenecientes al mismo durante el ejercicio 20XX:

Accionistas/Empresas del Grupo y Asociadas y Altos Cargos	Millones de euros				
	Ingresos	Gastos	Compras	Ventas	Concepto
.
.
.

[1] Regulada en la Resolución del 1 de Septiembre de 1994, del ICAC, por la que se publica la NT de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno.

2.3.7. Resolución de 7 de julio de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos. (BOICAC nº 82/Junio 2010)

Esta Norma Técnica de Auditoría, que se reproduce en su versión actualizada, ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 26 de noviembre de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre «elaboración del Informe complementario al de auditoría de cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos». (BOICAC nº 56/Diciembre 2003).
- Resolución de 20 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre «elaboración del Informe complementario al de auditoría de cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos». (BOICAC nº 60/Diciembre 2004).
- Resolución de 29 de septiembre de 2009 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos. (BOICAC nº 79/Septiembre 2009).
- Resolución de 7 de julio de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos. (BOICAC nº 82/Junio 2010).

La Disposición Final Primera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹, establece que, cuando por disposiciones con rango de Ley se atribuyan a Órganos o Instituciones Públicas competencias de control o inspección sobre empresas o entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante Real Decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias.

Por Resolución de 20 de julio de 1998 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se publicó la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial y Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Sociedades y Agencias de Valores y sus Grupos (BOICAC, núm. 34), con el objeto de homogeneizar el contenido de

¹ En la actualidad Disposición Final Primera TRLAC.

los informes que, a estos efectos, la Comisión Nacional del Mercado de Valores venía solicitando a los auditores de cuentas de las Sociedades y Agencias de Valores, en el marco de colaboración entre Instituciones supervisoras y los auditores de cuentas a que se refiere la Disposición Final Primera de la Ley de Auditoría.

Posteriormente, por Resolución de 20 de diciembre de 2004, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se publicó una nueva Norma Técnica de Auditoría de elaboración del Informe Complementario al de auditoría de cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos (BOICAC núm. 60) con el objeto de adaptarlo, por una parte, a la modificación del Título V de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, que se refiere a «Empresas de Servicios de Inversión», en la que se incluyen no sólo a Sociedades y Agencias de Valores, como anteriormente sucedía, sino también a las Sociedades Gestoras de Carteras, y por otra, a la disposición adicional decimoquinta, del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, añadida en el artículo quinto del Real Decreto 180/2003, de 14 de febrero, en desarrollo de la Disposición Final Primera de la Ley de Auditoría, conforme a la cual, los auditores de cuentas deberán elaborar dicho informe complementario, previa petición de la entidad auditada, dentro del ámbito de la auditoría de cuentas anuales y con sujeción a lo que se establezca en cada caso en la correspondiente norma técnica de auditoría. Y esto, sin perjuicio de otros trabajos especiales de revisión que la Comisión Nacional del Mercado de Valores pudiese solicitar de los auditores, en el marco de procedimientos acordados entre ambos y como ampliación, en contenidos y alcances, de los trabajos de auditoría de las Cuentas Anuales y del Informe Complementario.

Sin embargo, recientemente la normativa contable a la que se encuentran sujetas las empresas de servicios de inversión y sus grupos se ha visto modificada debido al proceso de adaptación al nuevo marco contable establecido en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Como consecuencia de ello, distintos aspectos de la información contable y financiera que se incluían en el informe complementario aprobado en la citada norma técnica requieren su revisión y adaptación a las nuevas normas contables.

En consecuencia, y en el marco de colaboración entre autoridades supervisoras y auditores de cuentas reconocido por las disposiciones anteriormente mencionadas, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas han estimado conveniente la elaboración de una nueva Norma Técnica a este respecto, en sustitución de la vigente, incluyendo algunas modificaciones en su contenido respecto del de esta última, con el fin de adaptarse a la nueva normativa reguladora y mejorar en la medida de lo posible la información requerida por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto una nueva Norma Técnica de Auditoría de «elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos», en sustitución de la actualmente en vigor, para su tramitación y sometimiento a infor-

mación pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas².

Por Resolución de 29 de septiembre de 2009 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a su publicación íntegra en el propio Boletín de este Instituto, de septiembre de 2009 (número 79), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 11 de noviembre de 2009, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

Transcurrido el citado trámite de información pública, sin que se hayan presentado alegaciones al texto publicado a estos efectos, la Presidencia de este Instituto, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas³, dispone lo siguiente:

Primero: La publicación de la Norma Técnica de Auditoría de «elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos», y la inserción de la oportuna reseña en el «Boletín Oficial del Estado».

Segundo: La citada Norma que se publica es de obligado cumplimiento en los trabajos de auditoría que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación de su anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

Madrid, 7 de julio de 2010

EL PRESIDENTE,
José Antonio Gonzalo Angulo.

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA DE ELABORACIÓN DEL INFORME COMPLEMENTARIO AL DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES DE LAS EMPRESAS DE SERVICIOS DE INVERSIÓN Y SUS GRUPOS.

OBJETO DE ESTA NORMA

La Disposición Final Primera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas⁴, establece que, cuando por disposiciones con rango de Ley se atribuyan a Órganos o Instituciones Públicas competencias de control o inspección sobre empresas o entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante Real Decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias

En desarrollo de dicha disposición, y mediante el Real Decreto 180/2003, de 14 de Febrero se añade, en su artículo quinto, una disposición adicional, la decimoquinta,

² En la actualidad art. 6 del TRLAC.

³ En la actualidad art. 6 del TRLAC.

⁴ En la actualidad Disposición Final Primera TRLAC.

al Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre⁵, por el que se establece como uno de los sistemas o procedimientos de coordinación entre los órganos o instituciones públicas que tengan atribuidas legalmente competencias de control y supervisión sobre entidades que sometan sus cuentas anuales a auditoría de cuentas y los auditores de cuentas de dichas entidades la facultad de las citadas instituciones públicas de exigir que se le remita un informe complementario al de la auditoría de cuentas anuales, a fin de contribuir al mejor desempeño de sus funciones de supervisión y control. Los auditores de cuentas deberán elaborar dicho informe complementario, previa petición de la entidad auditada, dentro del ámbito de la auditoría de cuentas anuales y con sujeción a lo que se establezca en cada caso en la correspondiente norma técnica de auditoría.

A estos efectos, y en cumplimiento de las disposiciones anteriormente mencionadas, se ha elaborado la presente Norma Técnica sobre el Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos, en la que se recogen los criterios que, con carácter general, deben seguir los auditores de cuentas en la elaboración del citado Informe, así como su contenido, y cuya finalidad va dirigida a describir y resumir los alcances de los trabajos de revisión y verificación de cuentas que en el ámbito de la auditoría de cuentas anuales han sido efectuados por los auditores en determinadas áreas y sobre cierta información que revisten especial interés y se consideran útiles para las funciones de supervisión de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Todos los aspectos contemplados en el Informe Complementario surgen, exclusivamente, del trabajo realizado para la emisión del Informe de Auditoría sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, con las matizaciones específicas que en los correspondientes apartados se indican. El objeto de esta Norma es regular la actuación profesional del auditor de cuentas en la emisión del citado Informe Complementario y el contenido de dicho informe.

La realización de este Informe del Auditor se efectuará a petición de los Administradores de la Entidad.

CONTENIDO DEL INFORME COMPLEMENTARIO

El Informe Complementario, cuyo modelo se incorpora a esta norma como ANEXO, constará de una parte introductoria, tres secciones y tantos anexos como sean necesarios en función de las circunstancias.

PARTE INTRODUCTORIA

Reunirá, necesariamente y como mínimo, las siguientes condiciones:

- Se identificará como tal Informe Complementario.
- Se dirigirá al Consejo de Administración de la entidad auditada, para su posterior remisión por este órgano a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

⁵ En la actualidad d.a. 8ª RLAC.

2.3.7. NTA INFORME COMPLEMENTARIO EMPRESAS DE SERVICIOS DE INVERSIÓN

- Identificará la fecha y tipo de opinión expresada en el informe de auditoría cuyo contenido complementa y especificará que el Informe Complementario no modifica la opinión expresada en aquél.
- Manifestará que incluye la información solicitada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores a la entidad auditada e incluirá una referencia a la norma técnica que regula su preparación.
- Limitará la responsabilidad del auditor en cuanto al contenido del Informe Complementario.
- Limitará su exclusivo uso a los fines previstos en esta Norma y por tanto, indicará que no debe ser publicado ni distribuido a terceros ajenos al Consejo de Administración y Dirección de la Entidad y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- En el supuesto de tratarse de un Informe Complementario al de auditoría de unas cuentas anuales consolidadas incluirá las mismas secciones y apartados que se reflejan posteriormente, pero haciendo referencia en el desarrollo de los mismos a los informes individuales que se hubieran preparado para cada una de las entidades que forman parte de dicha consolidación.

SECCIÓN PRIMERA

Esta Sección se elaborará directamente por el auditor, bajo su responsabilidad y contendrá la información solicitada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores referente a aspectos considerados por el auditor en la planificación de la auditoría de la entidad/del grupo, a su situación financiero-patrimonial y al trabajo a efectuar necesario para verificar la razonabilidad de los saldos registrados por la entidad/el grupo, de acuerdo con el siguiente esquema:

1. Aspectos Relacionados con la Planificación de la Auditoría
 - 1.1. Planificación de la auditoría
 - 1.2. Control interno
 - 1.3. Sucursales y filiales en el extranjero
 - 1.4. Evaluación de la importancia relativa
2. Situación Financiero-Patrimonial de la Entidad/del Grupo.
 - 2.1. Adecuación de productos y cargos
 - 2.2. Continuidad de las operaciones
 - 2.3. Ajustes y reclasificaciones no registrados
 - 2.4. Plusvalías y minusvalías no registradas
 - 2.5. Compromisos y/o pasivos de carácter contingente
 - 2.6. Hechos posteriores al cierre de las cuentas anuales
 - 2.7. Resultados no recurrentes
3. Valoración de los instrumentos Financieros (excepto inversión crediticia)
4. Inversión crediticia. Instrumentos financieros
5. Participaciones
6. Coberturas contables
7. Titulizaciones

2.3.7. NTA INFORME COMPLEMENTARIO EMPRESAS DE SERVICIOS DE INVERSIÓN

8. Resumen del trabajo efectuado por el auditor con intermediarios financieros.
 - 8.1. Resumen del trabajo efectuado con las conciliaciones bancarias
 - 8.2. Deterioro
 - 8.3. Resumen del trabajo efectuado con las circularizaciones
9. Resumen del trabajo efectuado por el auditor con clientes.
 - 9.1. Resumen del trabajo efectuado con los expedientes
 - 9.2. Resumen del trabajo efectuado con las circularizaciones
 - 9.3. Deterioro
10. Resumen del trabajo efectuado por el auditor con gestión de carteras de clientes.
11. Depósito de valores.
12. Normativa de solvencia
 - 12.1. Recursos propios computables y exigibles
 - 12.2. Grandes riesgos
 - 12.3. Coeficiente de liquidez
13. Otra normativa legal
 - 13.1. Posiciones por cuenta propia
 - 13.2. Estatuto jurídico
 - 13.3. Tarifas
 - 13.4. Saldos remunerados
 - 13.5. Información remitida por la Entidad a la Comisión Nacional del Mercado de Valores

SECCIÓN SEGUNDA

Con carácter general, la información a la que se refiere esta Sección será preparada por la propia entidad/grupo, bajo su responsabilidad, limitándose la responsabilidad del auditor a comprobar su razonabilidad. Los resultados de esta comprobación deberán haber sido tenidos en cuenta por el auditor en la opinión de auditoría.

Incluirá, con carácter complementario de la memoria de las cuentas anuales, información referente a determinados aspectos de la operativa de la entidad/del grupo consolidado y de sus sistemas contables y otros temas de interés para la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de acuerdo con el siguiente esquema:

14. Transacciones con Partes Vinculadas
15. Acciones propias
16. Combinación de negocios y Consolidación
 - 16.1. Ámbito de la consolidación
 - 16.2. Comprobación de la información contable
 - 16.3. Homogeneización de la información contable
 - 16.4. Fondos de comercio y activos intangibles de vida indefinida
 - 16.5. Reservas en sociedades consolidadas
 - 16.6. Diferencias activas en consolidación
 - 16.7. Método de la participación y consolidación por integración proporcional
 - 16.8. Intereses minoritarios
17. Situación fiscal

18. Revisión de sistemas de control interno
19. Criterios contenidos en la Circular 7/2008 de la CNMV no aplicados con impacto significativo

SECCIÓN TERCERA

Incluirá información de carácter contable sobre otros temas, de acuerdo con el siguiente esquema:

20. Provisiones para pensiones y obligaciones similares
21. Otras provisiones
22. Tasaciones de Inmuebles
23. Otras cuentas de activo y pasivo
24. Anexos

ANEXO

MODELO DEL INFORME COMPLEMENTARIO AL DE AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES DE LAS EMPRESAS DE SERVICIOS DE INVERSIÓN Y SUS GRUPOS SOLICITADO POR LA COMISIÓN NACIONAL DEL MERCADO DE VALORES

Al Consejo de Administración de:

Hemos auditado las cuentas anuales de , que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de , la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación y contenido son responsabilidad de los Administradores de la Entidad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

Al concluir nuestra auditoría, emitimos nuestro Informe de Auditoría de fecha... de..., en el que manifestamos una opinión...

Como información complementaria a la contenida en el citado Informe de Auditoría, seguidamente les facilitamos la requerida por la Norma Técnica de Elaboración del Informe Complementario al de Auditoría de las Cuentas anuales de las empresas de servicios de inversión y sus Grupos

En relación con este Informe complementario, es necesario precisar que:

1. Se ha preparado con el exclusivo objeto de facilitar la información requerida por la Norma Técnica de elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las empresas de servicios de inversión y sus grupos, y, por tanto, no debe ser publicado ni distribuido a terceros ajenos al Consejo de Administración y Dirección de la Entidad y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
2. Considerando el alcance de nuestras pruebas y las limitaciones inherentes a todo sistema de control interno contable, no podemos asegurar que la totalidad de los errores e irregularidades, deficiencias del sistema e incumplimientos de la normativa legal y fiscal (en

el supuesto de que existieran) se hayan puesto de manifiesto en el curso de nuestro examen, por lo que no expresamos una opinión sobre si la totalidad de los sistemas de control interno contable y de los diseñados para asegurar el cumplimiento de la normativa legal y fiscal establecidos por la Dirección de la Entidad ha sido permanentemente aplicada durante el ejercicio sujeto a nuestra revisión.

3. Las normas de auditoría generalmente aceptadas, a las que anteriormente se ha hecho referencia, suponen la aplicación de procedimientos de auditoría teniendo en cuenta los conceptos de importancia y riesgo relativos de cada transacción, cuenta, etc., en relación con las cuentas anuales en su conjunto. Ambos conceptos, obviamente, diferencian de forma significativa el alcance de los trabajos de una auditoría de otro tipo de investigaciones especiales.
4. El alcance de nuestras pruebas verificativas se basó, entre otros aspectos, en la evaluación y confianza relativa del control interno contable que mantiene la Entidad, ya que el objetivo de una auditoría de cuentas, es la emisión de una opinión técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Entidad y el resultado de sus operaciones, de los cambios en el patrimonio neto y de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio examinado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. Por lo tanto, dichas pruebas no permiten asegurar que se hayan detectado los errores o irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse. No obstante, si durante la auditoría se hubieran observado hechos significativos de esta naturaleza, habrían sido puestos en conocimiento de la Dirección de la Entidad, y en su caso, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
5. En la Nota X de la Memoria figuran los principios y normas de contabilidad aplicados por la Entidad en la confección de las cuentas anuales.
En el apartado 19 del informe, se detallan los criterios contenidos en la Circular 7/2008 de la CNMV que no se han aplicado y cuyo impacto es significativo.
6. En relación con la evaluación del control interno contable a la que se ha hecho referencia anteriormente, es necesario señalar que los objetivos del sistema de control interno contable se deben relacionar con cada una de las etapas por las que discurre una transacción. Las etapas más importantes relativas a una transacción comprenden su autorización, ejecución, registro y, finalmente, la responsabilidad respecto a la custodia y salvaguarda de los activos que, en su caso, resulten de dicha transacción, con el fin de que las mismas hayan sido ejecutadas, se encuentren clasificadas en las cuentas apropiadas, valoradas adecuadamente y que existan (en su caso) los correspondientes activos.

Nuestro estudio y evaluación del control interno se realizó en dos fases:

- a. Una revisión preliminar del sistema, con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos de control interno contable por la Entidad.
- b. La realización de pruebas de cumplimiento para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y que están operando tal como se diseñaron.

De acuerdo con la Norma Técnica sobre ejecución del trabajo, la implantación y mantenimiento del sistema de control interno contable es responsabilidad de la Dirección de la Entidad, que debe someterlo a una continua supervisión para determinar que funciona según lo prescrito, modificándolo si fuera preciso, de acuerdo con las circunstancias. Adicionalmente, es de su responsabilidad evaluar los beneficios y costes originados por los procedimientos de control.

Asimismo, es responsabilidad de los Administradores de la Entidad el mantenimiento de los sistemas necesarios para asegurar el cumplimiento de la normativa aplicable a la Entidad.

En este sentido, hay que destacar que todo sistema de control interno contable tiene unas limitaciones. Siempre existe la posibilidad de que al aplicar procedimientos de control surjan errores por una mala comprensión de las instrucciones, errores de juicio, falta de atención personal, fallo humano, etc. Además, aquellos procedimientos cuya eficacia se basa en la segregación de funciones pueden eludirse como consecuencia de colusión de los empleados implicados en el control interno contable. Igualmente, los procedimientos cuyo objetivo es asegurar que las transacciones se ejecutan según los términos autorizados por la Dirección, son ineficaces si las decisiones de ésta se toman de forma errónea o irregular. Por todo ello, no podemos asegurar que la totalidad de los errores e irregularidades de procesamiento, deficiencias del sistema e incumplimientos de la normativa legal se hayan puesto de manifiesto en el curso de nuestro examen, por lo que no expresamos una opinión sobre si la totalidad de los procedimientos administrativos y técnicas de control interno contable y de cumplimiento de la normativa legal establecidos por la Dirección de la Entidad ha sido permanente y correctamente aplicada durante el ejercicio sujeto a revisión.

Tal como ya se ha comentado, es responsabilidad de la Dirección de la Entidad evaluar los beneficios y costes originados por cualquier técnica de control. Por esta razón el alcance de nuestra revisión se ha limitado a comprobar que los sistemas de control interno contable implantados y su funcionamiento son razonables en función de las circunstancias normales en las que la Entidad desarrolla sus operaciones.

Por las razones anteriormente expuestas, el contenido de este Informe Complementario no modifica las conclusiones contenidas en nuestro Informe de Auditoría de fecha... de... de...

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del auditor o del socio responsable de este Informe.

Fecha (*que deberá coincidir con la de emisión del Informe de auditoría de las Cuentas Anuales de la Entidad*).

INDICE

SECCIÓN PRIMERA

1. Aspectos Relacionados con la Planificación de la Auditoría
 - 1.1. Planificación de la auditoría
 - 1.2. Control interno
 - 1.3. Sucursales y filiales en el extranjero
 - 1.4. Evaluación de la importancia relativa
2. Situación Financiero-Patrimonial de la Entidad/del Grupo.
 - 2.1. Adecuación de productos y cargos
 - 2.2. Continuidad de las operaciones
 - 2.3. Ajustes y reclasificaciones no registrados
 - 2.4. Plusvalías y minusvalías no registradas
 - 2.5. Compromisos y/o pasivos de carácter contingente
 - 2.6. Hechos posteriores al cierre de las cuentas anuales
 - 2.7. Resultados no recurrentes
3. Valoración de los instrumentos Financieros (excepto inversión crediticia)
4. Inversión crediticia. Instrumentos financieros
5. Participaciones
6. Coberturas contables

7. Titulizaciones
8. Resumen del trabajo efectuado por el auditor con intermediarios financieros.
 - 8.1. Resumen del trabajo efectuado con las conciliaciones bancarias
 - 8.2. Deterioro
 - 8.3. Resumen del trabajo efectuado con las circularizaciones
9. Resumen del trabajo efectuado por el auditor con clientes.
 - 9.1. Resumen del trabajo efectuado en la revisión de expedientes
 - 9.2. Resumen del trabajo efectuado con las circularizaciones
 - 9.3. Deterioro
10. Resumen del trabajo efectuado por el auditor con gestión de carteras de clientes.
11. Depósito de valores.
12. Normativa de solvencia
 - 12.1. Recursos propios computables y exigibles
 - 12.2. Grandes riesgos
 - 12.3. Coeficiente de liquidez
13. Otra normativa legal
 - 13.1. Posiciones por cuenta propia
 - 13.2. Estatuto jurídico
 - 13.3. Tarifas
 - 13.4. Saldos remunerados
 - 13.5. Información remitida por la Entidad a la Comisión Nacional del Mercado de Valores

SECCIÓN SEGUNDA

14. Transacciones con Partes Vinculadas
15. Acciones propias
16. Combinación de negocios y Consolidación
 - 16.1. Ámbito de la consolidación
 - 16.2. Comprobación de la información contable
 - 16.3. Homogeneización de la información contable
 - 16.4. Fondos de comercio y activos intangibles de vida indefinida
 - 16.5. Reservas en sociedades consolidadas
 - 16.6. Diferencias activas en consolidación
 - 16.7. Método de la participación y consolidación por integración proporcional.
 - 16.8. Intereses minoritarios
17. Situación fiscal
18. Revisión de sistemas de control interno
19. Criterios contenidos en la Circular 7/2008 de la CNMV no aplicados con impacto significativo

SECCIÓN TERCERA

20. Provisiones para pensiones y obligaciones similares
21. Otras provisiones
22. Tasaciones de Inmuebles
23. Otras cuentas de activo y pasivo
24. Anexos

SECCIÓN PRIMERA

1. ASPECTOS RELACIONADOS CON LA PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

1.1. Planificación de la auditoría.

La auditoría que hemos llevado a cabo de las cuentas anuales de... al 31 de diciembre de 20XX se ha realizado de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Hemos realizado la planificación de la auditoría teniendo en cuenta el tamaño de la Entidad/Grupo, su complejidad, su organización y nuestra evaluación preliminar del sistema de control interno contable. Teniendo en cuenta todo lo anterior, hemos preparado un programa de auditoría que contiene, para las diferentes áreas auditadas, las pruebas de auditoría a realizar, el método de selección de muestras, y refleja el grado de confianza en los controles internos y el momento de realización de las pruebas.

1.2. Control interno.

Conforme a las Normas Técnicas de Auditoría, hemos llevado a cabo un estudio y una evaluación del control interno contable de la(s) Entidad(es), con el propósito de permitirnos establecer la naturaleza, momento de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría de las cuentas anuales de la Entidad. Por consiguiente, nuestra evaluación del control interno no ha tenido la extensión suficiente para permitirnos emitir una opinión específica sobre dicho control interno contable.

De acuerdo con las manifestaciones recibidas de sus Administradores, la Entidad posee procedimientos suficientes para asegurar que:

- puede disponer, al menos mensualmente, de un detalle de sus riesgos, (*agregados por sujeto y grupo económico*), coincidente con los saldos contables. Asimismo, cuenta con los pormenores de activos dudosos y de los deterioros individualizados asociados.
- puede disponer, al menos trimestralmente, de un detalle de los saldos con sus representantes o agentes.
- los pormenores de todas las cuentas coinciden con los saldos contables que figuran en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias, (*excepto por...*)
- tiene establecidos controles sobre sus posiciones y las de sus clientes mediante conciliaciones que son preparadas por... con una periodicidad de... y supervisadas por...

La entidad cuenta (*no*) con un Departamento de Auditoría Interna, que está situado en el organigrama de la Entidad dependiendo de (*órgano del que depende*), que revisa las operaciones de todas las áreas de negocio, (*excepto de algunas/todas las realizadas por los Departamentos de... o las autorizadas directamente por (indicar cargo)*). (*En el caso de Grupos, las referencias se harán también a la actividad de las filiales en el exterior*).

Según nos han informado los Administradores de la Entidad, el Departamento de Auditoría Interna cuenta con XX empleados. Los informes, tanto de sucursales en Es-

pañña como en el extranjero, que emiten se refieren a... incluyendo/no incluyendo el examen sobre la recuperabilidad de activos y su adecuada clasificación contable. Su periodicidad es... *(oficinas centrales, sucursales en España, sucursales en el extranjero)* y van dirigidos a... Adicionalmente, la Auditoría Interna emite informes de gestión de los siguientes tipos:... *(En el caso de Grupos, las referencias se harán también a la actividad de las filiales en el exterior)*

Nuestra revisión del sistema de control de la Entidad se desarrolló de acuerdo con el siguiente esquema general: *(Describir esquema, incluyendo el área informática)*.

En el curso de nuestra revisión (con el alcance mencionado en este Informe Complementario), no se observaron excepciones significativas ni a las manifestaciones de los Administradores anteriormente mencionadas ni de otro tipo, excepto las comunicadas (que se comunicarán) a la Dirección de la Entidad mediante nuestra Carta de Comentarios⁶ de fecha... de... de 20XX. *(En caso de que no se emita dicha carta, se hará una mención expresa)*.

1.3. Sucursales y filiales en el extranjero.

Las sucursales y filiales de la Entidad en el extranjero han sido revisadas con el alcance que se indica seguidamente:

Total activos	Auditor	Alcance del trabajo

La información disponible por la Entidad, le ha permitido homogeneizar *(en sus aspectos significativos)* los criterios de presentación y valoración contables de sus operaciones con los aplicados por sus sucursales y filiales en el extranjero, de acuerdo con la normativa contenida en la Circular 7/2008 de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. En particular, se han homogeneizado los criterios para determinar la valoración de las inversiones crediticias y de los instrumentos financieros, su deterioro y provisiones para riesgo-país *(excepto por)*.

En el desarrollo de nuestras actuaciones, hemos tenido conocimiento de que determinados supervisores extranjeros... se han dirigido a las sucursales de la Entidad *(en escritos de fecha...)*, emitiendo requerimientos relativos a...

1.4. Evaluación de la importancia relativa.

Considerando el tamaño y la naturaleza de la entidad de acuerdo a lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre importancia relativa hemos establecido los siguientes parámetros:

⁶ Regulada en la Resolución del 1 de Septiembre de 1994, del ICAC, por la que se publica la NT de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno.

• *Ajustes con efecto en resultados:*

	Miles de Euros
<ul style="list-style-type: none"> — Ajustes individuales con efecto en resultados — Efecto neto global en resultados de los ajustes individuales <i>(Se podrán distinguir los ajustes procedentes de estimaciones)</i> 	<i>(Se especificará también el % y la base sobre la que se calcula dicho porcentaje, con una breve explicación de la misma)</i>

• *Ajustes con efecto en patrimonio:*

	Miles de Euros
<ul style="list-style-type: none"> — Ajustes individuales con efecto en patrimonio neto — Efecto neto global en patrimonio neto de los ajustes individuales <i>(Se podrán distinguir los ajustes procedentes de estimaciones)</i> 	<i>(Se especificará también el % y la base sobre la que se calcula dicho porcentaje, con una breve explicación de la misma)</i>

• *Ajustes sin efecto en resultados ni en patrimonio:*

	Miles de Euros
<ul style="list-style-type: none"> — Ajustes individuales sin efecto resultados ni en patrimonio neto — Ajustes que afectan a partidas de balance sin efecto ni en resultados ni en patrimonio 	<i>(Se especificará también el % y la base sobre la que se calcula dicho porcentaje, con una breve explicación de la misma)</i>

• *Reclasificaciones de cuentas sin efecto ni en resultados ni en patrimonio:*

- Reclasificaciones a activos deteriorados
- Otras reclasificaciones

2. SITUACIÓN FINANCIERO-PATRIMONIAL DE LA ENTIDAD /DEL GRUPO.

2.1. Adecuación de productos y cargos.

En la Nota... de la memoria de las cuentas anuales se definen los criterios seguidos por la Entidad para el reconocimiento de sus ingresos y gastos.

Según se menciona al inicio del presente Informe, nuestro Informe de Auditoría de fecha... cubre la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en patrimonio neto de la Entidad correspondiente al ejercicio social terminado el...

En la aplicación de nuestros procedimientos de comprobación del reconocimiento de los ingresos y gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el estado de cambios en el patrimonio neto del ejercicio 20XX, no hemos observado la existencia de partidas que, constituyendo una desviación en cuanto a la normativa en vigor que regula la contabilidad de las empresas de servicios de inversión en España, representen importes que pudieran afectar en forma material a las cuentas anuales en su conjunto. En particular, hemos verificado que:

2.3.7. NTA INFORME COMPLEMENTARIO EMPRESAS DE SERVICIOS DE INVERSIÓN

- a. se ha aplicado el sistema de caja, en lugar del de devengo, en el abono a resultados de los productos originados por los riesgos deteriorados, excepto por *(detallar)*.
- b. las correcciones de valor y los abonos y cargos a las cuentas de provisiones se han efectuado con las contrapartidas previstas en la normativa en vigor que regula la contabilidad de las empresas de servicios de inversión en España, excepto por *(detallar)*:
- c. la contabilización de los productos y cargos ha sido razonable, de modo que no se han producido trasvases entre los distintos epígrafes de la cuenta de pérdidas y ganancias que tengan efectos materiales. *(Habrà que dar a este epígrafe la redacción oportuna en cada caso, resumiendo las principales deficiencias observadas)*.

2.2. Continuidad de las operaciones.

En la formulación de las cuentas anuales de la Entidad correspondientes al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 200X, los Administradores han aplicado la hipótesis fundamental de «empresa en funcionamiento», por entender que no existen circunstancias objetivas que pongan en peligro la continuidad de la actividad de la Entidad, en el ejercicio 20XX + 1.

Para el caso de que existan dudas sobre la continuidad de la entidad, subsanadas con información en la Nota X de la Memoria, que no hubieran requerido incluir una salvedad en el informe de auditoría, el auditor describirá los trabajos realizados y las conclusiones obtenidas.

2.3. Ajustes y reclasificaciones no registrados

- Ajustes con efecto en resultados:
Considerando el contenido del anterior epígrafe 1.4., el efecto neto total de los ajustes con efecto en resultados sobre las cuentas anuales auditadas puestos de manifiesto en el curso de nuestro examen supone incrementar/reducir los resultados netos después de impuestos del ejercicio mostrados en las cuentas anuales en una cuantía que no excede del... % de dichos resultados. Individualmente, el ajuste de mayor cuantía de esta naturaleza que supone un incremento en los resultados netos después de impuestos del ejercicio 20XX representa un % de dichos resultados y el ajuste de mayor cuantía que supone una reducción de los resultados netos después de impuestos del ejercicio representa un... % de dichos resultados.
- Ajustes con efecto en el patrimonio *neto*:
Considerando el contenido del anterior epígrafe 1.4., el efecto neto total de los ajustes con efecto directo en el patrimonio neto sobre las cuentas anuales auditadas puestos de manifiesto en el curso de nuestro examen supone incrementar/reducir el patrimonio al 31 de diciembre de 20XX mostrado en las cuentas anuales en una cuantía que no excede del... % de dicha magnitud. Individualmente, el ajuste de mayor cuantía de esta naturaleza que supone un incremen-

to en el patrimonio al 31 de diciembre de 20XX representa un... % de dicha magnitud y el ajuste de mayor cuantía que supone una reducción del patrimonio al 31 de diciembre de 20XX representa un... % de dicha magnitud.

- Ajustes que afectan a partidas de balance sin efecto en resultados ni patrimonio:

Considerando el contenido del anterior epígrafe 1.4., el efecto neto total de los ajustes que afectan a partidas de balance pero que no tienen efecto en resultados ni en patrimonio sobre las cuentas anuales auditadas puestos de manifiesto en el curso de nuestro examen supone incrementar/reducir el total balance al 31 de diciembre de 20XX mostrado en las cuentas anuales en una cuantía que no excede del % de dicha magnitud. Individualmente, el ajuste de mayor cuantía de esta naturaleza que supone un incremento en el activo al 31 de diciembre de 20XX representa un... % de dicha magnitud y el ajuste de mayor cuantía que supone una reducción del total balance al 31 de diciembre de 20XX representa un... % de dicha magnitud.

- Reclasificaciones:

No se han puesto de manifiesto en el curso de nuestro examen reclasificaciones que supongan modificar el saldo de la rúbrica afectada en más de un... %.

- Conclusión:

Como ni los ajustes ni las reclasificaciones indicados anteriormente dan lugar a diferencias que pueden considerarse como «significativas», nuestro Informe de Auditoría de Cuentas de fecha no incluye ninguna salvedad por los conceptos a los que hacen referencia los párrafos precedentes.

Por la propia naturaleza de algunas de las cuentas analizadas en el curso de la auditoría, la cuantificación de su saldo y (*en su caso*) de los ajustes anteriormente reseñados, no puede ser ni exacta ni absolutamente objetiva, a pesar de haberse aplicado en su determinación los procedimientos de auditoría considerados más convenientes en función de la naturaleza de cada una de las cuentas analizadas.

2.4. Plusvalías y minusvalías no registradas

Existen partidas que, habiendo sido contabilizadas de acuerdo con la normativa vigente y sobre las que, por tanto, no procede efectuar ajustes en su valoración, dan lugar a la existencia de plusvalías y minusvalías latentes. El detalle preparado por los Administradores de tales plusvalías y minusvalías se incluye como Anexo I.

La Entidad tenía contabilizados determinados activos de cuantía significativa de carácter no funcional. El detalle de estos activos que nos han facilitado los Administradores se incluye como Anexo II.

2.5. Compromisos y/o pasivos de carácter contingente

No se ha observado la existencia de pasivos de carácter cierto o contingente de importe significativo adicionales a los desglosados en las cuentas anuales de la Entidad al 31 de diciembre de 20XX, excepto por...

2.6. Hechos posteriores al cierre de las cuentas anuales

En la Nota X de la Memoria de las cuentas anuales auditadas, se describen los hechos posteriores de carácter significativo.

2.7. Resultados no recurrentes

Durante el ejercicio auditado, la Entidad ha efectuado algunas transacciones singulares, reestructuraciones, contingencias, etc. El detalle preparado por los Administradores de las transacciones no recurrentes se incluye como Anexo III.

3. VALORACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS (EXCEPTO INVERSIÓN CREDITICIA)

En la Nota... de la Memoria se describen, para cada una de las siguientes categorías de activos y pasivos, los criterios aplicados por la Entidad para su contabilización.

- a. Cartera de negociación
- b. Otros activos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias
- c. Activos financieros disponibles para la venta
- d. Pasivos financieros a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias
- e. Pasivos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto

La entidad/grupo (no) ha realizado en el ejercicio reclasificaciones de instrumentos financieros entre las diferentes carteras. Las reclasificaciones efectuadas son justificadas por aplicación de lo dispuesto en la norma 22ª de la Circular 7/2008 de 26 de noviembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Como parte de la auditoría de las cuentas anuales, hemos revisado las necesidades de registrar deterioros para las distintas categorías descritas anteriormente, por aplicación de lo preceptuado en la Circular 7/2008 de 26 de noviembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Al 31 de diciembre de 20xx, los importes registrados por la entidad eran:

(Miles de euros)				
Valor razonable y deterioro				
Categorías	Tipo instrumento financiero	Saldo a 31-12-xx	Importe deterioro estimado como necesario	Diferencia
	Valores representativos de deuda Instrumentos de capital Derivados de negociación Otros			

El trabajo que hemos efectuado para la evaluación del valor razonable y deterioro para las distintas categorías descritas anteriormente se indica a continuación:

Como resultado de estas pruebas se han puesto (o no) de manifiesto las siguientes situaciones:

4. INVERSIÓN CREDITICIA. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

En la Nota... de la Memoria se describen los criterios aplicados por la Entidad en la valoración y contabilización de los activos financieros de la cartera de inversión crediticia, y de los pasivos financieros.

Al 31 de diciembre de 20xx, los importes registrados por la entidad eran:

(Miles de euros)			
	Saldo a 31-12-xx	Importe deterioro estimado como necesario	Diferencia
Cartera de inversión a vencimiento			
Otros activos financieros			
Otros pasivos financieros			

El trabajo que hemos efectuado para la evaluación del valor razonable y deterioro para las distintas categorías descritas anteriormente se indica a continuación:

Como resultado de estas pruebas se han puesto (o no) de manifiesto las siguientes situaciones:

5. PARTICIPACIONES

En la Nota... de la Memoria se describen los criterios aplicados por la Entidad en la valoración y contabilización de las participaciones.

El alcance del trabajo que hemos efectuado y los resultados obtenidos se indican a continuación.

6. COBERTURAS CONTABLES

En la Nota... de la Memoria se describen los criterios aplicados en la contabilización de coberturas contables en las que se han utilizado derivados u otros instrumentos financieros.

El alcance del trabajo que hemos efectuado, en particular en cuanto al test de eficacia, y los resultados obtenidos se indican a continuación.

7. TITULIZACIONES

La entidad/grupo (*no*) ha realizado en el ejercicio operaciones de titulización de activos/titulización sintética, cuyas principales características son las siguientes:

En particular, se describen a continuación el alcance de los trabajos realizados por el auditor para determinar que se han transferido sustancialmente los riesgos y beneficios en las titulizaciones realizadas en el ejercicio que se han dado de baja del balance. En su caso, detallar los derechos y obligaciones retenidos de acuerdo con lo establecido en la Norma 26 de la Circular 7/2008 de la CNMV

8. RESUMEN DEL TRABAJO EFECTUADO POR EL AUDITOR CON INTERMEDIARIOS FINANCIEROS

8.1. Resumen del trabajo efectuado en las conciliaciones bancarias

Se incluirán comentarios referidos a aspectos tales como la periodicidad, quién y cómo se preparan, quién y cómo las supervisa, así como un resumen de partidas significativas que se reflejen en el conjunto de todas las conciliaciones a la fecha de su verificación, con los siguientes parámetros de importes y antigüedad, con la indicación del número de partidas e importe total involucrado en cada intervalo.

Antigüedad				
Importe	< meses	de 3 a 6 meses	de 6 a 12 meses	> meses
De 6 a 30 miles de euros				
De 30 a 300 miles de euros				
Superior a 300 miles de euros				

8.2. Deterioro

Como parte de la auditoría de las cuentas anuales, hemos revisado las necesidades de registrar deterioros para la cobertura de los riesgos con intermediarios financieros de la Entidad. Estas necesidades se han determinado por aplicación de lo preceptuado en la Circular 7/2008, de 26 de noviembre de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Al 31 de diciembre de 20XX, los importes contabilizados por la Entidad eran:

(Miles de euros)		
Concepto	Saldo a 31-12-xx	Importe deterioro

Para la evaluación de la corrección del deterioro asignado específicamente por la Entidad, hemos analizado individualmente XX deudores seleccionados aleatoriamente de acuerdo con el siguiente criterio (*especificar criterio*).

Los resultados de nuestra verificación se resumen seguidamente:

Deterioro 31.12.xx			
(Miles de euros)			
Concepto	Contabilizado	Estimado	Diferencia

8.3. Resumen del trabajo realizado con las circularizaciones

Se incluirá un resumen de los resultados obtenidos en las circularizaciones de saldos de intermediarios financieros, incluyendo saldos activos, pasivos y cuentas de compromiso así como de depósito de valores y detallando para los no contestados las pruebas de verificación alternativas efectuadas, así como un comentario sobre la naturaleza de las partidas de conciliación más significativas.

9. RESUMEN DEL TRABAJO EFECTUADO POR EL AUDITOR CON CLIENTES

9.1. Resumen del trabajo realizado con los expedientes

Se incluirá un resumen del trabajo efectuado en la revisión de expedientes, con indicación, en su caso, de las principales deficiencias comunes a la generalidad de los expedientes y el trabajo que se ha efectuado cuando el contenido de los expedientes era insuficiente.

9.2. Resumen del trabajo realizado con las circularizaciones

Se incluirá un resumen de los resultados obtenidos en las circularizaciones de saldos de clientes ajenos y vinculados, personas físicas y/o jurídicas, incluyendo, para los no contestados, las pruebas de verificación alternativas efectuadas. La circularización ha de incluir a clientes y depositarios con alcance en las cuentas de efectivo y valores.

EFFECTIVO					
	Saldo contable	Confir- mación solicitada	Contesta- dos conforme	Contesta- dos con diferencias	No contes- tados
Cientes ajenos					
Cientes vinculados					
Total clientes					
VALORES					
	Saldo contable	Confir- mación solicitada	Contesta- dos conforme	Contesta- dos con diferencias	No contes- tados
Cientes ajenos					
Cientes vinculados					
Total clientes					

9.3. Deterioro

Como parte de la auditoría de las cuentas anuales, hemos revisado las necesidades de registrar deterioros para la cobertura de los riesgos con clientes de la Entidad.

2.3.7. NTA INFORME COMPLEMENTARIO EMPRESAS DE SERVICIOS DE INVERSIÓN

Estas necesidades se han determinado por aplicación de lo preceptuado en la Circular 7/2008, de 26 de noviembre de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Al 31 de diciembre de 20XX, los importes contabilizados por la Entidad eran:

(Miles de euros)		
Concepto	Saldo a 31-12-xx	Importe deterioro

Para la evaluación de la corrección del deterioro asignado específicamente por la Entidad, hemos analizado individualmente los expedientes de XX deudores seleccionados aleatoriamente de acuerdo con el siguiente criterio (*especificar criterio*).

Los resultados de nuestra verificación se resumen seguidamente:

Deterioro 31.12.xx			
(Miles de euros)			
Concepto	Contabilizado	Estimado	Diferencia

10. RESUMEN DEL TRABAJO EFECTUADO POR EL AUDITOR CON GESTIÓN DE CARTERAS DE CLIENTES

De conformidad con la información facilitada por la Entidad al 31 de diciembre de 20XX, existían los siguientes saldos correspondientes a valores propiedad de clientes o patrimonios de terceros gestionados directamente por la Entidad (por el Grupo).

	Total	De los que solamente es asesoramiento	De los que depositados en la entidad
Número de contratos de gestión de patrimonios:...			
Valor efectivo a 31-12-20xx			
Ingresos por comisiones			
De los que valores emitidos por el propio grupo (valor nominal 31-12-20xx)			

Para revisar la información resumida en el cuadro anterior, hemos desarrollado los siguientes procedimientos referidos a información al 31 de diciembre de 20XX:

- Hemos obtenido información preliminar sobre los sistemas de control interno y los procedimientos contables relacionados con las operaciones de gestión de patrimonios y hemos evaluado la misma dentro del contexto de la auditoría.

2.3.7. NTA INFORME COMPLEMENTARIO EMPRESAS DE SERVICIOS DE INVERSIÓN

- b. Hemos solicitado de la Entidad un listado totalizado de patrimonios gestionados por la misma y cuadrado los totales que muestra el mencionado listado con las cuentas de orden.
- c. Hemos seleccionado una muestra de patrimonios gestionados (explicar el alcance) y se han revisado los contratos de gestión de patrimonios, comprobando que los términos de dichos contratos son conformes con los conceptos y normas legales aplicables a este tipo de actividad.(Circular 2/2000, de 30 de mayo, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sobre modelos normalizados de contrato-tipo de gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión y otros desarrollos de la Orden ministerial de 7 de octubre de 1999 de desarrollo del código general de conducta y normas de actuación en la gestión de carteras de inversión.
- d. Hemos solicitado confirmación de los saldos gestionados a clientes, con el siguiente alcance:

(Miles de euros)				
Descripción	Número de las depositadas en la entidad		Valor efectivo	Valor nominal
Solicitudes enviadas				
Recibidas y conformes				
No conformes				
No recibidas				

Para las respuestas no conformes y no recibidas hemos realizado los siguientes procedimientos alternativos: *(Describir)*

Como resultado de estas pruebas se han puesto *(o no)* de manifiesto las siguientes excepciones *(indicar las excepciones encontradas, si las hubiera)*.

11. DEPÓSITO DE VALORES

De conformidad con la información facilitada por la Entidad correspondiente al 31 de diciembre de 20XX, existían los siguientes saldos nominales correspondientes a valores propios y de terceros depositados en la Entidad (en el Grupo):

(Miles de euros)						
	Renta variable		Renta fija		Otros activos	
	Propios	Clientes	Propios	Clientes	Propios	Clientes
Valores emitidos por la entidad (grupo)						
Otros						

2.3.7. NTA INFORME COMPLEMENTARIO EMPRESAS DE SERVICIOS DE INVERSIÓN

Para revisar la información anterior, hemos desarrollado los siguientes procedimientos para X depósitos (por un valor de X miles de euros):

- a. Hemos cuadrado el importe que figura en contabilidad en las cuentas de orden con los correspondientes registros auxiliares.
- b. Hemos solicitado confirmación de los saldos depositados propios y de clientes, con el siguiente alcance:

Descripción	Número		Valor efectivo		De los que redepósitos por la entidad	
	Propios	Cientes	Propios	Cientes	Propios	De clientes
Solicitudes enviadas Recibidas y conformes No conformes No recibidas						

Para las respuestas no conformes o no recibidas hemos realizado los siguientes procedimientos alternativos: *(Describir)*.

Hemos realizado para una selección de... tipos de valores depositados correspondientes a operaciones, los cuadros globales y comprobado la razonabilidad de la información contable.

Como resultado de estas pruebas se han puesto (o no) de manifiesto las siguientes excepciones:

12. NORMATIVA DE SOLVENCIA

En el Anexo IV se adjunta el programa de trabajo que es necesario aplicar en relación al cumplimiento de los coeficientes de recursos propios, límites sobre grandes riesgos, coeficiente de liquidez e informe sobre solvencia.

12.1. Recursos propios computables y exigibles

Efectuar una descripción de las pruebas selectivas realizadas sobre la información que contienen los estados RP10 y RP11 individual y consolidado remitidos a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de fecha 31 de diciembre y los datos reflejados en los registros contables o de gestión de la propia Entidad / Grupo a dicha fecha, en referencia al cálculo de los recursos propios computables de la misma, su conciliación con los saldos reflejados en la contabilidad, así como la correcta inclusión y clasificación de dichos saldos conforme a lo dispuesto en el RD 216/2008 y la Circular 12/2008 de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Asimismo, efectuar una descripción de las pruebas selectivas realizadas sobre la información que contienen los estados de solvencia remitidos a la Comisión Nacional

del Mercado de Valores de fecha 31 de diciembre y los datos reflejados en los registros contables o de gestión de la propia Entidad / Grupo a dicha fecha, en referencia a:

- a. el cálculo de las exigencias de recursos propios ligadas al nivel de actividad, al riesgo de mercado, al riesgo de crédito, al riesgo operacional y al riesgo de tipo de interés de balance. En particular, los riesgos asociados a la cartera de valores de negociación incluirán la cobertura de los riesgos general y específico de renta fija y renta variable de cada divisa por separado y los otros riesgos ligados a la cartera de negociación, tanto para posiciones al contado, como a plazo y en instrumentos derivados.
- b. la conciliación de los saldos con los reflejados en la contabilidad. y la correcta inclusión y clasificación de dichos saldos, conforme a lo dispuesto en el RD 216/2008 y la Circular 12/2008 de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Indicar las diferencias que se detecten en dichas pruebas así como la existencia y cumplimiento de planes de adaptación y retorno al cumplimiento de los coeficientes por parte de la Entidad.

12.2. Grandes Riesgos

Efectuar una descripción de las pruebas selectivas realizadas sobre la información que contienen los estados RP60/RP61 de fecha 31 de diciembre y los datos reflejados en los registros contables o de gestión de la propia Entidad a dicha fecha, en referencia a la integridad de los riesgos reflejados en dichos estados, indicando las diferencias que se detecten en dichas pruebas, así como la existencia y cumplimiento de planes de adaptación y retorno al cumplimiento de los coeficientes por parte de la Entidad.

Reflejar en el anexo V la relación de los riesgos existentes al 31-12-200X con personas físicas o jurídicas o grupos superiores al 10% de los recursos propios computables.

12.3. Coeficiente de liquidez

Efectuar una descripción de las pruebas selectivas realizadas sobre la información que contiene el estado L1 del mes de diciembre y los datos reflejados en los registros contables o de gestión de la propia Entidad en dicho mes, en referencia al cálculo del coeficiente de liquidez y la correcta inclusión y clasificación de los saldos que componen los activos y pasivos computables en función de su vencimiento residual, indicando las diferencias que se detecten en dichas pruebas.

13. OTRA NORMATIVA LEGAL

13.1. Posiciones por cuenta propia

Efectuar una descripción de las pruebas selectivas realizadas con respecto a la existencia de posiciones por cuenta propia reguladas en el artículo 51 del Real Decreto 217/2008, de 15 de febrero, sobre el régimen jurídico de las empresas de servicios de inversión y de las demás entidades que prestan servicios de inversión.

13.2. Estatuto jurídico

- Describir el ámbito de actuación de la Entidad, que ha de ser coincidente con la declaración de actividades formuladas ante la C.N.M.V., detallando aquellas actividades en las que la Entidad no haya realizado operaciones.
- Efectuar pruebas en relación con la identificación de accionistas y consejeros, verificando la información publicada en la Web de la CNMV. Describir diferencias.
- Efectuar pruebas en relación con la concordancia del registro de representantes. Describir diferencias.

13.3. Tarifas

Efectuar una descripción de las pruebas selectivas realizadas en el contexto y alcance de la auditoría sobre la aplicación de las tarifas máximas comunicadas a la C.N.M.V.

13.4. Saldos remunerados

Efectuar una descripción de las pruebas selectivas realizadas en el contexto y alcance de la auditoría sobre el carácter instrumental y transitorio de los saldos acreedores de clientes indicando si existen saldos remunerados y su cuantía.

13.5. Información remitida por la Entidad a la Comisión Nacional del Mercado de Valores

- Efectuar una descripción de las pruebas selectivas realizadas en el contexto y alcance de la auditoría sobre la información remitida por la Entidad a la C.N.M.V. relacionada con los denominados estados intermedios contenidos en los modelos M1, M2, M3, M4, M5, M51, M6, M7, T2, T3, S1 y S11, así como los modelos CS1, CS2, CS3, CS4, CS5, CS6 y CS7.
- Efectuar una descripción de las pruebas selectivas realizadas en el contexto y alcance de la auditoría sobre los registros internos con respecto a aquellos de aplicación obligatoria para la Entidad, de acuerdo con lo establecido en la Circular 3/93 de la CNMV. Indicar cumplimientos al respecto.

SECCIÓN SEGUNDA

14. TRANSACCIONES CON PARTES VINCULADAS

La información recibida de la Entidad, sobre saldos y transacciones partes vinculadas al 31 de diciembre de 20XX y durante el ejercicio terminado en dicha fecha se detallan en el Anexo VI.

Por «Partes vinculadas» se entiende, las definidas en la norma 54ª de la Circular 7/2008.

Sobre la información incluida en dicho Anexo VI, hemos realizado las siguientes comprobaciones con los siguientes alcances:

2.3.7. NTA INFORME COMPLEMENTARIO EMPRESAS DE SERVICIOS DE INVERSIÓN

- a. Cotejo selectivo de la concordancia al cierre del ejercicio de dicha información con los registros contables de la Entidad y de las Empresas del Grupo y asociadas.
- b. Revisión selectiva de transacciones comprobando que se realizan, de acuerdo con las tarifas publicadas por la Entidad o, en su caso, con las condiciones establecidas en los Estatutos y Convenios suscritos por las partes.

Como resultado de estas pruebas se han puesto (*o no*) de manifiesto las siguientes situaciones:

15. ACCIONES PROPIAS

En el Anexo VII se presenta la información que nos han facilitado los Administradores de la Entidad relativa a las acciones de... (*sociedad matriz*) poseídas por el Grupo al cierre del ejercicio, así como las de la matriz y demás entidades del grupo consolidable de empresas de servicios de inversión poseídas por sociedades no consolidables controladas por el Grupo y por personas físicas o jurídicas que recibieron financiación del Grupo para la adquisición de esas acciones.

El tratamiento contable dado en la consolidación a las acciones de la sociedad dominante en poder de sociedades consolidadas, se ajusta a lo regulado en la normativa contable en vigor de las empresas de servicios de inversión y está explicado en la Nota XX a las cuentas anuales consolidadas, que figura en el Informe de Auditoría de fecha (excepto por)

Las transacciones con acciones propias realizadas durante el ejercicio han dado lugar a los siguientes efectos en la contabilidad:

En relación con esta información, procede comentar que:

- a. Han sido confirmadas a petición nuestra por la Dirección del grupo.
- b. Dado el alcance de nuestro trabajo que ha consistido en pedir a los administradores una carta de manifestaciones y (detallar los otros procedimientos que se hayan aplicado) no podemos asegurar que no existan otras acciones de... (*sociedad matriz*) que debieran figurar en el cuadro del Anexo VII.
- c. Dichas acciones se han tenido en cuenta en la determinación de los recursos propios.

16. COMBINACIONES DE NEGOCIOS Y CONSOLIDACIÓN

16.1. Ámbito de Consolidación.

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas del Grupo... que han sido preparadas por (*sociedad matriz*) a partir de las cuentas anuales individuales de cada una de las entidades consolidadas, por aplicación del método de integración global a las entidades dependientes o, proporcional a las entidades multigrupo. De acuerdo con las normas de consolidación, las inversiones en empresas asociadas se han valorado en las cuentas anuales consolidadas por el método de la participación.

Las sociedades incluidas en la consolidación, mencionadas en la Nota... de la Memoria, son todas aquellas pertenecientes al grupo de empresas de servicios de inversión, tal como se define en la normativa vigente.

2.3.7. NTA INFORME COMPLEMENTARIO EMPRESAS DE SERVICIOS DE INVERSIÓN

A este respecto hay que tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- a. Las siguientes entidades no han sido incluidas en la consolidación por las razones que a continuación se mencionan:
- b. Seguidamente se relacionan para cada una de las Entidades del grupo, tanto el tipo de revisión efectuada por el auditor como la Firma de auditoría actuante, con distinción de las sociedades pertenecientes al grupo consolidable de empresas de servicios de inversión y el resto:

Denominación	Auditoría	Tipo de revisión por auditor
b.1 Entidades del grupo consolidables de ESI		
b.2 Otras entidades del grupo económico		

16.2. Comprobación de la información contable.

Todas las cuentas anuales utilizadas en la consolidación corresponden al 31 de diciembre de 20XX, excepto las que se indican a continuación, cuya fecha de cierre difiere en menos de tres meses de la mencionada anteriormente y para las cuales se han realizado los correspondientes ajustes necesarios para adecuar los respectivos cierres contables al de la matriz.

Denominación Entidad	Fecha cierre del ejercicio	
.....

16.3. Homogeneización de la información contable

Las cuentas de las entidades consolidadas cualquiera que sea su nacionalidad y actividad, y con independencia de que sean o no empresas de servicios de inversión, se han adaptado a los modelos, criterios de valoración y principios contables contenidos en la normativa en vigor de las empresas de servicios de inversión, efectuando las Entidades los correspondientes ajustes de homogeneización, excepto por:

16.4. Fondos de Comercio y Activos Intangibles de vida indefinida

La Entidad (*El Grupo*) tiene contabilizados en el balance de situación (*consolidado*) «Fondos de Comercio» y «Activos Intangibles de vida indefinida». En la Nota XX de la Memoria se indican las estimaciones y juicios de valor utilizados por los Administradores para: 1) determinar en el momento inicial el importe que se va a registrar como Fondo de Comercio y Activos Intangibles de vida indefinida y 2) posteriormente, al menos una vez al año, si se ha producido una estimación del deterioro en los mismos. Los Fondos de Comercio y los Activos Intangibles de vida indefinida registrados por la entidad se detallan en el Anexo VIII.

2.3.7. NTA INFORME COMPLEMENTARIO EMPRESAS DE SERVICIOS DE INVERSIÓN

En el transcurso de nuestra auditoría, y en relación a los fondos de comercio y activos intangibles de vida indefinida significativos, hemos llevado a cabo los siguientes procedimientos de auditoría a fin de determinar si se mantienen los criterios y juicios de valor utilizados en la adquisición y las estimaciones realizadas tanto para el registro de los nuevos fondos de comercio y activos intangibles de vida indefinida durante el ejercicio como para la valoración de los existentes a 31 de diciembre de 20XX. *(Indicar los procedimientos seguidos).*

Como resultado de estas pruebas se han puesto *(o no)* de manifiesto las siguientes situaciones

(El auditor añadirá las explicaciones que considere necesarias en cuanto al alcance de su trabajo y las pruebas efectuadas).

16.5. Reservas en sociedades consolidadas

Reflejar los movimientos que se hubieran producido, indicando los contenidos conceptuales de los mismos, tales como: por distribución de dividendos, para atender pérdidas incurridas en el ejercicio, etc., según información facilitada por los Administradores de la Entidad.

16.6. Diferencias activas en consolidación.

Resumen de las diferencias activas entre los valores contables y los razonables de las empresas filiales y asociadas por plusvalías imputadas a activos concretos que nos ha sido facilitado por los Administradores se presenta en el Anexo IX

Para la imputación de plusvalías a activos de las empresas incluidas en la consolidación se ha tenido *(no se ha tenido)* en cuenta el efecto que sobre el valor global de la misma tendría la enajenación separada del activo correspondiente.

16.7. Método de la participación y consolidación por integración proporcional

Para la valoración de las participaciones en empresas por el método de la participación y para la consolidación de aquellas empresas que deben ser registradas por el método de integración proporcional se han homogeneizado previamente sus criterios de valoración con los del Grupo y se han eliminado los resultados de operaciones intergrupo *(excepto por...)*.

Seguidamente se relacionan, para cada una de estas entidades, tanto el tipo de examen efectuado como la firma de auditores actuante:

Miles de euros					
Entidad	Total activos	Recursos propios	Resultados	Auditor	Tipo examen
.....					
.....					

16.8. Intereses minoritarios

Los intereses minoritarios, tanto en lo que se refiere a recursos propios como a resultados, se reconocen como patrimonio en el balance consolidado en el epígrafe correspondiente, y se han calculado, por el método de consolidación por etapas, de acuerdo con la participación que ostentan los socios externos del Grupo.

17. SITUACIÓN FISCAL

Los años sujetos a inspección para los principales impuestos a los que está sujeta la Entidad y las restantes entidades del grupo son: (Describir)

17.1. Los pasivos contingentes motivados por actas de inspección recurridas o pendientes de liquidación por la Entidad y por las restantes entidades del Grupo son los siguientes:

Miles de euros		
Descripción	Contingencia máxima	Provisiones constituidas
.....		
.....		
.....		

17.2. Los criterios aplicados por la Entidad y por las restantes entidades del grupo para calcular los activos y pasivos por impuestos diferidos significativos han sido los siguientes: (Describir o indicar en qué punto de la Memoria se incluyen)

18. REVISIÓN DE SISTEMAS DE CONTROL INTERNO

La Entidad / Grupo dispone de un Manual de Procedimientos (por escrito o en soporte electrónico) aprobado por su Consejo de Administración. Dicho Manual recoge políticas y procedimientos internos de control de la Entidad / Grupo en relación con la existencia de una Unidad de Control, su dependencia jerárquica, sus funciones y sus responsabilidades, la definición de una estructura segregada de poderes y facultades, así como de una estructura de límites para operar por cuenta propia y por cuenta de terceros y su vigencia.

Los procedimientos y controles correspondientes a los servicios subcontratados por la Entidad / Grupo relacionados con la valoración de carteras a precio de mercado, sistemas de medición de riesgos y análisis de sensibilidades, llevanza de la contabilidad y tareas administrativas de valores depositados por terceros, también figuran recogidos en el Manual de Procedimientos.

Asimismo, la Entidad / Grupo dispone de un Reglamento Interno de Conducta (RIC) en vigor comunicado a la CNMV, con la definición de políticas sobre la adhesión al RIC de las personas sujetas.

La Entidad / Grupo también cuenta en su Manual con procedimientos y controles para la realización de conciliaciones periódicas de forma sistemática, contraste de los

saldos contables con información de fuentes externas, saldos correspondientes a operaciones pendientes de liquidar, cuentas de tesorería, saldos de clientes, inventarios de carteras, compañías del Grupo y representantes.

De la misma manera, en el Manual de Procedimientos de la Entidad / Grupo están incluidos el establecimiento de sistemas de control y seguimiento de las operaciones y saldos de clientes realizadas a través de sucursales y representantes, así como un plan rotatorio de visitas a sucursales y representantes.

En el Anexo X se adjunta la descripción hecha por la Entidad / Grupo de las técnicas de control interno más significativas que aplica en las áreas de:

- Conciliaciones de cuentas con intermediarios financieros.
- Saldo de clientes (efectivo y carteras gestionadas).
- Representantes.
- Operaciones con derivados financieros, por cuenta propia y/o de terceros.

En relación con estas áreas, no se han puesto de manifiesto diferencias significativas entre lo manifestado por la Entidad y lo que conocemos sobre las técnicas de control interno que aplica la Entidad.

19. CRITERIOS CONTENIDOS EN LA CIRCULAR 7/2008 DE LA CNMV NO APLICADOS CON IMPACTO SIGNIFICATIVO

Las pruebas realizadas para comprobar los criterios contenidos en la Circular 7/2008 de la CNMV no aplicados en la elaboración de las cuentas anuales con impacto significativo han sido:

Como resultado de estas pruebas se han puesto (o no) de manifiesto las siguientes excepciones:

SECCIÓN TERCERA

20. PROVISIONES PARA PENSIONES Y OBLIGACIONES SIMILARES

Hemos revisado las hipótesis básicas utilizadas en el estudio actuarial, según se detallan seguidamente:

Como parte de nuestro trabajo hemos revisado la razonabilidad de las hipótesis empleadas y hemos realizado pruebas selectivas para verificar los datos referentes al censo de población incluido en el estudio. Hemos seleccionado al azar a... personas incluidas en el censo de personal activo y a... personas incluidas en el censo de personal pasivo, verificando para todos los casos la corrección de los datos personales y las condiciones salariales a considerar en el estudio actuarial, verificando que el total de los empleados está incluido en el estudio actuarial. En el apartado... de la Memoria se detallan las características de las obligaciones del Fondo.

(En el caso de cuentas consolidadas, se indicarán los sistemas utilizados para determinar las provisiones en el caso de entidades dependientes con saldos significativos y el alcance de los trabajos realizados por el auditor).

21. OTRAS PROVISIONES

21.1. Riesgo país: la Entidad nos ha facilitado la siguiente clasificación de sus riesgos por países con los que opera:

Miles de euros				
Provisión				
País	Total Riesgo	Contabilizada	Estimada	Diferencia

21.2. Otras: *(detallar, indicando el trabajo efectuado y resultados obtenidos)*

22. TASACIONES DE INMUEBLES

En el Anexo XI se incluyen los detalles más significativos de las valoraciones de bienes inmuebles propiedad de la Entidad Dichas tasaciones se nos han facilitado por los Administradores de la Entidad y han sido realizadas por expertos ajenos a nosotros, bajo su responsabilidad.

23. OTRAS CUENTAS DE ACTIVO Y PASIVO

Detalles de las más significativas, y comentario sobre el seguimiento de las mismas.

24. ANEXOS

- ANEXO I. PLUSVALÍAS Y MINUSVALÍAS NO REGISTRADAS
- ANEXO II. ACTIVOS DE IMPORTE SIGNIFICATIVO DE CARÁCTER NO FUNCIONAL
- ANEXO III. RESULTADOS NO RECURRENTES
- ANEXO IV. NORMATIVA LEGAL EN RELACIÓN AL CUMPLIMIENTO DE LOS COEFICIENTES DE RECURSOS PROPIOS, LÍMITES SOBRE GRANDES RIESGOS Y LIQUIDEZ.
- ANEXO V. CONCENTRACIÓN DE RIESGOS. ANEXO VI.- PARTES VINCULADAS
- ANEXO VII. ACCIONES PROPIAS.
- ANEXO VIII. FONDO DE COMERCIO Y ACTIVOS INTANGIBLES DE VIDA INDEFINIDA
- ANEXO IX. DIFERENCIAS ACTIVAS EN CONSOLIDACION
- ANEXO X. TECNICAS DE CONTROL INTERNO
- ANEXO XI. VALORACIONES BASADAS EN INFORMES PERICIALES Y TASACIONES DE BIENES

ANEXO I. PLUSVALÍAS Y MINUSVALÍAS NO REGISTRADAS

(Véase apartado 2.4)

A. Operaciones financieras			
Concepto	Saldo contable	plusvalía/ minusvalía	Fuente de información y sistema de valoración empleado

B. Inmuebles			
Concepto	Saldo contable	plusvalía/ minusvalía	Fuente de información y sistema de valoración empleado

C. Otros			
Concepto	Saldo contable	plusvalía/ minusvalía	Fuente de información y sistema de valoración empleado

ANEXO II. ACTIVOS DE IMPORTE SIGNIFICATIVO DE CARACTER NO FUNCIONAL

(Véase apartado 2.4)

Concepto	Saldo

ANEXO III. RESULTADOS NO RECURRENTES

(Véase Apartado 2.7)

Naturaleza	Efecto sobre resultados	Comentario
-----	-----	-----

ANEXO IV. NORMATIVA DE SOLVENCIA: RECURSOS PROPIOS, LÍMITES SOBRE GRANDES RIESGOS, COEFICIENTE DE LIQUIDEZ E INFORME DE SOLVENCIA.

(Véase Apartado 12)

12.1. RECURSOS PROPIOS

A. RECURSOS PROPIOS COMPUTABLES

Seleccionar el cierre de 31 de diciembre de los estados reservados, individuales y consolidados, que se refieren a continuación y realizar las pruebas que se detallan:

1. RP10 Recursos propios computables y cumplimiento de los requerimientos de los recursos propios

- a. Conciliar los saldos que componen los recursos propios computables con los saldos reflejados en la contabilidad.
- b. Si la ESI / grupo están incluyendo resultados correspondientes al ejercicio en curso, comprobar que se cumplen las condiciones impuestas en el apartado c del artículo 3 de la Circular 12/2008 de la CNMV.
- c. Si la ESI / grupo están incluyendo plusvalías netas por ajustes de valoración de activos financieros disponibles para la venta, comprobar que se cumple lo dispuesto en el apartado i del artículo 3 de la Circular 12/2008 de la CNMV.
- d. Si la ESI / grupo está incluyendo financiaciones subordinadas, comprobar que éstas cumplen lo dispuesto en el apartado 4, del artículo 3, y el apartado b del artículo 5 de la Circular 12/2008 de la CNMV.
- e. Comprobar que se están deduciendo de los recursos propios los conceptos descritos en el artículo 4 de la Circular 12/2008 y en particular:
 - Las financiaciones otorgadas al personal de la ESI, que tengan por objeto la adquisición de sus acciones, en la parte que su importe unitario supere 6.000 euros.
 - Activos o riesgos que excedan los límites a los grandes riesgos.
 - Los ajustes por valoración que arrojen saldo deudor, neto de plusvalías.

2. RP11 Detalle de la solvencia de las entidades financieras incluidas en el grupo consolidable y de entidades multigrupo consolidables por su actividad.

- f. Comprobar que se recoge información individualizada de todas las entidades incluidas en el grupo consolidable.
- g. Verificar que los requerimientos y fondos propios de las entidades detalladas son conformes con la aplicación de su normativa específica.

B. RECURSOS PROPIOS EXIGIBLES

B.1. REQUERIMIENTOS DE RECURSOS PROPIOS POR RIESGO DE CRÉDITO, CONTRAPARTE, DILUCIÓN, ENTREGA Y LIQUIDACIÓN. Método estándar:

Seleccionar el cierre de 31 de diciembre de los estados reservados, individuales y consolidados, que se refieren a continuación y realizar las pruebas que se detallan:

3. RP21 Requerimientos de recursos propios por riesgo de crédito, contraparte y entrega. Método estándar.

• *Riesgo de crédito:*

- a. Obtener el detalle de los elementos del activo del balance y cuentas de orden que sirven de base para el cálculo de las exigencias de recursos propios en relación con el riesgo de crédito, para el cierre de 31 de diciembre y comprobar que como base para el cálculo del riesgo de crédito se incluyen los activos y compromisos que no formen parte de la cartera de valores de negociación ni hayan sido deducidos de los recursos propios.
- b. Comprobar que las exposiciones originales y las correcciones de valor por deterioro se están aplicando correctamente y sobre la base de los saldos contables correspondientes.
- c. Obtener una muestra de un activo y un compromiso seleccionados al azar sujetos a exigencias y verificar que:
 - han sido correctamente clasificados según su naturaleza, según lo dispuesto en el artículo 31 de la Circular 12/2008 de la CNMV.
 - se ha considerado correctamente la redistribución de la exposición original como consecuencia del efecto de las técnicas de reducción del riesgo de crédito de acuerdo a lo establecido en el capítulo V de la Circular 12/2008 de la CNMV.
 - han sido ponderados correctamente en función de la contraparte de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 35 a 50 de la Circular 12/2008 de la CNMV y de acuerdo a los niveles de calidad crediticia asociados a las ponderaciones de riesgo aplicables que se encuentran disponibles y actualizados en la página web de transparencia supervisora de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (<http://www.transparencia.cnmv.bde.es/>), en el documento sobre «Reconocimiento de ECAI» del área de «normativa y directrices».

• *Riesgo de entrega:*

- d. Obtener el detalle de los elementos integrantes de la cartera de valores de negociación que sirve de base para el cálculo de las exigencias de recursos propios.
- e. De este detalle, seleccionar una muestra que incluya dos operaciones incompletas, es decir, en las que se hayan entregado valores sin haber recibido el importe correspondiente o se haya pagado el precio sin haber recibido los valores.
- f. Comprobar que los importes resultantes han sido correctamente clasificados y ponderados según lo dispuesto en el apartado B del artículo 24 de la Circular 12/2008 de la CNMV.

• *Riesgo de contraparte:*

- g. Del detalle referido en el apartado a anterior, seleccionar una muestra de 3 operaciones que incluya Instrumentos derivados no negociados en mercados regulados (OTC) y derivados de crédito, pactos de recompra, pactos de recompra inversos, operaciones de préstamo de valores o materias primas o toma de valores o materias primas en préstamo basadas en valores o materias, transacciones de garantías ligadas al préstamo de valores o materias primas; y operaciones con liquidación aplazada.
- h. Verificar que todas las operaciones seleccionadas, están incluidas en la base de cálculo de los recursos exigibles (RP21). Además comprobar que los importes resultantes han sido correctamente clasificados y ponderados según lo dispuesto en el artículo 25 de la Circular 12/2008 de la CNMV.

4. RP24 Requerimientos de recursos propios por riesgo de crédito para titulizaciones. Método estándar

- i. Verificar que las exposiciones recogidas en este estado cumplen con los criterios para ser asignadas a la categoría de activos de posiciones de titulización, es decir, que se haya producido «transferencia significativa y efectiva» del riesgo de crédito, o que la entidad haya mantenido alguna posición en la titulización originada
- j. Si se trata de entidades inversoras o patrocinadoras verificar que no están manteniendo ninguna posición de titulización, de forma que no sea necesaria su consideración a efectos de solvencia.
- k. Verificar para una muestra que las posiciones ponderadas se calculan correctamente y de acuerdo a lo establecido en los artículos 108 a 110 de la Circular 12/2008 de la CNMV.

5. RP26 Información individualizada de titulizaciones

- l. Verificar que la entidad declara en este estado la información individualizada sobre:
- m. Cualquier titulización de activos originada por la entidad declarante o por cualquier entidad del grupo, en la que ésta(s) mantenga(n) alguna posición.
- n. Cualquier titulización de activos originada por la entidad declarante o por cualquier entidad del grupo en el año al que se refiere el estado y en la que ésta(s) no mantenga(n) ninguna posición.
- o. Cualquier titulización de pasivos emitidos por la entidad declarante o por cualquier entidad del grupo.

6. RP27 Exigencias de recursos propios por riesgo de liquidación.

- p. Obtener el detalle de los elementos integrantes de la cartera de valores de negociación que sirve de base para el cálculo de las exigencias de recursos propios.

2.3.7. NTA INFORME COMPLEMENTARIO EMPRESAS DE SERVICIOS DE INVERSIÓN

- q. De este detalle, seleccionar una muestra que incluya operaciones sobre elementos de la cartera de valores de negociación en que se hayan producido retrasos en su liquidación
- r. Comprobar que la entidad ha calculado correctamente la diferencia entre el precio de liquidación acordado y el valor actual de mercado de los valores.
- s. Verificar que en todas las operaciones seleccionadas, las diferencias calculadas en las pruebas anteriores supongan pérdidas para la ESI. Además, comprobar que los importes resultantes han sido correctamente clasificados y ponderados según lo dispuesto en el apartado A del artículo 24 de la Circular 12/2008 de la CNMV.

Métodos basados en calificaciones internas (IRB):

7. RP22 Requerimientos de recursos propios por riesgo de crédito, contraparte, dilución y entrega. Método basado en calificaciones internas

8. RP23 Requerimientos de recursos propios por riesgo de crédito para exposiciones de renta variable. Método basado en calificaciones internas

9. RP25 Requerimientos de recursos propios por riesgo de crédito para titulizaciones. Método basado en calificaciones internas

- t. Cuando la entidad utilice métodos de modelos internos verificar que se ha obtenido la preceptiva autorización de la CNMV para su aplicación.

B.2. REQUERIMIENTOS DE RECURSOS PROPIOS POR RIESGO DE LA CARTERA DE NEGOCIACION.

Seleccionar el cierre de 31 de diciembre de los estados reservados, individuales y consolidados, que se refieren a continuación y realizar las pruebas que se detallan:

Método estándar:

10. RP 31 Exigencias de recursos propios por riesgo de posición en renta fija. Método estándar.

11. RP 32 Exigencias de recursos propios por riesgo de posición en renta variable. Método estándar.

- a. Obtener en base a los registros internos de la ESI/Grupo el detalle de los elementos integrantes de la cartera de valores de negociación que sirve de base para el cálculo de las exigencias de recursos propios y comprobar que la cartera cumple con la definición y requisitos exigidos en el artículo 13 de la Circular 12/2008 de la CNMV.
- b. Del detalle de elementos integrantes de la cartera de valores de negociación para los estados reservados previamente seleccionados, obtener una muestra aleatoria de cinco posiciones netas largas y cortas en diferentes valores, cubriendo:

2.3.7. NTA INFORME COMPLEMENTARIO EMPRESAS DE SERVICIOS DE INVERSIÓN

- Posiciones de contado en:
 - Instrumentos financieros de renta fija, cotizados y no cotizados en mercados secundarios nacionales y extranjeros.
 - Acciones y participaciones, cotizadas y no cotizadas, en mercados secundarios nacionales y extranjeros.
 - Posiciones a plazo en:
 - Instrumentos financieros de renta fija, cotizados y no cotizados en mercados secundarios nacionales y extranjeros.
 - Acciones y participaciones, cotizadas y no cotizadas, en mercados secundarios nacionales y extranjeros.
 - Posiciones en instrumentos derivados (contratados en mercados organizados y OTC's) sobre renta fija, renta variable, índices, divisas y tipos de interés.
- c. Comprobar que el cálculo de las posiciones netas seleccionadas para las distintas clases de valores ha sido realizado siguiendo los criterios establecidos en los artículos 18 y 19 de la Circular 12/2008 de la CNMV, verificando las fuentes y métodos de obtención de los valores de mercado de las posiciones seleccionadas.
- d. Comprobar que la entidad/ grupo consolidable calculan los recursos propios necesarios para la cobertura de los riesgos general y específico de la renta fija y la renta variable para cada divisa por separado.
- e. Exigencias de recursos propios por riesgo específico para renta fija (estado reservado RP31).
 - Obtener una muestra aleatoria de tres posiciones netas (largas y cortas) en valores de renta fija y comprobar que cada una de las posiciones netas seleccionadas se están incluyendo en el estado reservado correspondiente, correctamente ponderadas en función de las características del emisor de los respectivos valores y por los coeficientes que figuran en el artículo 20 de la Circular 12/2008 de la CNMV.
- f. Exigencias de recursos propios por riesgo general para renta fija (estado reservado RP31).
 - Para los estados seleccionados, comprobar que la ESI/grupo está utilizando el método basado en vencimientos residuales, excepto que esté autorizada para calcular las exigencias según duraciones modificadas.
 - i) Método en función del vencimiento*
 - Del detalle de elementos integrantes de la cartera de valores de negociación para los estados reservados previamente seleccionados, obtener una muestra aleatoria de dos posiciones netas (largas y cortas) en valores de renta fija y comprobar que las posiciones netas en los distintos instrumentos seleccionados se han distribuido y ponderado adecuadamente, es decir:
 - Clasificando las posiciones netas en cada clase de valor, largas y cortas, en función de sus plazos residuales hasta el vencimiento, y atendiendo al rendimiento de cada instrumento, entre las diferentes bandas de vencimiento tal como se especifica en el estado RP32

2.3.7. NTA INFORME COMPLEMENTARIO EMPRESAS DE SERVICIOS DE INVERSIÓN

- Multiplicando las posiciones de cada banda por las ponderaciones correspondientes, establecidas en el apartado B.1) del artículo 20 de la Circular 12/2008 de la CNMV.
- ii) *Método de las duraciones*
 - Verificar que la entidad está autorizada para el cálculo de los recursos propios necesarios según el método de la duración de las posiciones.
 - Del detalle de elementos integrantes de la cartera de valores de negociación para los estados reservados previamente seleccionados, obtener una muestra aleatoria de dos posiciones netas (largas y cortas) en valores de renta fija y comprobar que para el cálculo de los recursos propios necesarios en función del riesgo general, se está procediendo según lo establecido en el apartado B.1) del artículo 20 de la Circular 12/2008 de la CNMV, es decir:
 - Que para cada instrumento, la entidad calcula su tasa de rendimiento implícita en función del precio de mercado del instrumento y de los flujos de efectivo restantes hasta el vencimiento.
 - Que a continuación se calcula la duración modificada de cada instrumento,
 - Que las posiciones en cada clase de valor, largas y cortas, se clasifican correctamente en la zona que corresponda en función de su duración modificada.
 - Que se calcula la posición ponderada, multiplicando el valor de mercado de cada instrumento por su duración modificada y por la ponderación que corresponda en función de la zona en que se encuentre.
- g. Exigencias de recursos propios por riesgo general y específico para la renta variable (estado reservado RP32).
 - Del detalle de elementos integrantes de la cartera de valores de negociación para los estados reservados previamente seleccionados, obtener una muestra de dos posiciones netas (largas y cortas) en valores de renta variable y comprobar que para el cálculo de las exigencias por renta variable se están incluyendo en el estado reservado RP32 las posiciones netas largas y posiciones netas cortas seleccionadas en acciones y participaciones e instrumentos derivados de ellas, para cada divisa por separado.
- h. Exigencias de recursos propios por riesgo de posición en Instituciones de inversión Colectiva. Métodos específicos (estado reservado RP32).
 - Verificar que la entidad conoce las inversiones subyacentes de las IIC y cumple con los criterios generales establecidos en el apartado A del artículo 23 de la Circular 12/2008 de la CNMV.

Métodos basados en modelos internos

12. RP35 Requerimientos de recursos propios por riesgos de precio y de tipo de cambio. Modelos internos

- i. Cuando la entidad utilice métodos de modelos internos verificar que se ha obtenido la preceptiva autorización de la CNMV para su aplicación.

B.3. REQUERIMIENTOS DE RECURSOS PROPIOS POR RIESGO DE TIPO DE CAMBIO

Seleccionar el cierre de 31 de diciembre de los estados reservados, individuales y consolidados, que se refieren a continuación y realizar las pruebas que se detallan:

Método estándar

13. RP33 Exigencias de recursos propios por riesgo de tipo de cambio

- a. Para los estados reservados correspondientes al cierre de 31 de diciembre, comprobar que la ESI/grupo calcula su posición neta en cada divisa o en oro según lo dispuesto en el artículo 118 de la Circular 12/2008 de la CNMV en base a los datos obtenidos en los registros internos de la ESI.
- b. Verificar que la entidad ha obtenido la autorización de la CNMV para excluir sus posiciones del cálculo de las posiciones abiertas, y comprobar su carácter estructural.
- c. Seleccionar una muestra aleatoria de tres posiciones en diferentes divisas obtenidas del detalle de posiciones incluidas en los estados reservados seleccionados, comprobando que la posición neta por cada divisa se convierte a euros utilizando la metodología y tipo de conversión establecidos en el artículo 118 de de la Circular 12/2008 de la CNMV.

Métodos basados en modelos internos

14. RP35 Requerimientos de recursos propios por riesgos de precio y de tipo de cambio. Modelos internos

- d. Cuando la entidad utilice métodos de modelos internos verificar que se ha obtenido la preceptiva autorización de la CNMV para su aplicación.

B.4. REQUERIMIENTOS DE RECURSOS PROPIOS POR RIESGO DE POSICION EN MATERIAS PRIMAS

Seleccionar el cierre de 31 de diciembre de los estados reservados, individuales y consolidados, que se refieren a continuación y realizar las pruebas que se detallan:

Método estándar

15. RP34 Exigencias de recursos propios por riesgo de posición en materias primas

- a. Obtener en base a los registros internos de la ESI el detalle de los elementos integrantes de la cartera de materias primas que sirve de base para el cálculo de las exigencias de recursos propios y comprobar que las posiciones cumplen con la definición de materias primas y requisitos exigidos en el artículo 121 de la Circular 12/2008 de la CNMV.

2.3.7. NTA INFORME COMPLEMENTARIO EMPRESAS DE SERVICIOS DE INVERSIÓN

- b. Del detalle anterior, obtener una muestra aleatoria de dos posiciones netas largas y cortas en diferentes posiciones y comprobar que se calculan correctamente las posiciones netas de acuerdo a lo establecido en los artículos 121 y 122 de la Circular 12/2008 de la CNMV.
- c. Verificar, que de acuerdo al método seleccionado por la entidad (sistema de vencimientos, método simplificado o de escala de vencimiento ampliado), cumple con los requisitos y ponderaciones establecidos para cada uno de ellos.

B.5. REQUERIMIENTOS DE RECURSOS PROPIOS POR RIESGO OPERACIONAL

Seleccionar el cierre de 31 de diciembre de los estados reservados, individuales y consolidados, que se refieren a continuación y realizar las pruebas que se detallan:

16. RP41 Exigencias de recursos propios por riesgo operacional

- a. Verificar que el importe los Ingresos Relevantes de los tres últimos ejercicios financieros completos de las actividades de la ESI sujetas a riesgo operacional, coinciden con los registros internos de la entidad de acuerdo a lo establecido en los artículos 125 y 126 de la Circular 12/2008 de la CNMV.
- b. Si se trata de una entidad de nueva creación que no cuenta con datos representativos de ingresos relevantes de tres ejercicios financieros completos, verificar que se toman como ingresos relevantes los estimados para el ejercicio financiero siguiente.
- c. Si la entidad cuenta con seguros u otros mecanismos de transferencia de riesgos que cubran eventos de riesgo operacional, verificar que cumplen con las condiciones establecidas en el artículo 137 de la Circular 12/2008 de la CNMV.

Método estándar:

- d. Verificar que se ha obtenido la preceptiva autorización de la CNMV para su aplicación.
- e. Verificar que la asignación de actividades en líneas de negocio es coherente con la actividad de la ESI, y que en su caso, las actividades auxiliares se asignan a las actividades principales a las que presten apoyo.

Método avanzado

- f. Verificar que se ha obtenido la preceptiva autorización de la CNMV para su aplicación.

17. RP42 Información sobre pérdidas operacionales brutas por líneas de negocio y tipo de evento

- g. En el caso de que la entidad utilice el método estándar o avanzado, verificar para una muestra aleatoria que los eventos se clasifican correctamente de acuerdo a lo establecido en el artículo 138 de la Circular 12/2008 de la CNMV.

- h. Verificar que el umbral de pérdida mínimo más alto y más bajo, así como la máxima pérdida individual declarados se corresponden con los registros internos de la entidad.

18. RP43 Información sobre las mayores pérdidas operacionales

- i. Verificar que, en su caso, la ESI/Grupo ha informado las pérdidas brutas (pérdidas realizadas y las potenciales o estimadas sin tener en cuenta las recuperaciones efectivas o potenciales) por riesgo operacional que sean superiores al millón de euros o al 1% de sus recursos propios que hubieren sido cerradas en el último año o que todavía se encuentren pendientes de cierre al final del ejercicio

B.6. RIESGO DE TIPO DE INTERÉS DEL BALANCE

19. RP51 Información sobre estimaciones internas del riesgo de tipo de interés en actividades que no sean de la cartera de negociación.

20. RP52 Información sobre posiciones sensibles a los tipos de interés en actividades que no sean de la cartera de negociación.

21. RP53 Información sobre opciones de tipo de interés o de cancelación en actividades que no sean de la cartera de negociación.

- a. Verificar que la entidad incluye todas sus posiciones sensibles a los tipos de interés, fuera de la cartera la cartera de negociación, incluyendo los derivados de tipo de interés, tanto implícitos como explícitos, así como las posiciones por coberturas internas efectuadas para la gestión del riesgo de tipo de interés del balance, que se correspondan con posiciones de signo contrario que forman parte de la cartera de negociación
- b. Verificar que la entidad realiza estimaciones internas de su riesgo de interés en actividades fuera del ámbito de la cartera de negociación, tanto sobre el valor económico de la entidad como sobre el margen de intermediación con un horizonte temporal de un año.
- c. Seleccionar una muestra de dos operaciones de entre las posiciones sensibles a los tipos de interés y verificar que se realizan mediciones separadas en cada divisa, y que posteriormente se realiza una medición agregada del riesgo de interés de todas las posiciones.

12.2. GRANDES RIESGOS

Seleccionar el cierre de 31 de diciembre de los estados, individual y consolidado, que se refieren a continuación:

22. RP60 Límites a los grandes riesgos.

- a. Obtener el detalle de los saldos deudores por contrapartidas (clientes o grupos económicos) y comprobar que en el estado RP60 se incorporan todos los riesgos que figuran en la contabilidad de la Entidad frente a un cliente o grupo

económico, incluso el propio grupo por la parte no consolidable, cuando su valor supere el 10% de los recursos propios totales de la ESI/grupo.

- b. De la muestra anterior seleccionar tres clientes o contrapartidas al azar susceptibles de la aplicación de los límites sobre grandes riesgos y comprobar que se están aplicando correctamente las excepciones descritas en el artículo 145 de la Circular 12/2008 de la CNMV:
- c. En caso de haberse producido exceso sobre los límites, verificar la existencia de planes de adaptación y retorno al cumplimiento de los coeficientes por parte de la ESI.
- d. Verificar la deducción de los recursos propios en el caso de excluir posiciones de la definición de grandes riesgos.

23. RP61 Límites a los grandes riesgos.

- e. Verificar que se identifica el nombre de cada cliente individual o grupo de clientes frente a los que la entidad mantiene un gran riesgo; así como el desglose del gran riesgo por las diferentes entidades individuales que componen el grupo.

12.3. COEFICIENTE DE LIQUIDEZ

Para el estado reservado LI1 correspondiente a un mes, obtener el detalle contable y extracontable de la propia Entidad de importes y vencimientos residuales de los saldos que componen los activos y pasivos computables a efectos del cálculo del coeficiente de liquidez y verificar que los saldos netos por operaciones de valores por cuenta propia pendientes de liquidar sólo se incluyen como activos computables cuando la diferencia neta es positiva.

Adicionalmente, en cada uno de los casos siguientes y para tres referencias seleccionadas aleatoriamente, comprobar que:

- a. Las cuentas de adquisiciones temporales incluidas como activos computables seleccionadas se desglosan correctamente entre cuenta propia y por cuenta de clientes.
- b. Los vencimientos residuales de los depósitos a plazo incluidos como activos computables seleccionados son inferiores a un mes.
- c. Los vencimientos residuales de los instrumentos de deuda cotizables incluidos como activos computables seleccionados son inferiores a 18 meses.
- d. Los vencimientos residuales de los pagarés bancarios incluidos como activos computables seleccionados son inferiores a tres meses.
- e. Las cuentas de periodificación incluidas como activos computables seleccionadas corresponden a activos que computan en el coeficiente.
- f. Los activos computables seleccionados, están efectivamente disponibles, es decir, no cedidos, ni prestados, ni afectos a alguna garantía propia o de terceros.
- g. Los activos computables seleccionados, se han valorado a su valor razonable, o se han constituido los deterioros correspondientes en función de la cartera en la que están clasificados según la contabilidad.
- h. Para tres partidas de los pasivos computables, se han incluido en el coeficiente aquellos con vencimientos residuales inferiores a un año.

ANEXO V. CONCENTRACIÓN DE RIESGOS.

(Véase apartado 12)

Miles de euros			% de concentración s/ Recursos propios		
Sujeto/Grupo	Activos	Compromisos	Total	s/activos	s/activos y compromisos

ANEXO VI. TRANSACCIONES CON PARTES VINCULADAS

(Véase apartado 14)

(Miles de euros)						
Valores						
Accionistas/Empresas del grupo y asociadas y Altos Cargos	Activos	Pasivos	Avales y compromisos	Otros	Depositados	Contratos de gestión de carteras

(Miles de euros)					
Accionistas/Empresas del grupo y asociadas y Altos Cargos	Ingresos	Gastos	Compras	Ventas	Concepto

ANEXO VII. ACCIONES PROPIAS

(Véase apartado 15)

Tenedor de las acciones	Sociedad participada	Nº de acciones	Valor Nominal	Valor en libros

ANEXO VIII. FONDO DE COMERCIO y ACTIVOS INTANGIBLES DE VIDA INDEFINIDA

(Véase apartado 16)

Entidad/ Origen[2]	Datos a la fecha de incorporación del Fondo de Comercio al balance	DATOS DEL EJERCICIO							
		F.C.: IMPORTE Inicial	Fecha incorp.	F.C. Saldo a 1/1	Deterioro del año	F.C. Saldo a 31/12	Método de valoración	Rango de validación	Nombre experto que realiza la valoración	Causas del deterioro

Para los fondos de comercio incorporados al balance en el ejercicio se describirán en detalle el/los métodos de valoración utilizados y las hipótesis más relevantes.

ANEXO IX. DIFERENCIAS ACTIVAS EN CONSOLIDACION

(Véase Apartado 16)

ENTIDAD	VALOR CONTABLE	VALOR RAZONABLE	DIFERENCIA

ANEXO X. TÉCNICAS DE CONTROL INTERNO

(Véase Apartado 18)

ÁREAS SIGNIFICATIVAS	DESCRIPCIÓN
<ul style="list-style-type: none"> — Conciliaciones de cuentas con intermediarios financieros. — Saldo de clientes (efectivo y carteras gestionadas). — Representantes. — Operaciones con derivados financieros, por cuenta propia y/o de terceros. 	

ANEXO XI. VALORACIONES BASADAS EN INFORMES PERICIALES Y TASACIONES DE INMUEBLES

(Véase Apartado 22)

Sociedad de tasación	Fecha informe	Activo al que afecta la valoración	Valor del activo

2.4.	Normas técnicas sobre trabajos de auditoría de cuentas previstos en las leyes mercantiles	1159
2.4.1.	Norma técnica de elaboración del informe especial sobre aumento de capital por compensación de créditos, supuesto previsto en el artículo 156 del texto refundido de la ley de sociedades anónimas	
	RESOLUCIÓN de 10 de abril de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital por compensación de créditos en el supuesto establecido en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 17 de junio) (BOICAC nº 9/Abril 1992)	1161
2.4.2.	Normas técnica de elaboración del informe especial sobre aumento de capital con cargo a reservas, en el supuesto establecido en el artículo 157 del texto refundido de la ley de sociedades anónimas	
	RESOLUCIÓN de 27 de julio de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital con cargo a reservas en el supuesto establecido en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 17 de octubre) (BOICAC nº 10/Septiembre 1992, corrección de erratas en BOICAC nº 11/Diciembre 1992 y BOICAC nº 12/Marzo 1993)	1167

2.4.1. Resolución de 10 de abril de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital por compensación de créditos en el supuesto establecido en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹.

(BOE de 17 de junio) (BOICAC nº 9/Abril 1992)

Esta Norma Técnica ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 10 de mayo de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital por compensación de créditos en el supuesto establecido en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 10 de julio) (BOICAC nº 5/Mayo 1991).
- Resolución de 10 de abril de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital por compensación de créditos en el supuesto establecido en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 17 de junio) (BOICAC nº 9/Abril 1992).

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 10 de mayo de 1991 (B.O.E. de 10 de julio de 1991) se procedió a efectuar el anuncio de la Norma Técnica de elaboración del informe especial sobre aumento de capital por compensación de créditos, supuesto previsto en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas², para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas³.

Una vez transcurrido dicho plazo, el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de España han remitido la mencionada Norma a este Instituto para su publicación definitiva.

En consecuencia, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dispone:

Primero: La publicación de la Norma Técnica de elaboración del informe especial sobre aumento de capital por compensación de créditos, supuesto previsto en el artí-

¹ En la actualidad artículo 301 del TRLSC.

² En la actualidad artículo 301 del TRLSC.

³ En la actualidad art. 6 del TRLAC.

culo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas⁴, que se incorpora como Anexo a la presente Resolución.

Segundo: La mencionada Norma es de obligado cumplimiento, por todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos objeto de la norma que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

ANEXO

INFORME ESPECIAL SOBRE AUMENTO DE CAPITAL POR COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS, SUPUESTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 156 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS⁵

CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 156 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, establece lo siguiente:⁶

«Sólo podrá realizarse un aumento del capital por compensación de créditos cuando concurren los siguientes requisitos:

- a) *Que al menos un 25% de los créditos a compensar sean líquidos, vencidos y exigibles, y que el vencimiento de los restantes no sea superior a cinco años.*
- b) *Que al tiempo de la convocatoria de la Junta se ponga a disposición de los accionistas, en la forma establecida en la letra c) del apartado primero del artículo 144, una certificación del Auditor de Cuentas de la Sociedad que acredite que, una vez verificada la contabilidad social, resultan exactos los datos ofrecidos por los Administradores sobre los créditos en cuestión. Si la Sociedad no tuviera un Auditor de Cuentas, la certificación deberá ser expedida por un Auditor a petición de los Administradores.»*

2. El artículo 327 del Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, establece lo siguiente⁷:

- a) El Registrador Mercantil nombrará al auditor, a petición de los Administradores, cuando la sociedad que aumente el capital social por compensación de créditos no esté obligada a verificación de sus cuentas anuales.
- b) Los honorarios del Auditor serán a cargo de la sociedad.
- c) El informe de verificación realizado por el auditor se emitirá en el plazo de un mes a contar desde la aceptación y podrá ser prorrogado por el Registrador a petición fundada del Auditor.

⁴ En la actualidad artículo 301 del TRLSA.

⁵ En la actualidad artículo 301 del TRLSA.

⁶ Ver TRLSA, art. 301.

⁷ Ver RRM, art. 168.

OBJETO DE ESTA NORMA

3. El objeto de la presente norma es regular las actuaciones profesionales del auditor de cuentas que tengan por finalidad la emisión de un Informe Especial de acuerdo con lo requerido en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas⁸.

4. La presente norma establece las bases que han de regir en la emisión de los Informes Especiales que resulten de dichos trabajos, así como definir la responsabilidad profesional del auditor y la forma en que ésta queda reflejada en dicho Informe Especial.

5. Si la Sociedad que realiza la ampliación de capital no está legalmente obligada a auditar sus cuentas anuales, el auditor, para emitir el Informe Especial objeto de esta norma, tampoco está obligado a realizar una auditoría del balance de situación en su conjunto (si no lo considera necesario).

PRINCIPIOS QUE HAN DE REGIR LA ACTUACIÓN DEL AUDITOR.

6. La Ley atribuye a los Administradores la responsabilidad de ofrecer a los accionistas una información exacta sobre los créditos en cuestión.

7. El Auditor de Cuentas deberá aplicar los procedimientos de auditoría que se consideren necesarios como si fuera a emitir una opinión sobre los créditos a compensar, emitiendo un Informe Especial sobre el resultado de su verificación.

8. Cuando los titulares de los créditos a compensar no sean accionistas de la Sociedad será asimismo de aplicación las normas técnicas sobre elaboración de informe especial sobre exclusión del derecho preferente de suscripción publicada en el Boletín nº 5 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por Resolución de 10 de mayo de 1991.⁹

PROCEDIMIENTOS QUE EL AUDITOR DEBERÁ APLICAR

9. En un trabajo de la naturaleza descrita anteriormente, la medida de la importancia relativa estará en relación con cada cuenta o partida individual examinada, en vez de con las cuentas anuales en su conjunto. Por tanto, un examen de esta naturaleza ha de ser, normalmente, más extenso y profundo que cuando se comprueban los créditos en cuestión como parte de una auditoría de las cuentas anuales.

10. El Auditor, deberá satisfacerse de que se han considerado las cuentas o partidas relacionadas con tales créditos, a las que también se aplicarán los procedimientos de verificación necesarios.

11. El Auditor, para emitir el Informe Especial objeto de esta norma, deberá aplicar los siguientes procedimientos:

⁸ En la actualidad artículo 301 del TRLSA.

⁹ Sustituida por la Norma técnica de elaboración del informe especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del TRLSA (actualmente art. 308 del TRLSA), aprobada mediante Resolución de 16 de junio de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2.4.1. NT INFORME ESPECIAL ARTÍCULO 156 TRLSA

- a) Asegurarse de que la información elaborada por los Administradores, respecto a los créditos en cuestión, está preparada de acuerdo con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados aplicados uniformemente, incluso el desglose individual exigido por el Plan General de Contabilidad y, en su caso, si coinciden con los datos que sirvieron de base para preparar las cuentas anuales o balance de situación auditados.
- b) Asegurarse de que los créditos a compensar representan pasivos originados por operaciones económicas efectivamente realizadas, correspondiendo por tanto a transacciones económicas ciertas evaluables en pesetas¹⁰. Además deben asegurarse de que los créditos a compensar cumplan los requisitos establecidos en el art. 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que son los siguientes:¹¹
- Al menos el 25 por ciento de los créditos son vencidos, líquidos y exigibles.
 - Y que el vencimiento de los restantes no sea superior a cinco años.
- Para el cálculo de los anteriores límites se tomarán en consideración los créditos individualmente considerados.
- En aquellos supuestos en que el valor de reembolso del crédito incorpore intereses implícitos, el importe que podrá capitalizarse será el que resulte una vez deducidos los gastos por intereses diferidos que le corresponda.
- Los créditos se entienden vencidos cuando han transcurrido el plazo de pago acordado y exigibles cuando el acreedor tiene el derecho a requerir incondicionalmente su cancelación.
- c) Verificar la existencia de los créditos y la razonabilidad de los hechos que los originan, obteniendo evidencia mediante inspección documental, confirmación u otros métodos que se consideren adecuados de acuerdo con las circunstancias.
- d) Revisión de los acuerdos tomados en Junta de Accionistas, reuniones del Consejo de Administración, Comités de Dirección, etc.
- e) Asegurarse de que no existen hechos posteriores significativos que pudieran afectar a los créditos y a la ampliación de capital propuesta.
- f) Obtener una carta con las manifestaciones de los Administradores sobre la exactitud de los créditos a compensar en la ampliación de capital propuesta a la Junta.

CONTENIDO DEL INFORME ESPECIAL

12. Cuando el Auditor reciba un encargo de esta naturaleza, su Informe Especial debe:

- a) Identificarse como Informe Especial sobre créditos a compensar en un aumento de capital en el supuesto del artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.¹²

¹⁰ Euros.

¹¹ Ver los requisitos que establece el actual artículo 301 del TRLSA antes transcrito y que sustituye al citado artículo 156 del TRLSA.

¹² En la actualidad artículo 301 del TRLSA.

- b) Dirigirse a los Accionistas de la Sociedad.
- c) Incluir un párrafo de alcance que:
 - i. Identifique el documento preparado por los Administradores sobre el aumento de capital mediante compensación de créditos.
 - ii. Manifieste el alcance del trabajo del auditor.
- d) Incluir un párrafo de opinión en el que se expresen si el documento preparado por los Administradores ofrece información adecuada respecto a los créditos a compensar para aumentar el capital social, los cuales, cumplen los requisitos previstos en el art. 156 del Texto Refundido de la ley de Sociedades anónimas¹³. En su caso, se detallarán las salvedades que pudieran haberse puesto de manifiesto o los motivos que le impidan opinar sobre los mismos, los cuales se describirán en un párrafo intermedio.

A continuación se muestra un ejemplo de Informe Especial expresando una opinión sobre los créditos a compensar en una ampliación de capital:

INFORME ESPECIAL SOBRE AUMENTO DE CAPITAL POR COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS, SUPUESTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 156 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS¹⁴

A los Accionistas de XYZ, S.A.

A los fines previstos en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹⁵, emitimos el presente Informe Especial sobre la propuesta de aumentar el capital en ptas. por compensación de créditos, formulada por los Administradores el XX de XXX de 19XX que se presenta en el documento contable adjunto. Hemos verificado, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, la información preparada bajo la responsabilidad de los Administradores en el documento antes mencionado, respecto a los créditos destinados al aumento de capital y que los mismos, al menos en un 25%, son líquidos, vencidos y exigibles, y que el vencimiento de los restantes no es superior a cinco años.

En nuestra opinión, el documento adjunto preparado por los Administradores ofrece información adecuada respecto a los créditos a compensar para aumentar el capital social de XYZ, S.A., los cuales, al menos en un 25% son líquidos, vencidos y exigibles, y que el vencimiento de los restantes no es superior a cinco años.

Este Informe Especial ha sido preparado únicamente a los fines previstos en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹⁶, por lo que no debe ser utilizado para ninguna otra finalidad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditores de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe Especial.

Fecha.

¹³ En la actualidad artículo 301 del TRLSC.

¹⁴ En la actualidad artículo 301 del TRLSC.

¹⁵ En la actualidad artículo 301 del TRLSC.

¹⁶ En la actualidad artículo 301 del TRLSC.

2.4.2. Resolución de 27 de julio de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital con cargo a reservas en el supuesto establecido en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹.

(BOE de 17 de octubre) (BOICAC nº 10/Septiembre 1992, corrección de erratas en BOICAC nº 11/Diciembre 1992 y BOICAC nº 12/Marzo 1993)

Esta Norma Técnica ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 8 de julio de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital con cargo a reservas en el supuesto establecido en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 1 de octubre) (BOICAC nº 6/Julio 1991).
- Resolución de 27 de julio de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital con cargo a reservas en el supuesto establecido en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 17 de octubre) (BOICAC nº 10/Septiembre 1992, corrección de erratas en BOICAC nº 11/Diciembre 1992 y BOICAC nº 12/Marzo 1993).

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 8 de julio de 1991 («B.O.E. número 235, de 1 de octubre) se procedió a efectuar el anuncio de la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital con cargo a reservas en el supuesto establecido en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de sociedades Anónimas², para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas³.

Una vez transcurrido dicho plazo, el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Titulados Mercantiles y Empresariales de España han remitido la mencionada Norma a este Instituto para su publicación definitiva.

En consecuencia el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dispone:

¹ En la actualidad art. 303 del TRLSC.

² En la actualidad art. 303 del TRLSC.

³ En la actualidad art. 6 del TRLAC.

Primero: La publicación de la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital con cargo a reservas en el supuesto establecido en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas⁴, que se incorpora como Anexo a la presente Resolución.

Segundo: La mencionada Norma es de obligado cumplimiento, por todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos objeto de la norma que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

INFORME ESPECIAL SOBRE RESERVAS PARA UNA AMPLIACIÓN DE CAPITAL CONTEMPLADA EN EL ART. 157 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS⁵

CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y los artículos 165 y 168 del Reglamento del Registro Mercantil establecen lo siguiente en relación con el aumento de capital con cargo a reservas:

a) Artículo 157. Aumento con cargo a reservas.

«1. Cuando el aumento de capital se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las primas de emisión y la reserva legal en la parte que exceda del 10 por 100 del capital ya aumentado.

2. Deberá servir de base a la operación un Balance aprobado referido a una fecha comprendida dentro de los seis meses inmediatamente anteriores al acuerdo de aumento de capital, verificado por los Auditores de cuentas de la Sociedad, o por un Auditor a petición de los Administradores, si la Sociedad no estuviera obligada a verificación contable.»⁶

b) Artículo 165. Inscripción de la modificación del capital.

«1. El aumento o la reducción de capital se inscribirán en el Registro Mercantil en virtud de escritura pública en la que consten los correspondientes acuerdos y los actos relativos a su ejecución.

2. En ningún caso podrán inscribirse acuerdos de modificación del capital que no se encuentren debidamente ejecutados.»

c) Artículo 168. Clases de contravalor del aumento de capital social.

«4. Cuando el contravalor consista en la transformación de reservas o de beneficios que ya figuraban en el patrimonio social, la escritura deberá expresar que el aumento se ha realizado en base a un balance verificado y aprobado, con indicación de la fecha del mismo así como

⁴ En la actualidad art. 303 del TRLSC.

⁵ En la actualidad art. 303 del TRLSC.

⁶ Ver TRLSC, art. 303.

del nombre del auditor y la fecha de la verificación. El balance, junto con el informe del auditor, se incorporará a la escritura, haciéndose constar en la inscripción el nombre del auditor y las fechas de verificación y aprobación del balance.»

OBJETO DE LA NORMA

2. De la redacción del articulado antes reproducido, no se prevé en el mismo otra participación del auditor de cuentas que la referida a, exclusivamente, la auditoría del balance que sirve de base a la operación, con lo que resulta clara la intención del legislador de no extender el marco de la responsabilidad y actuación del auditor independiente, ni de exigir de éste que prepare un informe adicional al derivado de una auditoría de las cuentas de la Sociedad. A pesar de ello, en la práctica puede darse el caso de que la Dirección de la Sociedad solicita un informe especial del auditor en relación con esta operación de aumento de capital. Por esta razón, la presente norma técnica encuentra su justificación y utilidad en una problemática que admite una enorme diversidad de supuestos en la práctica, que requieren de guías efectivas para los profesionales⁷.

SITUACIONES A CONSIDERAR

3. El contenido de la legislación anteriormente referida establece que las ampliaciones de capital que se lleven a cabo por el procedimiento de capitalizar las reservas, requerirá de la auditoría de un balance formulado por el Consejo de Administración de la entidad. En el contexto general con que el término es utilizado, verificación supone, a todos los efectos, realizar una auditoría contable sin limitaciones, por lo cual el auditor deberá examinar el balance formulado por el Consejo de Administración con una antigüedad no superior a los seis meses de la fecha en la cual se tome la decisión de efectuar tal ampliación.

4. El proceso formal de formulación del Balance por el Consejo de Administración y su aprobación por parte de la Junta General, así como el calendario efectivo de validez y la designación del auditor configuran las circunstancias bajo las cuales habrá que determinarse al procedimiento y enfoque a seguir por el auditor en el cumplimiento de su objetivo profesional.

5. A estos efectos, resulta importante considerar que si bien pueden ser utilizadas con este propósito las cuentas anuales sujetas a depósito en el Registro Mercantil y, en su caso, al régimen de auditoría previsto por el artículo 204 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas⁸, existen circunstancias en que las cuentas a utilizar sean distintas de las que en su momento se hubieran presentado a la aprobación de la Junta de Accionistas, tanto por las fechas en que la ampliación es decidida, como por encontrarse incurso la entidad en alguno de los supuestos de exclusión de la obligación de ser auditada.

⁷ Ver Consulta BOICAC 32/2.

⁸ Actualmente art. 264 del TRLSC.

6. En estos casos, no resulta imprescindible que se guarden todas las formalidades previstas en la regulación para las cuentas anuales, puesto que no sería necesario que incorporen el informe de gestión y la cuenta de pérdidas y ganancias del período cerrado en la fecha de referencia, ni más notas en la memoria que aquellas necesarias para el desglose, análisis y comprensión del balance.

ACTUACIÓN CUANDO LA SOCIEDAD TIENE YA DESIGNADO EL AUDITOR

7. En el supuesto de que las cuentas del último ejercicio hubieran sido objeto de auditoría, pueden darse las circunstancias siguientes:

1. Que a la fecha del acuerdo de aumento de capital no hubieran transcurrido 6 meses desde la fecha de cierre.

En este caso, de acuerdo con las disposiciones en vigor, no será preciso desarrollar ningún trabajo adicional por parte del auditor desde la fecha del informe de auditoría hasta la fecha de este informe especial. Por consiguiente el informe de auditoría será utilizado como base de la decisión a adoptar por la Junta de Accionistas. Aunque para la inscripción de este acuerdo en el Registro Mercantil la legislación no requiere la emisión de informe adicional alguno por el auditor, no obstante, la Sociedad puede solicitar del auditor el acompañamiento del informe de auditoría con una carta (informe especial) preparada especialmente a tales efectos. En estos casos pueden darse las siguientes circunstancias:

- a) En caso que la opinión fuera favorable, no sería de esperar incidencia o problema alguno vinculado con su ejecución, en la medida que cualquier consideración que se hiciera respecto de la suficiencia de las reservas para el objetivo propuesto de ampliación, encontraría sin dificultad el amparo de las disposiciones de los principios contables generalmente aceptados, en los que se habría basado el informe de auditoría.
- b) Para los restantes casos posibles (opinión con salvedades, denegación de opinión o, finalmente, opinión desfavorable) pudiera cuestionarse a la entidad la procedencia de la ampliación de capital con cargo a reservas, habida cuenta de las observaciones que por aquellas salvedades cuantificadas, incertidumbres, limitaciones pudiera el auditor haber incorporado en su opinión profesional.
- c) El auditor puede decidir incorporar un resumen cuantificado de las salvedades que se hayan puesto de manifiesto en el informe de auditoría. A estos efectos podrían expresarse las siguientes guías generales:
 - i) Las materias que pueden incorporarse en la carta de acompañamiento se referirán exclusivamente a las que oportunamente hubiesen sido detectadas durante el desarrollo de la auditoría.
 - ii) El auditor no hará, en ningún caso, referencia a hechos acontecidos con posterioridad a la fecha del informe de auditoría que sirve de base para la ampliación de capital para no inducir al lector a pensar que haya realizado trabajo alguno en tal sentido.

- d) Cuando el informe de auditoría incluyera salvedades no cuantificadas que se derivarán de incertidumbres o limitaciones al alcance, no resulta procedente incorporar un resumen cuantificado de las mismas cuando ello contradijera la posición de no cuantificación previamente adoptada en el informe de auditoría.

Sin embargo, el auditor podría encontrarse en situaciones excepcionales, en las cuales, a los exclusivos efectos de la emisión del presente informe podrá mencionar a título meramente orientativo el efecto máximo de tales incertidumbres o limitaciones de la siguiente forma:

— Pasivos: por la cuantía máxima identificable.

— Activos: por el total del valor neto contable del activo afectado.

- e) En caso que el informe emitido por el auditor hubiera finalmente concluido en una abstención de opinión o en una opinión desfavorable sobre el balance de situación de la sociedad, el auditor no podrá, en coherencia con dicho juicio, alterar sus conclusiones de modo que pueda interpretarse que ahora venga a ofrecer una opinión de cualquier tipo sobre el patrimonio de la entidad. Esta conclusión se reflejará en forma adecuada en la carta de acompañamiento que ha de ser preparada.
2. Que el auditor hubiera llevado a cabo la emisión de un informe respecto de las cuentas anuales preparadas a una fecha sobre la cual hubieran transcurrido ya los seis (6) meses prescriptivos. En este supuesto:
- a) El auditor procederá a efectuar una nueva auditoría sobre los estados intermedios formulados por el Consejo de Administración, examen que no deberá extenderse más allá del Balance de Situación y las notas correspondientes de la memoria que fueran de aplicación para aclarar el contenido de las partidas del activo y del pasivo de la entidad, según se comenta en el precedente párrafo 6.
- b) Respecto de la carta de acompañamiento, son aplicables similares consideraciones a las establecidas en el apartado 7.1, anterior.

ACTUACIÓN CUANDO LA SOCIEDAD NO HUBIERA DESIGNADO AUDITOR Y PROCEDA A SU DESIGNACIÓN PARA ESTE ACTO

8. El auditor que resulte designado para este acto llevará a cabo una auditoría completa del balance de situación formulado por los Administradores referido a una fecha comprendida dentro de los seis meses anteriores a la fecha del acuerdo del aumento del capital. A este supuesto le son aplicables, en un todo, las disposiciones comentadas en el anterior párrafo 7.2 de esta norma técnica.

CONTENIDO DEL INFORME ESPECIAL

9. Este Informe Especial no debe en ningún caso incorporar juicio (opinión) profesional alguno que pudiera ser considerado como de naturaleza modificativa de aquél expresado en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales o balance de la entidad. Necesariamente se adjuntará dicho informe de auditoría al informe especial.

10. A título indicativo, podemos definir que los elementos base a incorporar en su redacción serán los siguientes:

- a) Una introducción.
- b) Una identificación de las cuentas anuales o del balance auditado que sirve de base a la operación de aumento de capital.
- c) Una referencia al tipo de opinión de auditoría emitida y, en su caso, a las salvedades contenidas en el informe del auditor, cuya copia se adjunta.
- d) Una referencia al patrimonio neto que figura en las cuentas anuales auditadas y a las notas de la memoria que muestran la propuesta de distribución de resultados y eventuales restricciones a la disponibilidad de las reservas y, en su caso, un cuadro que sirva para resumir y sistematizar el impacto de las salvedades incorporadas al informe de auditoría, de acuerdo con las precauciones y cautelas consignadas en el precedente párrafo 7.
- e) Una mención específica respecto del momento de ejecución de los procedimientos de auditoría aplicados, en el sentido que los mismos no se extienden más allá de la fecha de la emisión del informe de auditoría, referido a las cuentas utilizadas como base de referencia para la operación de ampliación.
- f) Una restricción a la distribución de este Informe Especial.

MODELOS NORMALIZADOS DEL INFORME ESPECIAL

11. A continuación, se considera conveniente presentar un índice de ciertos modelos normalizados orientativos para la formulación de este Informe Especial que habrá de remitirse conjuntamente con los informes de auditoría sobre las cuentas anuales auditadas, que con mayor frecuencia se encontrará en la práctica el auditor con la finalidad de:

- Orientar al auditor de cuentas, y
- Conseguir la máxima uniformidad de redacción que facilite la comprensión de dichos informes por los usuarios de los mismos.

MODELOS

a) Cuentas sin salvedades (opinión favorable)	1
b) Cuentas con salvedades por errores o por incumplimiento de principios contables	2
c) Cuentas con salvedades por incertidumbres o limitaciones al alcance	3
d) Cuentas con opinión denegada	4
e) Cuentas con opinión desfavorable	5

Modelo 1
CUENTAS SIN SALVEDADES

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

INFORME ESPECIAL SOBRE RESERVAS PARA UNA AMPLIACIÓN DE CAPITAL CONTEMPLADA EN EL ART.157 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS⁹.

Al Consejo de Administración de
 SOCIEDAD XYZ, S.A.
 (DIRECCIÓN)

Muy señores nuestros:

De acuerdo con su solicitud les adjuntamos un ejemplar de nuestro informe de auditoría de fecha... de... de 199..., sobre las cuentas anuales (el balance de situación) de la Sociedad XYZ, S.A., al... de... de 199..., en el que expresamos una opinión favorable.

Las cuentas anuales auditadas adjuntas reflejan (el balance de situación adjunto refleja) las siguientes reservas y resultado neto del ejercicio terminado en ... de de ..., antes de su distribución:

<u>Nombre de la Reserva</u>	<u>Pesetas</u>
.....
.....
TOTAL

En la(s) Nota(s)..... de la memoria de las cuentas anuales (balance de situación) se muestra la propuesta de distribución del resultado del ejercicio y se describen las características más importantes que restringen la disponibilidad de las reservas.

Según establece la norma técnica relativa a este informe especial, no hemos realizado ningún trabajo con posterioridad a la fecha del citado informe de auditoría, por lo que el contenido de este escrito ha de entenderse referido a la fecha de las cuentas anuales (balance) auditadas (auditado).

Este Informe Especial ha sido preparado a su solicitud, en relación con el aumento de capital con cargo a reservas que se contempla en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹⁰, por lo que no debe ser utilizado para ninguna otra finalidad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.
 Firma del Auditor o del Socio responsable de este Informe especial.
 Fecha.

⁹ En la actualidad art. 303 del TRLSA.

¹⁰ En la actualidad art. 303 del TRLSA.

Modelo 2**CUENTAS CON SALVEDADES POR ERRORES O POR INCUMPLIMIENTO DE PRINCIPIOS CONTABLES**

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

INFORME ESPECIAL SOBRE RESERVAS PARA UNA AMPLIACIÓN DE CAPITAL CONTEMPLADA EN EL ARTÍCULO 157 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS¹¹.

Al Consejo de Administración de
SOCIEDAD XYZ, S.A.
(DIRECCIÓN)

Muy señores nuestros:

De acuerdo con su solicitud les adjuntamos un ejemplar de nuestro informe de auditoría de fecha... de... de 199..., sobre las cuentas anuales (el balance de situación) de la Sociedad XYZ, S.A., al... de... de 199..., en el que expresamos una opinión con salvedades.

Las cuentas anuales auditadas adjuntas reflejan (el balance de situación adjunto refleja) las siguientes reservas y resultado neto del ejercicio terminado en ... de de ..., antes de su distribución:

<u>Nombre de la Reserva</u>	<u>Pesetas</u>
.....
.....
TOTAL

De haberse tomado en consideración el efecto de las salvedades indicadas en nuestro informe de auditoría, la situación de las reservas y los resultados del ejercicio (período) habrían sido los siguientes:

Reservas

Saldos según cuentas anuales (balance de situación) al... de... de 19...	.....
Efecto neto de las salvedades según nuestro informe de fecha... de... de 19... (Detallar)	.....
TOTAL	.....

En la(s) Nota(s)..... de la memoria de las cuentas anuales (balance de situación) se muestra la propuesta de distribución del resultado del ejercicio y se describen las características más importantes que restringen la disponibilidad de las reservas.

Según establece la norma técnica relativa a este informe especial, no hemos realizado ningún trabajo con posterioridad a la fecha del citado informe de auditoría, por lo que el contenido de este escrito ha de entenderse referido a la fecha de las cuentas anuales (balance) auditadas (auditado).

Este Informe Especial ha sido preparado a su solicitud, en relación con el aumento de capital con cargo a reservas que se contempla en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹², por lo que no debe ser utilizado para ninguna otra finalidad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.
Firma del Auditor o del Socio responsable de este Informe especial.
Fecha.

¹¹ En la actualidad art. 303 del TRLSA.

¹² En la actualidad art. 303 del TRLSA.

Modelo 3**CUENTAS CON SALVEDADES POR INCERTIDUMBRES O LIMITACIONES AL ALCANCE**

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

INFORME ESPECIAL SOBRE RESERVAS PARA UNA AMPLIACIÓN DE CAPITAL CONTEMPLADA EN EL ARTÍCULO 157 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS¹³.

Al Consejo de Administración de
SOCIEDAD XYZ, S.A.
(DIRECCIÓN)

Muy señores nuestros:

De acuerdo con su solicitud les adjuntamos un ejemplar de nuestro informe de auditoría de fecha... de... de 199..., sobre las cuentas anuales (el balance de situación) de la Sociedad XYZ, S.A., al... de... de 199..., en el que expresamos una opinión con salvedades.

Las cuentas anuales auditadas adjuntas reflejan (el balance de situación adjunto refleja) las siguientes reservas y resultado neto del ejercicio terminado en ... de de ..., antes de su distribución:

<u>Nombre de la Reserva</u>	<u>Pesetas</u>
.....
.....
TOTAL

De haberse tomado en consideración el efecto de las salvedades indicadas en nuestro informe de auditoría, la situación de las reservas y los resultados del ejercicio (período) habrían sido los siguientes:

Reservas

Saldos según cuentas anuales (balance de situación) al... de... de 19...	.....
Posible efecto máximo de las incertidumbres o limitaciones indicadas en nuestro informe. (Detalle) (Véase el párrafo 07-d)	.....
TOTAL	.....

En la(s) Nota(s)..... de la memoria de las cuentas anuales (balance de situación) se muestra la propuesta de distribución del resultado del ejercicio y se describen las características más importantes que restringen la disponibilidad de las reservas.

Adicionalmente, nuestro informe de fecha... de... de 19... incluye las siguientes excepciones, no susceptibles de ser cuantificadas con procedimientos de auditoría, consecuencia de incertidumbres o limitaciones que hemos encontrado en el alcance de nuestro trabajo:

(Reproducción literal de los párrafos de salvedades o relación resumida con referencia expresa a los mismos en el informe de auditoría que se adjunta).

Según establece la norma técnica relativa a este informe especial, no hemos realizado ningún trabajo con posterioridad a la fecha del citado informe de auditoría, por lo que el contenido de este escrito ha de entenderse referido a la fecha de las cuentas anuales (balance) auditadas (auditado).

¹³ En la actualidad art. 303 del TRLSA.

2.4.2. NT INFORME ESPECIAL ARTÍCULO 157 TRLSA

Este Informe Especial ha sido preparado a su solicitud, en relación con el aumento de capital con cargo a reservas que se contempla en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹⁴, por lo que no debe ser utilizado para ninguna otra finalidad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio responsable de este Informe especial.

Fecha.

Modelo 4

CUENTAS CON OPINIÓN DENEGADA

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

INFORME ESPECIAL SOBRE RESERVAS PARA UNA AMPLIACIÓN DE CAPITAL CONTEMPLADA EN EL ARTÍCULO 157 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS¹⁵.

Al Consejo de Administración de
SOCIEDAD XYZ, S.A.
(DIRECCIÓN)

Muy señores nuestros:

De acuerdo con su solicitud les adjuntamos un ejemplar de nuestro informe de auditoría de fecha... de... de 199..., sobre las cuentas anuales (el balance de situación) de la Sociedad XYZ, S.A., al... de... de 199..., en el que denegamos nuestra opinión.

Las cuentas anuales auditadas adjuntas reflejan (el balance de situación adjunto refleja) las siguientes reservas y resultado neto del ejercicio terminado en ... de de ..., antes de su distribución:

<u>Nombre de la Reserva</u>	<u>Pesetas</u>
.....
.....
TOTAL

En nuestro informe de fecha... de... de 19... denegábamos nuestra opinión sobre las cuentas examinadas debido a la gran importancia de las incertidumbres y limitaciones al alcance siguientes, no susceptibles de ser cuantificadas en cuanto a su potencial impacto sobre las reservas y el resultado distribuibles de la entidad:

(Reproducción literal de los párrafos que soportaban la denegación de opinión, o relación resumida con referencia expresa a los mismos en el informe de auditoría que se adjunta)

En la(s) Nota(s)... de la memoria de las cuentas anuales (balance de situación) se muestra la propuesta de distribución del resultado del ejercicio y se describen las características más importantes que restringen la disponibilidad de las reservas.

Según establece la norma técnica relativa a este informe especial, no hemos realizado ningún trabajo con posterioridad a la fecha del citado informe de auditoría, por lo que el contenido de este escrito ha de entenderse referido a la fecha de las cuentas anuales (balance) auditadas (auditado).

¹⁴ En la actualidad art. 303 del TRLSA.

¹⁵ En la actualidad art. 303 del TRLSA.

Este Informe Especial ha sido preparado a su solicitud, en relación con el aumento de capital con cargo a reservas que se contempla en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹⁶, por lo que no debe ser utilizado para ninguna otra finalidad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.
Firma del Auditor o del Socio responsable de este Informe especial.
Fecha.

Modelo 5
CUENTAS CON OPINIÓN DESFAVORABLE

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas)

INFORME ESPECIAL SOBRE RESERVAS PARA UNA AMPLIACIÓN DE CAPITAL CONTEMPLADA EN EL ARTÍCULO 157 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS¹⁷.

Al Consejo de Administración de
SOCIEDAD XYZ, S.A.
(DIRECCIÓN)

Muy señores nuestros:

De acuerdo con su solicitud les adjuntamos un ejemplar de nuestro informe de auditoría de fecha... de... de 199..., sobre las cuentas anuales (el balance de situación) de la Sociedad XYZ, S.A., al... de... de 199..., en el que expresamos una opinión desfavorable.

Las cuentas anuales auditadas adjuntas reflejan (el balance de situación adjunto refleja) las siguientes reservas y resultado neto del ejercicio terminado en ... de de ..., antes de su distribución:

<u>Nombre de la Reserva</u>	<u>Pesetas</u>
.....
.....
TOTAL

En nuestro informe de fecha... de..... de 19... expresábamos nuestra opinión desfavorable sobre las cuentas examinadas debido a la extrema importancia de los ajustes que era necesario incorporar en las cuentas anuales mencionadas (el balance de situación correspondiente) como consecuencia de errores o incumplimientos de principios contables generalmente aceptados. El impacto resumido de las salvedades incorporadas en nuestro informe sobre las cuentas anuales (el balance de situación) de Sociedad XYZ, S.A. es el siguiente:

De haberse tomado en consideración el efecto de las salvedades indicadas en nuestro informe de auditoría, la situación de las reservas y los resultados del ejercicio (período) habrían sido los siguientes:

Reservas

Efecto neto de las salvedades según nuestro informe de fecha... de..... de 19...:
(Incluir referencia expresa a los mismos en el informe de auditoría que se adjunta).

¹⁶ En la actualidad art. 303 del TRLSA.

¹⁷ En la actualidad art. 303 del TRLSA.

2.4.2. NT INFORME ESPECIAL ARTÍCULO 157 TRLSA

a) .....	.....
b) .....	.....
Total ajustes cuantificados PMIs.	.....

(En su caso añadir:)

Adicionalmente, nuestro informe incluye las siguientes incidencias, no susceptibles de ser cuantificadas con procedimientos de auditoría, consecuencia de incertidumbres o limitaciones que hemos encontrado en el alcance de nuestro trabajo:

(Reproducción literal de los párrafos de salvedades o relación resumida con referencia expresa a los mismos en el informe de auditoría que se adjunta).

En la(s) Nota(s)..... de la memoria de las cuentas anuales (balance de situación) se muestra la propuesta de distribución del resultado del ejercicio y se describen las características más importantes que restringen la disponibilidad de las reservas y de las salvedades por las que expresamos una opinión desfavorable.

Según establece la norma técnica a este informe especial, no hemos realizado ningún trabajo con posterioridad a la fecha del citado informe de auditoría, por lo que el contenido de este escrito ha de entenderse referido a la fecha de las cuentas anuales (balance) auditadas (auditado).

Este Informe Especial ha sido preparado a su solicitud, en relación con el aumento de capital con cargo a reservas que se contempla en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹⁸, por lo que no debe ser utilizado para ninguna otra finalidad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio responsable de este Informe especial.

Fecha.

¹⁸ En la actualidad art. 303 del TRLSA.

2.5.	Normas técnicas sobre trabajos distintos a los de auditoría previstos en las leyes mercantiles	1179
2.5.1.	Norma técnica de elaboración del informe especial en el supuesto establecido en el artículo 292 del texto refundido de la ley de sociedades anónimas	
	RESOLUCIÓN de 23 de octubre de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial en el supuesto establecido en el artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 17 de diciembre) (BOICAC nº 7/Octubre 1991)	1181
2.5.2.	Norma técnica de elaboración del informe especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del texto refundido de la ley de sociedades anónimas	
	RESOLUCIÓN de 23 de octubre de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 17 de diciembre) (BOICAC nº 7/Octubre 1991)	1187
2.5.3.	Norma técnica de elaboración del informe especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del texto refundido de la ley de sociedades anónimas	
	RESOLUCIÓN de 16 de junio de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 10 de agosto de 2004) (BOICAC nº 58/Junio 2004)	1195

2.5.1. Resolución de 23 de octubre de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración de informes especiales en el supuesto establecido en el artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹.

(BOE de 17 de diciembre) (BOICAC nº 7/octubre1991)

Esta Norma Técnica ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 3 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración de informes especiales en el supuesto establecido en el artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 22 de abril) (BOICAC nº 4/Enero 1991).
- Resolución de 23 de octubre de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial en el supuesto establecido en el artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 17 de diciembre) (BOICAC nº 7/Octubre 1991).

Por Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 3 de enero de 1991 (B.O.E. de 22 de abril de 1991) se procedió a efectuar el anuncio de la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial en el supuesto establecido en el artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas², para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas³.

Una vez transcurrido dicho plazo, el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Titulados Mercantiles y Empresariales de España han remitido la mencionada Norma a este Instituto para su publicación definitiva.

En consecuencia el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dispone:

Primero: La publicación de la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre una Emisión de Obligaciones Convertibles en el supuesto del artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas⁴, que se incorpora como Anexo a la presente Resolución.

¹ En la actualidad artículo 414 del TRLSC.

² En la actualidad artículo 414 del TRLSC.

³ En la actualidad art. 6 del TRLAC.

⁴ En la actualidad artículo 414 del TRLSC.

Segundo: La mencionada Norma es de obligado cumplimiento, por todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos objeto de la norma que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

ANEXO
INFORME ESPECIAL SOBRE UNA EMISIÓN DE OBLIGACIONES
CONVERTIBLES EN EL SUPUESTO DEL ARTÍCULO 292 DEL TEXTO REFUNDIDO
DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS⁵

CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 292 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, establece lo siguiente⁶:

- 1º La Sociedad podrá emitir obligaciones convertibles en acciones, siempre que la Junta General determine las bases y las modalidades de la conversión y acuerde aumentar el capital en la cuantía necesaria.
- 2º Los Administradores deberán redactar con anterioridad a la convocatoria de la Junta un informe que explique las bases y modalidades de la conversión, que deberá ser acompañado por otro de los Auditores de Cuentas.
- 3º Las obligaciones convertibles no pueden emitirse por una cifra inferior a su valor nominal. Tampoco pueden ser convertidas obligaciones en acciones cuando el valor nominal de aquéllas sea inferior al de éstas.

2. El artículo 293 del mismo Texto Refundido establece⁷:

- 1º Los accionistas de la Sociedad tendrán derecho de suscripción preferente de las obligaciones convertibles.
- 2º Igual derecho corresponderá a los titulares de obligaciones convertibles pertenecientes a emisiones anteriores en la proporción que les corresponda según las bases de la conversión.
- 3º Al derecho de suscripción preferente de obligaciones convertibles resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 158 de esta Ley⁸.

OBJETO DE ESTA NORMA

3. El objeto de la presente norma es regular las actuaciones profesionales del Auditor de Cuentas que tengan por finalidad la emisión de un Informe Especial de acuerdo con lo requerido en el artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas⁹.

⁵ En la actualidad artículo 414 del TRLSC.

⁶ Ver TRLSC, art. 414.

⁷ Ver TRLSC, art. 416.

⁸ Ver TRLSC, arts. 304, 305, 306, 307 y 308.

⁹ En la actualidad artículo 414 del TRLSC.

4. La presente norma establece las bases que han de regir en la emisión de los informes especiales que resulten de dichos trabajos, así como definir la responsabilidad profesional del auditor y la forma en que ésta queda reflejada en dicho Informe Especial.

5. Si, de acuerdo con la condición de la emisión, se suspenden de alguna forma los derechos de suscripción preferente de los accionistas y/o obligacionistas pertenecientes a emisiones anteriores en la proporción que les corresponda según las bases de la conversión, el auditor de cuentas deberá emitir un Informe Especial, con aplicación de la Norma Técnica de Auditoría referente a la supresión del derecho de suscripción preferente.

PRINCIPIOS QUE HAN DE REGIR LA ACTUACIÓN DEL AUDITOR

6. La Ley atribuye a los Administradores la responsabilidad de redactar un informe que explique las bases y modalidades de la conversión, que se someterá a la aprobación de la Junta General para su determinación.

7. La Ley no requiere que el Auditor exprese una opinión sobre la razonabilidad del precio al que las obligaciones han de ser emitidas. Por consiguiente, el Informe Especial que emita, de acuerdo con lo establecido en el artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹⁰ no debe redactarse de manera que pueda dar al lector la impresión de que está expresando una opinión o tomando responsabilidad por el precio al que las obligaciones se emiten.

PROCEDIMIENTOS QUE EL AUDITOR DEBERÁ APLICAR

8. El Auditor de Cuentas para emitir el Informe Especial objeto de esta norma, que acompaña al informe de los Administradores, deberá aplicar los siguientes procedimientos:

- a) Asegurarse de que el informe redactado por los Administradores contiene la información que se considera necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada por parte de los destinatarios del mismo en su función de adoptar decisiones, la cual se incluye como Anexo a la presente Norma.
- b) Verificar los cálculos de los métodos de valoración utilizados por los Administradores en la determinación de las bases y modalidades de la conversión y otros derechos, si los hubiera, garantizados a los suscriptores de obligaciones.
- c) Asegurarse que el precio de emisión de las obligaciones convertibles no está por debajo de su propio valor nominal ni está por debajo del valor nominal de las acciones por las que se habrían de convertir.
- d) Asegurarse, si fuera aplicable, que el informe de los Administradores muestra las razones que justifican la supresión del derecho preferente de los accionistas a la suscripción de obligaciones convertibles.

¹⁰ En la actualidad artículo 414 del TRLSC.

- e) Asegurarse de que la información contable contenida en el informe de los Administradores concuerda con los datos contables de la entidad que sirvieron de base para preparar las cuentas anuales auditadas.
- f) Asegurarse de que el informe de los Administradores se mencionan los hechos posteriores significativos que pudieran afectar a la inversión propuesta.

En la revisión de los hechos posteriores, el auditor deberá aplicar, entre otros, los siguientes procedimientos:

1. Obtener los estados financieros posteriores disponibles más recientes, compararlos con las cuentas anuales auditadas y con los presupuestos, y hacer cualquier otro tipo de comparaciones analíticas que parezcan apropiadas.
2. Indagar y comentar con el personal y otros directivos de la entidad responsables de las áreas de finanzas y contabilidad respecto a:
 - La evolución de pasivos contingentes o compromisos importantes existentes a la fecha del balance de situación auditado y la existencia en la fecha en que se hace la averiguación de otros pasivos contingentes o compromisos importantes.
 - Si ha habido, hasta la fecha, modificaciones en el capital social o cambios importantes en deudas a largo plazo o capital circulante.
 - La situación actual de partidas reflejadas en las cuentas anuales auditadas, que fueron determinadas en base a datos provisionales, preliminares o no definitivos.
 - Si se han hecho ajustes anormales o si se ha cambiado algún principio contable hasta la fecha.
 - Si han ocurrido, hasta la fecha, otros hechos que pudieran afectar significativamente a los estados financieros.
3. Leer las actas disponibles de juntas generales de accionistas y de reuniones del consejo de administración y de comités pertinentes. En lo que se refiere a las reuniones celebradas para las que no existan actas disponibles, inquirir acerca de los asuntos tratados en tales reuniones.
4. Asegurarse de que la carta con las manifestaciones de la Dirección del cliente se refiere a todos los hechos posteriores relevantes hasta la fecha del Informe Especial. A tal efecto se hará coincidir la fecha de dicha carta con la del Informe Especial. Asimismo, las confirmaciones de los asesores legales del cliente deberán cubrir, en el máximo posible, el período posterior.

CONTENIDO DEL INFORME ESPECIAL

9. Debido a la variedad de circunstancias que puedan darse, no es posible formular un modelo de Informe Especial con el lenguaje apropiado a cada emisión de obligaciones convertibles. Sin embargo, el Informe Especial del Auditor de Cuentas en la emisión de obligaciones convertibles en acciones generalmente, deberá contener:

- a) Una introducción.
- b) La identificación del Informe emitido por los Administradores donde se describan las bases y modalidades de la conversión.

- c) Una descripción del trabajo que se ha efectuado.
- d) Su conclusión sobre el contenido del Informe preparado por los Administradores explicando las bases y modalidades de la conversión.

A continuación se presenta un ejemplo base normalizado de Informe Especial de una Emisión de Obligaciones Convertibles, en el supuesto del artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

INFORME ESPECIAL SOBRE EMISIÓN DE OBLIGACIONES CONVERTIBLES EN EL SUPUESTO DEL ARTÍCULO 292 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS¹¹

A la Junta General de Accionistas de XYZ, S.A.

A los fines previstos en el artículo 292 del Texto Refundido de la ley de Sociedades anónimas, emitimos el presente Informe Especial sobre la propuesta de emisión de obligaciones convertibles en acciones, de fecha..., que los Administradores les presentan para su aprobación. La finalidad de nuestro trabajo no es la de certificar el precio de emisión o conversión de las obligaciones, sino exclusivamente manifestar, por aplicación de los procedimientos establecidos en la Norma Técnica de elaboración de informes especiales sobre Emisión de Obligaciones Convertibles en el supuesto del artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹², si el Informe redactado por los Administradores de la Sociedad XYZ, S.A., contiene la información requerida, recopilada en la citada Norma, que incluye la explicación de las bases y modalidades de la conversión.

En base al trabajo realizado con el alcance descrito en el párrafo anterior, el informe adjunto, redactado por los Administradores de la Sociedad XYZ, S.A., acerca de la emisión de obligaciones convertibles, contiene la información requerida, recopilada por la citada Norma.

(Si se pusiera de manifiesto una ausencia de información importante y requerida, y/o discrepancias significativas con la información necesaria requerida en esta Norma Técnica y/o discrepancias o errores importantes en la información contable o los cálculos basados en ella, respecto a las cuentas anuales auditadas, el auditor los describirá en un párrafo intermedio de su Informe Especial).

Este informe especial ha sido preparado únicamente a los fines previstos en el artículo 292 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹³, por lo que no debe ser utilizado para ninguna otra finalidad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditores de Cuentas.

Firma del Auditor o del socio responsable de este Informe Especial.

Fecha.

¹¹ En la actualidad artículo 414 del TRLSC.

¹² En la actualidad artículo 414 del TRLSC.

¹³ En la actualidad artículo 414 del TRLSC.

2.5.2. Resolución de 23 de octubre de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹.

(BOE de 17 de diciembre) (BOICAC nº 7/Octubre 1991)

Esta Norma Técnica ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 3 de enero de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración de informes especiales en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 22 de abril) (BOICAC nº 4/Enero 1991).
- Resolución de 23 de octubre de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 17 de diciembre) (BOICAC nº 7/Octubre 1991).

Por Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 3 de enero de 1991 (B.O.E. de 22 de abril de 1991) se procedió a efectuar el anuncio de la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, para someterla a información pública durante el plazo de seis meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 ²de Auditoría de Cuentas.

Una vez transcurrido dicho plazo, el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Titulados Mercantiles y Empresariales de España han remitido la mencionada Norma a este Instituto para su publicación definitiva.

En consecuencia el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dispone:

Primero: La publicación de la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre Valoración de Acciones en el supuesto de los artículos 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas³, que se incorpora como Anexo a la presente Resolución.

¹ En la actualidad arts. 107, 124, 125, 128, 346, 353, 354, 355 y 461 del TRLSC.

² En la actualidad art. 6 del TRLAC.

³ En la actualidad arts. 107, 124, 125, 128, 346, 353, 354, 355 y 461 del TRLSC.

Segundo: La mencionada Norma es de obligado cumplimiento, por todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, para los trabajos objeto de la norma que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

ANEXO
INFORME ESPECIAL SOBRE VALORACIÓN DE ACCIONES EN EL SUPUESTO DE LOS ARTÍCULOS 64, 147, 149 Y 225 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS⁴.

CONSIDERACIONES GENERALES⁵

1. Los artículos arriba referidos del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas establecen lo siguiente en relación con la valoración de acciones en los supuestos en ellos contemplados:

— Art. 64. *«Las restricciones estatutarias a la transmisibilidad de las acciones sólo serán aplicables a las adquisiciones por causa de muerte cuando así lo establezca expresamente los propios estatutos. La sociedad deberá presentar al heredero un adquirente de las acciones u ofrecerse a adquirirlas ella misma por su valor real en el momento en que se solicitó la inscripción.*

Se entenderá como valor real el que determine el auditor de cuentas de la sociedad y, si ésta no estuviera obligada a la verificación de las cuentas anuales, el auditor que, a solicitud de cualquier interesado, nombre el Registrador mercantil del domicilio social.»⁶

— Art. 147. *«En la modificación de Estatutos sociales con relación a la sustitución del objeto social, los accionistas que no hayan votado a favor del acuerdo y los accionistas sin voto tendrán el derecho de separarse de la Sociedad.*

Si las acciones cotizasen en un mercado secundario oficial, el valor del reembolso será el del precio de cotización media del último trimestre. En otro caso, y a falta de acuerdo entre la sociedad y los interesados, el valor de las acciones vendrá determinado por el auditor de cuentas.»⁷

— Art. 149. *«en la modificación de estatutos sociales con relación al cambio de domicilio, los accionistas que no hayan votado a favor del acuerdo y los accionistas sin voto tendrá derecho de separarse de la sociedad en los mismos términos y con las mismas consecuencias establecidas para el caso de sustitución del objeto social.»⁸*

⁴ En la actualidad arts. 107, 124, 125, 128, 346, 353, 354, 355 y 461 del TRLSC.

⁵ Ver Consulta BOICAC 89/3.

⁶ Ver TRLSC arts. 107, 124, 125 y 128.

⁷ Ver TRLSC arts. 353, 354, 355 y 461.

⁸ Ver TRLSC art. 461.

- Art. 225. *«El acuerdo de transformación de una sociedad anónima en una sociedad colectiva o comanditaria, simple o por acciones, sólo obligará a los socios que hayan votado a su favor. Los accionistas que no se hayan adherido obtendrán el reembolso de sus acciones en la forma prevenida para el caso de sustitución del objeto social.»*⁹

OBJETO DE ESTA NORMA

2. El objeto de la presente norma es el de regular las actuaciones profesionales del auditor de cuentas que tengan por finalidad la emisión de un informe especial de acuerdo con lo requerido por los artículos específicamente indicados anteriormente¹⁰.

3. La presente norma establece las bases que han de regir la emisión de los informes especiales que resulten de dichos trabajos, así como definir la responsabilidad profesional del Auditor y la forma en que ésta queda reflejada en el informe.

SITUACIONES A CONSIDERAR

4. Las circunstancias señaladas en el apartado 1 equivalen de hecho a una enumeración de las distintas situaciones que pueden plantearse en la aplicación práctica de las mismas, que atendiendo a la índole de las actuaciones profesionales, distinguiremos las siguientes:

- a) Que las acciones coticen en un mercado secundario. Para este supuesto, la transmisión de acciones se efectuará al precio de cotización media del último trimestre respecto a la fecha del acuerdo de separación de la Sociedad.
- b) Que las acciones no coticen en un mercado secundario y exista acuerdo entre las partes sobre el valor de transmisión de las acciones, en cuyo caso no será necesaria la intervención del auditor.
- c) Que las acciones no coticen en un mercado secundario y no exista acuerdo entre las partes, en este caso, es preceptiva la participación del auditor de cuentas en la determinación del valor de transmisión o reembolso de las acciones.

PRINCIPIOS QUE HAN DE REGIR LA ACTUACIÓN DEL AUDITOR

5. Por la naturaleza especial de los trabajos a realizar en base a los mencionados artículos, la actuación del Auditor y su informe se ajustarán a lo dispuesto en la presente Norma Técnica de Auditoría.

6. Los métodos, así como los datos utilizados en la valoración de las acciones, han de ser, en cada caso, adecuados en las circunstancias y contexto en que se trate tal valoración. A efectos orientativos los métodos de valoración más usuales o generalmente utilizados son:

- Valor de cotización en Bolsa.
- Valor del activo neto real.

⁹ Ver TRLSC art. 346.

¹⁰ Ver Consulta BOICAC 32/2.

— Valor de capitalización de resultados, y
— Valor actual de flujos monetarios netos,
los cuales, podrán ser aplicados en función de las circunstancias y especialmente la disponibilidad de información histórica y/o prospectiva, individualmente o combinados entre sí.

7. A los fines de esta norma, se entiende por:

- Valor de cotización en Bolsa: valor al que las acciones pudieran enajenarse en el mercado secundario en fechas cercanas a la fecha de referencia.
- Valor del activo neto real: valor contable de los fondos propios, corregido por las plusvalías o minusvalías que pudieran ponerse de manifiesto en los bienes, derechos y obligaciones de la Sociedad a la fecha de referencia.
- Valor de capitalización de resultados: suma de los resultados futuros esperados de la Sociedad durante un período determinado, descontados en el momento de la evaluación.
- Valor actual de flujos monetarios: suma del valor actual de todos los flujos futuros de tesorería esperados de la Sociedad; todo ello descontado en el momento de la evaluación.

8. El auditor no ha de emitir una opinión, tal como se entiende dicho término en una auditoría de cuentas, sino determinar un valor de transmisión o reembolso de acciones en base a su juicio como experto independiente en asuntos contables, económicos y financieros. a estos efectos, ha de tenerse en cuenta que en una valoración de acciones sólo puede hablarse de aproximaciones o juicios razonables sobre el valor real, que puede depender en alto grado de evaluaciones subjetivas sobre aspectos muy variados del negocio.

9. En este entorno, el Auditor de Cuentas actúa efectivamente como un árbitro, facultado para determinar el valor de transmisión o reembolso de las acciones. Por consiguiente, las partes han de someterse a la decisión del Auditor, basada en la aplicación de la presente Norma.

PROCEDIMIENTOS QUE EL AUDITOR DEBERÁ APLICAR

10. El auditor para emitir los informes especiales requeridos en los artículos indicados en la presente norma, ha de aplicar los siguientes procedimientos en las diferentes situaciones que se han presentado en el apartado 4 anterior.

- a) Con carácter general, cuando las acciones coticen en un mercado secundario, el auditor deberá verificar el precio de cotización media del último trimestre respecto a la fecha del acuerdo de transmisión de las acciones, en condiciones normales de cotización.
- b) Cuando las acciones no coticen en un mercado secundario y no exista acuerdo, el Auditor deberá realizar los siguientes procedimientos:
 - b.1. Auditar las cuentas de la Sociedad en ningún caso referidas a una fecha anterior a las últimas cuentas anuales aprobadas.
 - b.2. Solicitar información a la Dirección de la Sociedad sobre acontecimientos de importancia que pudieran haber afectado a la Sociedad entre la fecha

2.5.2. NT INFORMES ESPECIALES ARTÍCULOS 64, 147, 149 Y 225 TRLSA

de las cuentas auditadas y la fecha del informe especial, y realizar los procedimientos que considere oportunos sobre este período posterior, entre otros, los siguientes procedimientos:

- i) Obtener los estados financieros posteriores disponibles más recientes, compararlos con las cuentas anuales auditadas y con los presupuestos, y hacer cualquier otro tipo de comparaciones analíticas que parezcan apropiadas.
 - ii) Indagar y comentar con el personal y otros directivos de la entidad responsables de las áreas de finanzas y contabilidad respecto a:
 - La evolución de pasivos contingentes o compromisos importantes existentes a la fecha del balance de situación auditado y la existencia en la fecha en que se hace la averiguación de otros pasivos contingentes o compromisos importantes.
 - Si ha habido, hasta la fecha, modificaciones en el capital social o cambios importantes en deudas a largo plazo o capital circulante.
 - La situación actual de partidas reflejadas en las cuentas anuales auditadas, que fueron determinadas en base a datos provisionales, preliminares o no definitivos.
 - Si se han hecho ajustes anormales o si se ha cambiado algún principio contable hasta la fecha.
 - Si han ocurrido, hasta la fecha, otros hechos que pudieran afectar significativamente a los estados financieros.
 - iii) Leer las actas disponibles de juntas generales de accionistas y de reuniones del consejo de administración y de comités pertinentes. En lo que se refiere a las reuniones celebradas para las que no existan actas disponibles, inquirir acerca de los asuntos tratados en tales reuniones.
 - iv) Asegurarse de que la carta con las manifestaciones de la Dirección del cliente se refieren a todos los hechos posteriores y otra información relevante hasta la fecha del Informe Especial, que pudiera afectar a la determinación del valor de transmisión o reembolso de las acciones. A tal efecto se hará coincidir la fecha de dicha carta con la del Informe Especial. Asimismo, las confirmaciones de los asesores legales del cliente deberán cubrir, en el máximo posible, el período posterior.
- b.3. Para mejor conocimiento de las circunstancias que pudieran influenciar en la valoración, dependiendo de las circunstancias aplicables en cada caso, el auditor tendrá en cuenta los siguientes procedimientos:
- i) Revisión de acuerdos previos entre accionistas que pudieran estar relacionados con la valoración de acciones.
 - ii) Consideración de los informes de expertos independientes que hubieran sido realizadas sobre la valoración de los bienes, derechos y obligaciones de la Sociedad, pudiendo, asimismo, solicitar por cuenta de ésta, en caso de considerarlo conveniente, otros informes alternativos al respecto.

- iii) Cuando lo considere oportuno, evaluación de la adecuación de las asunciones e hipótesis empleadas en la confección de estados financieros presupuestados para períodos futuros, de su coherencia con los datos contables históricos, así como del adecuado desarrollo de tales presupuestos, incluida su corrección aritmética.
 - iv) Consideración del efecto, en la valoración de las salvedades del informe de auditoría.
 - v) Escuchar y comentar con las partes o sus representantes los criterios utilizados en sus valoraciones que han servido de base, en su caso, para las valoraciones que ellos proponen.
- b.4. Realizar cualquier otro procedimiento adicional que el auditor considere necesario en el marco de su labor.
 - b.5. Estudio de la metodología y técnicas de valoración que considere más oportunas en las circunstancias, como árbitro, en la determinación del valor de transmisión o reembolso de las acciones.
 - b.6. En base a toda la información analizada, determinar el valor de transmisión o reembolso de las acciones.

CONTENIDO DEL INFORME

11. Teniendo en cuenta que pueden darse una amplia variedad de circunstancias en el contexto de las actuaciones reguladas por estos artículos de la Ley, no puede formularse un modelo de redacción de informe con el lenguaje apropiado a cada circunstancia. Sin embargo, el contenido genérico de los informes emitidos por el Auditor a requerimiento de los artículos de la Ley objeto de la presente norma, ha de incluir lo siguiente:

1. Una introducción.
2. Una descripción de las características y condiciones de las acciones objeto de la transmisión o reembolso.
3. Una descripción del trabajo que se ha efectuado.
4. La conclusión sobre el valor de las acciones objeto de la transmisión o reembolso.
5. Una restricción de la utilización de este Informe Especial.

12. La introducción puede redactarse en los siguientes términos:

«A.....»

A los fines previstos por el artículo (64, 147, 149 ó 225), del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, emitimos el presente informe especial sobre la valoración de las acciones objeto de la transmisión (reembolso). Nuestro trabajo ha sido realizado de acuerdo con los procedimientos establecidos en la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre Valoración de Acciones en el supuesto de los artículos 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.»¹¹

¹¹ En la actualidad arts. 107, 124, 125, 128, 346, 353, 354, 355 y 461 del TRLSC.

13. La redacción de la segunda sección del informe (descripción de las características y condicionantes de las acciones objeto de transmisión (reembolso)), variará dependiendo de las circunstancias que puedan darse en cada uno de los artículos de la ley involucrados en estos informes.

14. La redacción de la tercera sección, (descripción del trabajo efectuado), tendrá, igualmente, un contenido diferente, dependiendo de la situación que se pueda plantear de las contempladas en el apartado 4 de la presente norma.

a) En el caso de las situaciones previstas en el apartado 4.a), la redacción de la tercera sección del informe podría ser la siguiente:

«Nuestro trabajo se ha concretado en la verificación del precio de cotización media del último trimestre respecto a la fecha del acuerdo de transmisión (reembolso) de las acciones.»

b) En el caso de la situación prevista en el apartado 4.c), la redacción de la tercera sección del Informe podría ser la siguiente:

«Nuestro trabajo ha incluido, entre otros, los siguientes procedimientos: (Descripción de aquellos más significativos utilizados).»

15. La sección cuarta del informe especial, conteniendo la conclusión del auditor podría tener la siguiente redacción:

«En base al trabajo realizado, hemos determinado un valor para la transmisión (reembolso) de..... pesetas¹² por acción.»

16. La última sección del Informe Especial se redactará:

«Este Informe Especial ha sido preparado únicamente a los efectos previstos en el artículo... del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹³ y no puede ser utilizado para ningún otro propósito.»

Nombre del auditor o de la Sociedad de Auditores de Cuentas.

Firma del Auditor o del socio responsable de este Informe Especial.

Fecha.

¹² Euros.

¹³ Del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

2.5.3. Resolución de 16 de junio de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹. (BOE 10.08.04) (BOICAC nº 58/Junio 2004)

Esta Norma Técnica, que se reproduce en su versión actualizada, ha sido configurada a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución de 28 de junio de 1990 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración de informes especiales en el supuesto establecido en el artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 1 de septiembre) (BOICAC nº 2/Junio 1990; Corrección de erratas BOICAC nº 3/Diciembre 1990).
- Resolución de 10 de mayo de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 10 de julio) (BOICAC nº 5/Mayo 1991; Corrección de erratas BOICAC nº 6/Julio 1991).
- Resolución de 1 de septiembre de 1994 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación del apartado 8.a) de la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE de 25 de noviembre) (BOICAC nº 18/Septiembre 1994).
- Resolución de 28 de abril de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre elaboración del Informe Especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE 01.08.2003) (BOICAC nº 54/Junio 2003).
- Resolución de 16 de junio de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (BOE 10.08.04) (BOICAC nº 58/Junio 2004).

Por Resolución de 10 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se publicó la Norma Técnica de elaboración del informe especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas², siendo de obligado cumplimiento

¹ En la actualidad arts. 308, 417 y 504 del TRLSC.

² En la actualidad arts. 308, 417 y 504 del TRLSC.

para todos los auditores de cuentas en los trabajos objeto de dicha norma que se iniciasen con posterioridad a la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (10 de julio de 1991).

Sin embargo, el artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, después de haber sufrido diversas modificaciones en su redacción, a través de la Disposición Adicional decimoquinta de la Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y de la Disposición Adicional trigésima cuarta de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, recientemente se ha visto modificado en su totalidad por la Disposición adicional novena, apartado cuatro, de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.

La nueva redacción dada a este precepto ha supuesto un cambio sustancial en la actuación exigida a los auditores, en los distintos casos que se contemplan en dicho artículo, respecto a la prevista con anterioridad. Por este motivo se hace necesario una nueva norma técnica, con el fin de adaptar su contenido a las nuevas exigencias de actuación de los auditores establecidas por la redacción actual del citado artículo 159.

A estos efectos, con el objeto de establecer reglas y suministrar criterios de actuación al auditor en los supuestos previstos en el artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas³, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España han presentado ante este Instituto una nueva Norma Técnica de «elaboración del Informe Especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas»⁴, en sustitución de la anterior, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas⁵.

Por resolución de 28 de abril de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a su publicación íntegra en el propio Boletín de este Instituto, de junio de 2003 (número 54), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 1 de agosto de 2003, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

Transcurrido el trámite de información pública, sin que ni las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas que han presentado la Norma en cuestión, ni los órganos de asesoramiento en esta materia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas hayan propuesto ninguna modificación al texto sometido a información pública, **La Presidencia de este Instituto**, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 julio, de Auditoría de Cuentas⁶, **dispone lo siguiente:**

³ En la actualidad arts. 308, 417 y 504 del TRLSC.

⁴ En la actualidad arts. 308, 417 y 504 del TRLSC.

⁵ En la actualidad art. 6 del TRLAC.

⁶ En la actualidad art. 6 del TRLAC.

Una vez superado el trámite de información pública, previsto en la Ley 19/1988, 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría de «elaboración del Informe Especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas», sin modificación alguna respecto al texto sometido al citado trámite de información, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» y la inserción de la oportuna reseña en el «boletín Oficial del Estado».

**Norma Técnica del Informe Especial sobre Exclusión del Derecho de
Suscripción Preferente en el Supuesto del artículo 159 del Texto Refundido
de la Ley de Sociedades Anónimas⁷**

CONSIDERACIONES GENERALES

1. El artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas establece lo siguiente en relación con la exclusión del derecho de suscripción preferente:

«1. En los casos en que el interés de la sociedad así lo exija, la Junta General al decidir el aumento de capital, podrá acordar la supresión total o parcial del derecho de suscripción preferente. Para la validez de este acuerdo, que habrá de respetar lo dispuesto en el artículo 144, será imprescindible:

a) Que en la convocatoria de la Junta se hayan hecho constar la propuesta de supresión del derecho de suscripción preferente y el tipo de emisión de las nuevas acciones.

b) Que al tiempo de la convocatoria de la Junta se pongan a disposición de los accionistas, conforme a lo previsto en la letra c) del apartado 1 del artículo 144, un informe elaborado por los administradores, en el que se justifique detalladamente la propuesta y el tipo de emisión de las acciones, con indicación de las personas a las que éstas habrán de atribuirse, y un informe elaborado, bajo su responsabilidad, por un auditor de cuentas distinto del auditor de las cuentas de la sociedad, nombrado a estos efectos por el Registro Mercantil, sobre el valor razonable de las acciones de la sociedad, sobre el valor teórico de los derechos de suscripción preferente cuyo ejercicio se propone suprimir y sobre la razonabilidad de los datos contenidos en el informe de los administradores.

c) Que el valor nominal de las acciones a emitir más, en su caso, el importe de la prima de emisión, se corresponda con el valor razonable que resulte del informe de los auditores de cuentas a que se refiere la letra b) precedente. Tratándose de una sociedad cotizada, el valor razonable se entenderá como valor de mercado y éste se presumirá, salvo que se justifique lo contrario, referido a su cotización bursátil.

⁷ En la actualidad arts. 308, 417 y 504 del TRLSC.

No obstante, en el supuesto de sociedades cotizadas, la Junta de Accionistas, una vez que disponga del informe de los Administradores y del informe del auditor de cuentas requeridos en la letra b) precedente, los cuales deberán, en este caso, referirse también al valor neto patrimonial de las acciones, podrá acordar la emisión de nuevas acciones a cualquier precio, siempre que sea superior al valor neto patrimonial de éstas que resulte del informe de dicho auditor, pudiendo dicha Junta de Accionistas limitarse a establecer el procedimiento para su determinación. Dicho valor neto patrimonial de las acciones será determinado por el auditor al que se refiere la letra b) precedente, sobre la base de las últimas cuentas anuales auditadas de la sociedad o bien, si son de fecha posterior a éstas, sobre la base de los últimos estados financieros auditados de la sociedad conformes con el artículo 172, formulados, en cualquiera de los casos, por los Administradores de acuerdo con los principios de contabilidad recogidos en el Código de Comercio, debiendo tenerse en cuenta en la determinación del mencionado valor las eventuales salvedades que pudiera haber puesto de manifiesto en su informe el auditor de dichas cuentas anuales o de dichos estados financieros. La fecha de cierre de estas cuentas o de estos estados no podrá ser anterior en más de seis meses a la fecha en la que la Junta de Accionistas adopte el acuerdo de ampliación, siempre que no se realicen operaciones significativas. Tratándose de sociedades cotizadas que sean dominantes de un grupo de empresas, el valor neto patrimonial se determinará conforme a los datos que para la sociedad se deriven de la contabilidad consolidada del grupo. El registro contable de las operaciones a que se hace referencia en este párrafo se realizará de acuerdo con los principios y normas de contabilidad establecidas en el Código de Comercio.

- 2. En el caso de sociedades cotizadas, cuando la Junta General delegue en los administradores la facultad de aumentar el capital social conforme a lo establecido en el apartado 1,b) del artículo 153, podrá atribuirles también la facultad de excluir el derecho de suscripción preferente en relación a las emisiones de acciones que sean objeto de delegación cuando el interés de la sociedad así lo exija. A estos efectos, deberá constar expresamente dicha propuesta de exclusión en la convocatoria de Junta General y se pondrá a disposición de los accionistas un informe de los administradores en el que se justifique la propuesta. Asimismo, con ocasión de cada acuerdo de ampliación que se realice con cargo a esa delegación, habrá de elaborarse el informe de los administradores y el informe del auditor de cuentas requeridos en el apartado 1.b) anterior, referidos a cada ampliación concreta, debiendo corresponderse el valor nominal de las acciones a emitir, más, en su caso, el importe de la prima de emisión con el valor razonable que resulte del informe de dicho auditor de cuentas. Dichos informes serán puestos a disposición de los accionistas y comunicados a la primera Junta General que se celebre tras el acuerdo de ampliación.*
- 3. Cuando la sociedad tenga emitidas obligaciones convertibles con relación de conversión fija y sus tenedores se vean afectados por la exclusión del derecho de suscripción preferente, deberá preverse una fórmula de ajuste de dicha re-*

2.5.3. NT INFORME ESPECIAL EXCLUSIÓN DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

lación que permita compensar la eventual dilución del importe del derecho de conversión.

4. *No habrá lugar al derecho de suscripción preferente cuando el aumento de capital se deba a la conversión de obligaciones en acciones o a la absorción de otra sociedad o de parte del patrimonio escindido de otra sociedad.»⁸*

OBJETO DE ESTA NORMA

2. El objeto de la presente norma es regular las actuaciones profesionales que tengan por finalidad la emisión de un informe especial de acuerdo con lo requerido en el artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas⁹.

3. La presente norma establece las bases que han de regir en la emisión de los informes especiales que resulten de dichos trabajos, así como definir las obligaciones profesionales del auditor y la forma en que éstas quedan reflejadas en dicho informe especial.

4. En relación con la definición de lo que se entiende por distintos términos utilizados a lo largo del desarrollo de esta norma se ha incluido un Glosario de Términos como Anexo a la misma.

PRINCIPIOS QUE HAN DE REGIR LA ACTUACIÓN DEL AUDITOR

5. La ley exige a los Administradores de la sociedad la obligación de elaborar un informe en el que se justifique detalladamente la propuesta y el tipo de emisión de las acciones, con indicación de las personas a las que éstas habrán de atribuirse, así como la naturaleza de las aportaciones que se realicen. Dicho informe hará referencia a los métodos utilizados para la valoración de las acciones, a los efectos de determinar el tipo de emisión.

6. La responsabilidad del auditor es emitir un juicio profesional, como experto independiente en asuntos contables, económicos y financieros, sobre el valor razonable de las acciones de la sociedad, sobre el valor teórico de los derechos de suscripción preferente cuyo ejercicio se propone suprimir y sobre la razonabilidad de los datos contenidos en el informe de los Administradores. Este juicio profesional del auditor, en su condición de experto independiente, no constituye una opinión tal como se entiende dicho término en una auditoría de cuentas.

Por otra parte, en el caso de sociedades cotizadas el informe del auditor deberá además confirmar que el precio de emisión propuesto es superior al valor neto patrimonial de las acciones.

7. Los métodos, así como los datos utilizados en la determinación del valor razonable de las acciones han de ser, en cada caso, adecuados a las circunstancias y al contexto de la valoración. En el supuesto de sociedades cuyas acciones estén cotizadas en un mercado organizado, el precio de cotización es, en principio, la mejor evidencia

⁸ Ver TRLSC arts. 308, 417 y 504.

⁹ En la actualidad arts. 308, 417 y 504 del TRLSC.

de su valor de mercado y debería ser utilizado como la base de la medición, si tal cotización se encuentra disponible. Por el contrario, en el caso de sociedades no cotizadas o, si aún estándolo, tales cotizaciones no se encontraran disponibles, las acciones deberían valorarse de acuerdo con la mejor estimación de dichos precios o como consecuencia de la aplicación de otros métodos de valoración. A efectos orientativos, éstos son algunos de los posibles métodos de valoración que pueden aplicarse:

- valor del activo neto real,
- valor de capitalización de resultados, y
- valor actual de flujos monetarios.

Dichos métodos podrán ser aplicados en función de las circunstancias, y especialmente de la disponibilidad de información histórica y prospectiva, individualmente o combinados entre sí.

En determinados casos de sociedades cotizadas, especialmente en supuestos de mercados poco profundos en cuanto al período, frecuencia o volumen de cotización, los Administradores pueden entender y justificar que el valor de cotización de las acciones puede no ser representativo del valor de mercado de la entidad en su conjunto, por lo que no sería ésta la única base de medición a utilizar. Supuestos similares podrían darse ante condiciones de inestabilidad bursátil general o específica, o de operaciones que pudieran implicar la toma de control de una entidad. En cualquier caso, si en aplicación de los procedimientos contemplados en esta norma técnica, el auditor hubiera identificado estos u otros factores adicionales que los Administradores no hubieran tenido en cuenta para la determinación del tipo de emisión de las nuevas acciones, el auditor procederá a requerirles para que procedan a la cuantificación de su efecto en la determinación del valor razonable de la sociedad.

Finalmente, cuando participen en la operación más de una entidad, el equilibrio de mercado sugiere que se utilice el mismo método o conjunto de métodos de valoración para todas las entidades.

En el caso de sociedades dominantes de un grupo de sociedades, se utilizará el concepto de grupo en la determinación de las correspondientes valoraciones.

RELACIÓN ENTRE AUDITORES

8. El informe especial que contempla el artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹⁰ ha de ser elaborado, según se indica en el apartado 1.c) de dicho artículo, por un auditor de cuentas distinto del auditor de cuentas de la sociedad. La responsabilidad entre ambos auditores se delimita como sigue:

- a) El auditor de cuentas anuales (u otro auditor en el caso de auditorías voluntarias) de la sociedad (o grupo) es responsable del contenido de su informe de auditoría. Esta responsabilidad no se ve alterada por el hecho de que su informe de auditoría sea incorporado por referencias en un informe especial como el contemplado en esta norma técnica.

¹⁰ En la actualidad arts. 308, 417 y 504 del TRLSC.

2.5.3. NT INFORME ESPECIAL EXCLUSIÓN DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

- b) El auditor del informe especial utiliza como parte de su trabajo el informe de auditoría de los otros auditores, así como la información contable contenida en las cuentas anuales o estados financieros auditados por otros auditores, no estando obligado a realizar procedimientos de auditoría ni otro tipo de comprobaciones sobre las cifras auditadas.
- c) El auditor del informe especial deberá ponerse en contacto por escrito con los auditores de las cuentas anuales o estados financieros que vaya a utilizar en su trabajo, a fin de comunicarles que tiene previsto depositar confianza en su informe de auditoría sobre las cuentas anuales o estados financieros por ellos auditados a los efectos de emitir el informe especial contemplado en la presente norma técnica y solicitarles información sobre hechos posteriores según se describe en los apartados 9.c) ó 10.d)
- d) Los auditores que hubieran firmado el informe de auditoría, previa autorización de la sociedad auditada, deberán ponerse a disposición del auditor del informe especial para responder a consultas específicas sobre los resultados de su auditoría, así como a la información sobre hechos posteriores indicada en los apartados 9.c) ó 10.d).

PROCEDIMIENTOS QUE EL AUDITOR DEBERÁ APLICAR

9. Para emitir el informe especial objeto de esta norma, el auditor, en su condición de experto independiente, habrá de aplicar los siguientes procedimientos cuando proceda:

- a) Obtención del informe de auditoría de las cuentas anuales de la sociedad o del grupo correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la convocatoria de la Junta en la que se decida la ampliación de capital, emitido por el auditor de cuentas de la sociedad, o si fueran de fecha más reciente, los últimos estados financieros auditados.
En aquellas situaciones en que las cuentas anuales de la sociedad o grupo no estuvieran sometidas a auditoría obligatoria, ni se dispusiera de informe de auditoría voluntaria, el auditor decidirá el alcance y naturaleza de los procedimientos necesarios para satisfacerse de los datos contables que utilizará como experto independiente, sin que proceda en este supuesto la emisión de informe alguno como resultado de esta revisión.
- b) Consideración, en su caso, del efecto que pudieran tener las salvedades puestas de manifiesto en el último informe de auditoría emitido por el auditor de cuentas de la sociedad.
- c) Solicitud y obtención de una confirmación del auditor de cuentas de la sociedad acerca de si, como consecuencia de su función como tal, hubiera tenido conocimiento con posterioridad a la emisión de su último informe de auditoría de algún hecho o factor que pudiera afectar de forma significativa a la situación económico-patrimonial de la sociedad o del grupo.

2.5.3. NT INFORME ESPECIAL EXCLUSIÓN DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

- d) Formulación de preguntas a la Dirección de la sociedad sobre los hechos de importancia que pudieran afectar de forma significativa al valor de la sociedad o del grupo y, en su caso, verificación de los mismos.
- e) Evaluación de la razonabilidad de los datos contenidos en el informe elaborado por los Administradores para justificar la propuesta y el tipo de emisión de las acciones, incluyendo la revisión de la documentación que justifique la metodología de valoración y las bases de cálculo. Con este objeto, y dependiendo de las circunstancias aplicables en cada caso, el trabajo del auditor incluirá los siguientes procedimientos:
 - i) Obtención de explicaciones sobre las justificaciones dadas por los Administradores en su informe sobre el interés de la sociedad para suprimir total o parcialmente el derecho de suscripción preferente, así como sobre las personas a las que habrán de atribuirse las nuevas acciones.
 - ii) En el caso de sociedades cotizadas:
 - Estudio de la evolución del valor de cotización de las acciones de la sociedad y determinación del valor de cotización medio de dichas acciones durante el último período de cotización representativo anterior a la fecha del informe especial (el último trimestre, salvo justificación en contrario) y de la última cotización disponible anterior a dicha fecha, como valores indicativos del valor razonable de la sociedad. Esta determinación se realizará a partir de una certificación del organismo bursátil que incluya, además de los indicados valores de cotización y los del período inmediatamente anterior, la frecuencia y volumen de cotización de los períodos objeto de análisis.
 - Constatación de que el valor de emisión propuesto por los Administradores es superior al valor neto patrimonial que resulta de las últimas cuentas anuales o estados financieros auditados de la sociedad, consolidadas en caso de grupos societarios, una vez tenidas en cuenta las salvedades cuantificadas expresadas en el informe de auditoría. A dichos efectos el valor neto patrimonial se determinará conforme a las reglas contenidas en el Anexo a la presente norma técnica.
 - En su caso, evaluación de los factores expuestos por los Administradores en su informe para justificar que el valor de cotización de la sociedad no representa su valor razonable, así como de los métodos por ellos utilizados para cuantificar su efecto en la determinación del tipo de emisión.
 - iii) Revisión de acuerdos previos entre accionistas u otros terceros que pudieran estar relacionados con la valoración de las acciones.
 - iv) Cuando proceda, consideración de los informes de peritación de activos que hubieran sido realizados por expertos independientes pudiendo solicitar a la sociedad, en caso de considerarlo conveniente, que encargue otros informes alternativos al respecto.
 - v) Cuando fuera aplicable, evaluación de la adecuación de las hipótesis empleadas en las valoraciones confeccionadas a partir de estados financieros presupuestados o flujos netos de tesorería previstos para períodos futuros,

2.5.3. NT INFORME ESPECIAL EXCLUSIÓN DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

de su coherencia con los datos contables históricos, así como del adecuado desarrollo de tales presupuestos o previsiones incluida su corrección aritmética y la razonabilidad de los tipos de descuento utilizados.

- f) Verificación de si el tipo de emisión propuesto por los Administradores se corresponde con el valor razonable de las acciones de la sociedad que se desprende de la información obtenida en los puntos a) a e) precedentes de este apartado 9.
- g) Determinación del valor teórico del derecho preferente de suscripción que se propone suprimir de acuerdo con los siguientes criterios:
 - i. En el caso de sociedades no cotizadas, se calculará y desglosará en el informe especial la dilución que pudiera representar la emisión propuesta con referencia al valor teórico-contable de la sociedad o grupo del que sea cabecera a la fecha de las últimas cuentas anuales o estados financieros auditados disponibles.
 - ii. En el caso de sociedades cotizadas, además de la dilución teórica con respecto al valor teórico-contable de la sociedad, procederá también desglosar en el informe especial la dilución teórica con respecto al valor de cotización de sus acciones con anterioridad a la emisión propuesta.
Este cálculo deberá realizarse con respecto a los dos momentos previos a la emisión que se indican a continuación:
 - Cotización media del último período de cotización representativo anterior a la fecha del informe especial. Salvo justificación en contrario, este período se entenderá referido a la cotización media del trimestre precedente.
 - Última cotización disponible anterior a la fecha del informe especial.Si el valor teórico por acción del derecho de suscripción resultante de la aplicación de los cálculos anteriores no arrojará una cifra positiva, se entenderá que no existe dilución a los efectos de la presente norma técnica, en cuyo caso se manifestará este hecho en el informe sin que sea necesario indicar valor alguno en el mismo.
- h) Obtención de una carta de manifestaciones de los Administradores de la sociedad en la que se comunique al auditor que han puesto en su conocimiento todas las hipótesis, datos e informaciones relevantes, así como los hechos de importancia acaecidos desde la fecha del último informe de auditoría hasta la fecha de emisión del informe especial al que se refiere la presente norma técnica.

CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS APLICABLES A SOCIEDADES COTIZADAS, QUE EMITAN A VALOR DISTINTO DEL DE MERCADO

10. Las sociedades admitidas a cotización en un mercado secundario oficial podrán, en aplicación de lo dispuesto en el segundo inciso del apartado 1 c). del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹¹, emitir acciones a cualquier precio distinto de su valor de mercado, siempre que supere el valor neto patri-

¹¹ Ver TRLSC art. 505.

monial. En el supuesto de que una sociedad cotizada optara por emitir las acciones a un precio distinto del de mercado (que salvo justificación en contrario se presumirá referido a su cotización bursátil) pero superior al valor neto patrimonial, los procedimientos que habrá de aplicar el auditor serán los siguientes:

- a) Obtención del informe de auditoría de las cuentas anuales de la sociedad o grupo, correspondientes al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la convocatoria de la Junta en la que se decida la ampliación de capital, emitido por el auditor de cuentas de la sociedad o, si fueran de fecha más reciente, de los últimos estados financieros auditados.
No obstante, la ley establece que en este supuesto la fecha de cierre de las citadas cuentas anuales o estados financieros auditados no puede diferir en más de seis meses de la fecha de la Junta de Accionistas que vaya a aprobar la ampliación, por lo que de darse esta circunstancia deberá solicitar y obtener unos estados financieros comprendidos en dicho plazo que hubieran sido auditados por el auditor de cuentas de la sociedad.
- b) Consideración, en su caso, del efecto que pudieran tener las salvedades puestas de manifiesto en el último informe de auditoría emitido por el auditor de cuentas de la sociedad.
- c) Obtención de la última información financiera no auditada comunicada a la CNMV, en tanto estuviera referida a una fecha posterior a la de las últimas cuentas anuales o estados financieros disponibles auditados.
- d) Solicitud y obtención de una confirmación del auditor de cuentas de la sociedad acerca de si, como consecuencia de su función como tal, hubiera tenido conocimiento con posterioridad a la emisión de su último informe de auditoría de algún hecho o factor que pudiera afectar de forma significativa a la situación económico-patrimonial de la sociedad o del grupo.
- e) Formulación de preguntas a la Dirección de la sociedad sobre los hechos de importancia que pudieran afectar de forma significativa al valor de la sociedad o del grupo y, en su caso, verificación de los mismos.
- f) En el caso en el que como consecuencia de la realización de los procedimientos incluidos en los apartados anteriores el auditor nombrado por el Registro Mercantil para la realización del informe especial llegara a la conclusión de que se han realizado operaciones significativas entre la fecha de las últimas cuentas anuales o estados financieros auditados y la fecha de realización del trabajo para la emisión del informe especial o se hubiesen puesto de manifiesto hechos que pudieran afectar significativamente a la situación económico-patrimonial de la sociedad, el auditor deberá requerir a la sociedad para que solicite a su auditor de cuentas la realización de una auditoría de unos estados financieros intermedios más recientes que incluyan dichas operaciones y/o hechos significativos, a efectos de poder emitir su informe especial adecuadamente.
- g) Constatación de que el valor de emisión propuesto por los Administradores es superior al valor neto patrimonial que resulta de las últimas cuentas anuales o estados financieros auditados de la sociedad, consolidados en caso de grupos

2.5.3. NT INFORME ESPECIAL EXCLUSIÓN DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

societarios, una vez tenidas en cuenta las salvedades cuantificadas expresadas en el informe de auditoría. Asimismo, cuando sea aplicable realización de una constatación similar en relación a la información no auditada comunicada a la Comisión Nacional del Mercado de Valores que se menciona en el apartado c) anterior. A dichos efectos el valor neto patrimonial se determinará conforme a las reglas contenidas en el Anexo a la presente norma técnica, es decir, se corregirán los fondos propios, exclusivamente, en la cuantía de las acciones propias y de las salvedades cuantificadas en el último informe de auditoría disponible.

- h) Evaluación de la razonabilidad de los datos contenidos en el informe elaborado por los administradores para justificar la propuesta incluyendo la revisión de la documentación que la justifique. Con este objeto, y dependiendo de las circunstancias aplicables en cada caso, el trabajo del auditor incluirá los siguientes procedimientos:
- i) Obtención de explicaciones sobre las justificaciones dadas por los Administradores en su informe sobre el interés de la sociedad para suprimir total o parcialmente el derecho de suscripción preferente, así como sobre las personas a las que habrán de atribuirse las nuevas acciones.
 - i) Revisión de acuerdos previos entre accionistas u otros terceros que pudieran estar relacionados con la valoración de acciones.
 - ii) Estudio de la evolución del valor de cotización de las acciones de la sociedad y determinación del valor de cotización medio de dichas acciones durante el último período de cotización representativo anterior a la fecha del informe especial (el último trimestre, salvo justificación en contrario) y de la última cotización disponible anterior a dicha fecha, como valores indicativos del valor razonable de la sociedad. Esta determinación se realizará a partir de una certificación del organismo bursátil que incluya, además de los indicados valores de cotización y los del período inmediatamente anterior, la frecuencia y volumen de cotización de los períodos objeto de análisis.
- j) Determinación del valor teórico del derecho preferente de suscripción que se propone suprimir, tanto con respecto al valor teórico-contable como al valor de cotización medio del último período representativo y al último valor de cotización anteriores a la fecha del informe especial.

Si el valor teórico por acción del derecho de suscripción resultante de la aplicación de los cálculos anteriores no arrojará una cifra positiva, se entenderá que no existe dilución a los efectos de la presente norma técnica, en cuyo caso se manifestará este hecho en el informe sin que sea necesario indicar valor alguno en el mismo.
- k) Obtención de una carta de manifestaciones de los Administradores de la sociedad en la que se comunique al auditor que han puesto en su conocimiento todas las hipótesis, datos e informaciones relevantes, así como los hechos de importancia acaecidos desde la fecha del último informe de auditoría hasta la fecha de emisión del informe especial al que se refiere la presente norma técnica.

CONTENIDO DEL INFORME ESPECIAL

11. El informe especial a emitir por el auditor, objeto de esta norma, y en su calidad de experto independiente, ha de incluir lo siguiente:

- a) Una introducción.
- b) Una descripción de las características y condicionantes de la emisión de acciones con exclusión del derecho de suscripción preferente.
- c) Una referencia al informe adjunto de los Administradores en el que se justifica la propuesta y el tipo de emisión de las acciones, haciendo especial mención, si el auditor lo considera oportuno, a las hipótesis más significativas en él descritas.
- d) Una referencia al informe de auditoría de cuentas (consolidadas, en su caso) de la Sociedad, con indicación expresa del nombre de auditor, naturaleza de la opinión y transcripción de las salvedades, si las hubiera, contenidas en dicho informe.
- e) Una descripción del trabajo realizado.
- f) En el caso de que se hubiese puesto de manifiesto algún error, limitación al alcance del trabajo realizado o incertidumbre, descripción de las objeciones existentes y, cuando hubiera sido cuantificado, del potencial impacto en la conclusión.
- g) Una conclusión sobre el valor razonable de las acciones de la sociedad, sobre el valor teórico de los derechos de suscripción preferente cuyo ejercicio se propone suprimir y sobre la razonabilidad de los datos incluidos en el informe de los Administradores.
- h) En el supuesto de sociedades admitidas a cotización en un mercado oficial que optaran por emitir las acciones al precio de mercado, será necesario manifestar, además, que el tipo de emisión propuesto supera al resultante del valor neto patrimonial calculado a la última fecha de la que se disponga información financiera auditada. De tratarse de sociedades dominantes de un grupo de sociedades, se utilizará el concepto de grupo en la determinación del correspondiente importe.
- i) En el supuesto de sociedades cotizadas que optaran por emitir las acciones a un precio distinto del de mercado pero superior al valor neto patrimonial, será asimismo necesario realizar la manifestación requerida en el punto h) anterior. Además, en el caso particular de existir información financiera no auditada más reciente comunicada a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de la que resultase un valor neto patrimonial por acción superior al tipo de emisión propuesto, se deberá indicar esta circunstancia en el informe.
- j) En el caso de una sociedad cotizada podría ser que el valor razonable de las acciones (referido a su cotización bursátil) fuese inferior a su valor neto patrimonial. En este caso, el auditor deberá mencionar esta circunstancia en el informe especial
- k) Una restricción a la utilización del informe para fines distintos del previsto en el artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹².

¹² En la actualidad arts. 308, 417 y 504 del TRLSC.

12. A continuación se presentan en el anexo adjunto tres ejemplos base normalizados de informe especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹³.

- Modelo normal, aplicable a todo tipo de sociedades, incluyendo las cotizadas que emitan con referencia al valor de cotización (primer inciso del artículo 159.1.c))¹⁴.
- Modelo para sociedades cotizadas cuando el precio de emisión es distinto del de mercado y superior al valor neto patrimonial (segundo inciso del artículo 159.1.c))¹⁵.
- Modelo para sociedades cotizadas cuando la Junta General de Accionistas ha delegado en los Administradores la ampliación con exclusión del derecho de suscripción (artículo 159.2)¹⁶.

13. En el supuesto particular de que los Administradores de la Sociedad propongan unos tipos máximo y mínimo de emisión de las nuevas acciones, el auditor referirá sus conclusiones en el informe especial al tipo mínimo de emisión, en cuanto éste podría suponer una mayor dilución del valor de las acciones en circulación con anterioridad a la emisión propuesta.

14. Cuando el auditor concluya que el tipo de emisión propuesto no representa el valor razonable de las acciones de la Sociedad o que los datos contenidos en el informe de los Administradores, para justificar la propuesta y el tipo de emisión de las acciones, no están adecuadamente documentados o expuestos, conforme a lo establecido en el artículo 159, deberá modificar el contenido de la última sección del informe especial, indicando sus objeciones mediante las fórmulas *«excepto por»*, *«no se corresponde con el valor razonable»*, o *«...los datos contenidos en el informe de los Administradores no están adecuadamente documentados o expuestos»* y explicando las razones de su discrepancia en el mismo párrafo o en un párrafo independiente.

15. Igualmente, en el caso de que el auditor no hubiese podido aplicar la totalidad de los procedimientos contemplados en esta norma técnica, o los Administradores no hubieran facilitado la totalidad de la información a que en ella se hace referencia, incluida la mencionada en el párrafo 5, el auditor detallará dichas limitaciones en su informe especial, indicando sus objeciones mediante la expresión *«excepto por el efecto que pudiera haberse puesto de manifiesto si no hubiésemos tenido la limitación ...»*.

Además, si el auditor concluyese que de la información obtenida se deducen posibles efectos significativos que no pudieran ser objeto de cuantificación razonable, el auditor las detallará mediante la expresión *«excepto por el efecto que pudiera derivarse del asunto mencionado en.....»*.

Si las limitaciones o incertidumbres no cuantificadas fuesen de suma importancia, el auditor deberá indicar en su informe que no puede emitir su juicio profesional sobre el tipo de emisión propuesto.

¹³ En la actualidad arts. 308, 417 y 504 del TRLSC.

¹⁴ En la actualidad arts. 308, segundo inciso.

¹⁵ En la actualidad arts. 308, primer inciso.

¹⁶ En la actualidad arts. 308, tercer inciso.

MODELO GENERAL

(primer inciso del artículo 159.1.c))¹⁷

Informe especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas

A los Accionistas de...:

A los fines previstos en el artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹⁸, y de acuerdo con el encargo recibido de.... (la Sociedad) por designación del Registro Mercantil, emitimos el presente informe especial sobre el aumento de capital social en..... euros, mediante la emisión de... (*número*) acciones ordinarias con exclusión del derecho de suscripción preferente, acompañado del informe adjunto de los Administradores que se someterá a la aprobación de la Junta General Ordinaria/Extraordinaria de accionistas.

Los Administradores de la Sociedad han elaborado el informe adjunto, en el que se justifica detalladamente la propuesta y el tipo de emisión de las acciones, con indicación de las personas a las que éstas habrán de atribuirse, así como la naturaleza de las aportaciones. La legislación requiere que esta emisión de acciones se realice a su valor razonable. En una valoración de acciones sólo puede hablarse de aproximaciones o juicios estimativos sobre el valor razonable, que puede depender en alto grado de evaluaciones subjetivas sobre aspectos muy variados del negocio (1).

Nuestra responsabilidad es emitir un juicio profesional, como expertos independientes, sobre el valor razonable de las acciones de la sociedad, sobre el valor teórico de los derechos de suscripción preferente cuyo ejercicio se propone suprimir y sobre la razonabilidad de los datos contenidos en el informe de los Administradores. Nuestro trabajo ha sido realizado de acuerdo con la norma técnica sobre elaboración del informe especial sobre exclusión de derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹⁹.

La información contable utilizada en el presente trabajo ha sido obtenida de las cuentas anuales (consolidadas) del ejercicio terminado el..... de....de 20XX (*o en los estados financieros intermedios (consolidados) al... de...de 20*), las cuales fueron auditados por... (*indíquese el nombre del auditor, la naturaleza de la opinión, y, en su caso, una transcripción íntegra de las salvedades incluidas en el mismo*).

De acuerdo con la citada norma técnica sobre elaboración de este informe especial, nuestro trabajo ha consistido en la aplicación de los siguientes procedimientos:

- a) Obtención del informe de auditoría arriba citado referido a las cuentas anuales (*o estados financieros*) de la Sociedad (*o consolidados del Grupo*) del ejercicio (período) terminado el... de... de 20XX (*y consideración del efecto de las salvedades contenidas en el mismo*).
- b) Obtención de información del auditor de cuentas de la Sociedad sobre eventuales hechos o factores significativos con respecto a la situación económico- patrimonial de la Sociedad (Grupo) que hubiera conocido con posterioridad a la emisión del último informe de auditoría que nos ha sido facilitado.
- c) Formulación de preguntas a la Dirección de la Sociedad sobre los hechos de importancia que pudieran afectar de forma significativa al valor de la Sociedad (o Grupo) y, en su caso, verificación de los mismos.

¹⁷ En la actualidad arts. 308, segundo inciso.

¹⁸ Sustituir por el nuevo artículo que corresponda en el TRLSC.

¹⁹ Sustituir por el nuevo artículo que corresponda en el TRLSC.

2.5.3. NT INFORME ESPECIAL EXCLUSIÓN DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

- d) Estudio de la evolución del valor de cotización de las acciones de la sociedad y determinación del valor de cotización medio de dichas acciones durante el último período de cotización representativo anterior a la fecha del informe especial (el último trimestre, salvo justificación en contrario) y de la última cotización disponible anterior a dicha fecha, como valores indicativos del valor razonable de la sociedad. Esta determinación se realizó a partir de una certificación del organismo bursátil que incluye, además de los indicados valores de cotización y los del período inmediatamente anterior, la frecuencia y volumen de cotización de los períodos objeto de análisis (2).
- e) Constatación de que el valor de emisión propuesto por los Administradores es superior al valor neto patrimonial que resulta de las últimas cuentas anuales o estados financieros auditados de la sociedad, consolidados en caso de grupos societarios, una vez tenidas en cuenta las salvedades cuantificadas expresadas en el informe de auditoría. (2)
- f) Estimación del valor razonable de las acciones de la Sociedad y verificación de si el tipo de emisión propuesto por los Administradores se corresponde con el valor razonable de las acciones de la sociedad que se desprende de la información obtenida en los puntos anteriores.
- g) Evaluación de la razonabilidad de los datos contenidos en el informe elaborado por los Administradores que justifica la propuesta y el tipo de emisión de las acciones, incluyendo la revisión de la documentación que justifica la metodología de valoración y las bases de cálculo.
- h) Determinación del valor teórico de los derechos de suscripción preferente cuyo ejercicio se propone suprimir, calculado con referencia [tanto al valor de cotización como (2)] al valor teórico contable de la Sociedad (Grupo).
- i) Obtención de una carta de manifestaciones de los Administradores de la Sociedad en la que nos comunican que han puesto en nuestro conocimiento todas las hipótesis, datos e informaciones relevantes.

El informe elaborado por los Administradores propone que el tipo de emisión de las nuevas acciones para su suscripción por... *(identifíquense las personas físicas o jurídicas a las que habrán de atribuirse las acciones)* sea... *(inclúyase un resumen de los valores propuestos en el informe de los Administradores)*.

Teniendo en cuenta todo lo indicado anteriormente, en nuestro juicio profesional como expertos independientes (3):

- Los datos contenidos en el informe de los Administradores de la Sociedad para justificar su propuesta son razonables por estar adecuadamente documentados y expuestos.
- El tipo (4) de emisión de... euros por acción, propuesto por los Administradores a la aprobación de la Junta General Ordinaria/Extraordinaria de Accionistas, se corresponde con el valor razonable de las acciones de la Sociedad estimado a partir de la información antes indicada. [Asimismo, dicho tipo de emisión es superior al valor neto patrimonial (consolidado) al... de...de 20XX de las acciones de la Sociedad (2)]

Asimismo (5), a continuación presentamos el valor teórico de los derechos de suscripción preferente cuyo ejercicio se propone suprimir derivado (,respectivamente, del valor de cotización de la Sociedad durante el ... *(trimestre u otro período de cotización representativa contemplado en el cálculo)* terminado en ... de de 20XX y al ... de ... de 20XX *(fecha de la última cotización disponible anterior a la fecha de este informe especial)* y (del valor teórico-patrimonial de la Sociedad *(del Grupo)* según las cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado en *(de los estados financieros intermedios al)* ... de de 20XX, auditadas/os por otros auditores.

La dilución por acción en circulación, expresada en euros por acción, es la siguiente:

	Valor en euros
Sobre valores de cotización (2):	
Del ... (período) terminado en ...de ...de 20XX	UUU,UU
Al ... de ...de 20XX	WWW,WW
Sobre valor teórico-contable auditado al ... de ... de 20XX	ZZZ,ZZ

Con este informe especial se da cumplimiento a lo establecido en el artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas en lo que se refiere al informe de los auditores de cuentas. Este informe no debe ser utilizado para ninguna otra finalidad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

(1) Si el auditor lo considera oportuno, podrá hacer aquí referencia a las hipótesis más significativas descritas en el informe de los Administradores.

(2) Suprímase si la Sociedad no fuera cotizada, por no ser aplicable.

(3) Si el auditor concluyera que el tipo de emisión propuesto no representa el valor razonable de las acciones de la Sociedad o que no resultan adecuados los datos, la documentación o la exposición realizada en el informe de los Administradores, actuará de acuerdo con lo previsto en el apartado 14 de la norma.

Asimismo, si el auditor se encontrara con limitaciones al alcance de su trabajo o con incertidumbres, actuará de acuerdo con lo previsto en el apartado 15 de la norma técnica.

En el caso de que las citadas limitaciones o incertidumbres fueran de suma importancia, la redacción de este párrafo sería la siguiente:

«Teniendo en cuenta todo lo indicado anteriormente, no podemos emitir nuestro juicio profesional sobre el tipo de emisión de...euros por acción, propuesto por los Administradores a la aprobación de la Junta General Ordinaria/Extraordinaria de Accionistas»

(4) Añádase el calificativo de «mínimo» al tipo de emisión cuando la propuesta de los Administradores incluyera una horquilla de valores entre un tipo mínimo y otro máximo.

(5) En el caso de que el valor teórico por acción del derecho de suscripción, resultante de la aplicación de la fórmula no fuera positivo, se complementará o sustituirá este párrafo y el cuadro siguiente por el siguiente párrafo:

«El tipo de emisión propuesto no produce efecto dilución teórico [ni sobre el valor de cotización por acción del periodo terminado el... de... de 20XX y al de...de... 20XX, ni] sobre el valor teórico contable auditado al de de 20XX».

MODELO PARA SOCIEDADES COTIZADAS CUANDO EL PRECIO DE EMISION ES DISTINTO DEL DE MERCADO Y SUPERIOR AL VALOR NETO PATRIMONIAL
(segundo inciso del artículo 159.1. c)²⁰

Informe especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas

A los Accionistas de...:

A los fines previstos en el artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas²¹, y de acuerdo con el encargo recibido de... (la Sociedad) por designación del Registro Mercantil, emitimos el presente informe especial sobre el aumento del capital social en..... euros, mediante la emisión de... (número) acciones ordinarias con exclusión del derecho de suscripción preferente, acompañado del informe adjunto de los Administradores que se someterá a la aprobación de la Junta General Ordinaria/Extraordinaria de accionistas.

Los Administradores de la Sociedad han elaborado el informe adjunto, en el que se justifica detalladamente la propuesta y el tipo de emisión de las acciones, con indicación de las personas a las que éstas habrán de atribuirse, así como la naturaleza de las aportaciones (1).

Conforme a lo previsto en el segundo inciso del párrafo 1 c) del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en el supuesto de sociedades cotizadas, la Junta de Accionistas podrá acordar la emisión de nuevas acciones a cualquier precio, siempre que sea superior al valor neto patrimonial de éstas, pudiendo limitarse a establecer el procedimiento para su determinación. Acogiéndose a esta disposición, el informe elaborado por los Administradores propone que el tipo de emisión de las nuevas acciones para su suscripción por... (*identifíquense las personas físicas o jurídicas a las que habrán de atribuirse las acciones*) sea... (*inclúyase un resumen de los valores propuestos en el informe de los Administradores*).

Nuestra responsabilidad es emitir un juicio profesional, como expertos independientes sobre el valor razonable de las acciones de la sociedad, sobre si el precio de emisión propuesto es superior al valor neto patrimonial de las acciones de la Sociedad, así como sobre el valor teórico de los derechos de suscripción preferente cuyo ejercicio se propone suprimir y sobre la razonabilidad de los datos contenidos en el informe de los Administradores. Nuestro trabajo ha sido realizado de acuerdo con la norma técnica sobre elaboración del informe especial sobre exclusión de derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas²².

La información contable utilizada en el presente trabajo ha sido obtenida de las cuentas anuales (consolidadas) del ejercicio terminado el... de...de 20xx (*o en los estados financieros intermedios (consolidados) a... de...de 20XX*), los cuales fueron auditadas por... (*indíquese el nombre del auditor, la naturaleza de la opinión y, en su caso, una transcripción íntegra de las salvedades incluidas en el mismo*).

De acuerdo con la citada norma técnica sobre elaboración del informe especial, nuestro trabajo ha consistido en la aplicación de los siguientes procedimientos:

- a) Obtención del informe de auditoría arriba citado referido a las cuentas anuales (*o estados financieros*) de la Sociedad (*o consolidados del Grupo*) del ejercicio (*período*) terminado el... de... de 20XX (*y consideración del efecto de las salvedades contenidas en el mismo*).

²⁰ En la actualidad arts. 308, primer inciso.

²¹ Sustituir por el nuevo artículo que corresponda en el TRLSC.

²² Sustituir por el nuevo artículo que corresponda en el TRLSC.

2.5.3. NT INFORME ESPECIAL EXCLUSIÓN DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

- b) Obtención de información del auditor de cuentas de la Sociedad sobre eventuales hechos o factores significativos con respecto a la situación económico- patrimonial de la Sociedad (*Grupo*) que hubiera conocido con posterioridad a la emisión del último informe de auditoría que nos ha sido facilitado.
- c) Formulación de preguntas a la Dirección de la Sociedad sobre los hechos de importancia que pudieran afectar de forma significativa al valor neto patrimonial de la Sociedad (*o Grupo*) y, en su caso, verificación de los mismos.
- d) Constatación del valor neto patrimonial que resulta de las cuentas anuales (*consolidadas*) del último ejercicio (*de los estados financieros intermedios (consolidados) a... de... de 20XX*), una vez tenidas en cuenta las salvedades cuantificadas expresadas en el informe de auditoría. [, así como del valor neto patrimonial (consolidado) no auditado que resulta de la última comunicación de información financiera a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.]
- e) Evaluación de la razonabilidad de los datos contenidos en el informe elaborado por los Administradores para justificar la propuesta, incluyendo la revisión de la documentación que la justifica.
- f) Estudio de la evolución del valor de cotización de las acciones de la sociedad y determinación del valor de cotización medio de dichas acciones durante el último período de cotización representativo anterior a la fecha del informe especial (el último trimestre, salvo justificación en contrario) y de la última cotización disponible anterior a dicha fecha, como valores indicativos del valor razonable de la sociedad. Esta determinación se realizó a partir de una certificación del organismo bursátil que incluye, además de los indicados valores de cotización y los del período inmediatamente anterior, la frecuencia y volumen de cotización de los períodos objeto de análisis.
- g) Determinación del valor teórico de los derechos de suscripción preferente cuyo ejercicio se propone suprimir, calculado con referencia tanto al valor de cotización como al valor teórico contable de la Sociedad (*Grupo*).
- h) Obtención de una carta de manifestaciones de los Administradores de la Sociedad en la que nos comunican que han puesto en nuestro conocimiento todas las hipótesis, datos o informaciones relevantes, así como los hechos posteriores de importancia.

Teniendo en cuenta todo lo indicado anteriormente, en nuestro juicio profesional, como expertos independientes (2):

- En el caso de una sociedad cotizada, el valor razonable se entiende como el valor de mercado y éste se presume, salvo que se justifique lo contrario, referido a su cotización bursátil. La cotización por acción, según certificación del correspondiente organismo bursátil ha sido la siguiente:
- Valor de cotización por acción
- Periodo de cotización (euros)
- Media del (periodo) terminado en... (*)
- Al... (*)
- (*)Fecha más próxima posible a la de este informe especial
- Los datos contenidos en el informe de los Administradores de la Sociedad para justificar su propuesta son razonables por estar adecuadamente documentados y expuestos.
- El tipo (3) de emisión de... euros por acción, propuesto por los Administradores a la aprobación de la Junta General Ordinaria/Extraordinaria de Accionistas, es superior al valor neto patrimonial (*consolidado*) de las acciones de la Sociedad actualmente en circulación, que asciende a... euros por acción al... de... de... 20XX (4). (5)

Asimismo (6), a continuación presentamos el valor teórico de los derechos de suscripción preferente cuyo ejercicio se propone suprimir derivado, respectivamente, del valor de cotización

2.5.3. NT INFORME ESPECIAL EXCLUSIÓN DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

de la Sociedad durante el ... (*trimestre u otro período de cotización representativa contemplado en el cálculo*) terminado en ... de ... de 20XX y al ... de ... de 20XX (*fecha de la última cotización disponible anterior a la fecha de este informe especial*) y del valor teórico-patrimonial de la Sociedad (*del Grupo*) según las cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado en (*de los estados financieros intermedios al*) ... de ... de 20XX, auditadas/os por otros auditores.

La dilución por acción en circulación, expresada en euros por acción, es la siguiente:

	Valor en euros
Sobre valores de cotización:	
Del ... (período) terminado en ...de ...de 20XX	UUU,UU
Al ... de ...de 20XX	WWW,WW
Sobre valor teórico-contable auditado al ... de ... de 20XX	ZZZ,ZZ

Con este informe especial se da cumplimiento a lo establecido en el artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas²³, en lo que se refiere al informe de los auditores de cuentas. Este informe no debe ser utilizado para ninguna otra finalidad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

(1) Si el auditor lo considera oportuno, podrá hacer aquí referencia a las hipótesis más significativas descritas en el informe de los Administradores.

(2) Si el auditor concluyera que el tipo de emisión propuesto es inferior al valor neto patrimonial de las acciones de la Sociedad o que no resultan adecuados los datos, la documentación o la exposición realizada en el informe de los Administradores, actuará de acuerdo con lo previsto en el apartado 14 de la norma.

Asimismo, si el auditor se encontrara con limitaciones al alcance de su trabajo o con incertidumbres, actuará de acuerdo con lo previsto en el apartado 15 de la Norma.

En el caso de que las citadas limitaciones o incertidumbres fueran de suma importancia, la redacción de este párrafo sería la siguiente:

«Teniendo en cuenta todo lo indicado anteriormente, no podemos emitir nuestro juicio profesional sobre el tipo de emisión de...euros por acción, propuesto por los Administradores a la aprobación de la Junta General Ordinaria/Extraordinaria de Accionistas»

(3) Añádase el calificativo de «mínimo» al tipo de emisión cuando la propuesta de los Administradores incluyera una horquilla de valores entre un tipo mínimo y otro máximo.

(4) Si, conforme a lo indicado en el apartado 10 g) de la norma técnica, se dispone de información financiera más reciente no auditada comunicada a la CNMV, y de la misma resulta un valor neto patrimonial por acción superior al tipo de emisión propuesto se deberá incluir la siguiente frase:

«El citado tipo de emisión es inferior al que resultaría de utilizar el valor neto patrimonial (consolidado) no auditado al..., fecha a la que se refiere la última comunicación de información financiera a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.»

²³ Sustituir por el nuevo artículo que corresponda en el TRLSC.

2.5.3. NT INFORME ESPECIAL EXCLUSIÓN DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

(5) *En el supuesto en el que el valor razonable de las acciones (referido a su cotización bursátil) sea inferior al valor neto patrimonial, véase apartado 11 j) de la Norma, este párrafo se redactará como sigue:*

«El tipo (3) de emisión de... euros por acción, propuesto por los Administradores a la aprobación de la Junta General Ordinaria/Extraordinaria de Accionistas, es superior al valor neto patrimonial (consolidado) de las acciones de la Sociedad actualmente en circulación, que asciende a... euros por acción al... de... de... 20XX (4). Asimismo, el citado tipo de emisión es superior al valor razonable (referido a su cotización bursátil).».

(6) *En el caso de que el valor teórico por acción del derecho de suscripción, resultante de la aplicación de la fórmula no fuera positivo, se complementará o sustituirá este párrafo y el cuadro siguiente por el siguiente párrafo:*

«El tipo de emisión propuesto no produce efecto dilución teórico [ni sobre el valor de cotización por acción del periodo terminado el de...de... 20XX y al de...de...20XX, ni] sobre el valor teórico contable auditado al de de 20XX».

MODELO PARA SOCIEDADES COTIZADAS CUANDO LA JUNTA GENERAL DE ACCIONISTAS HA DELEGADO LA AMPLIACION EN LOS ADMINISTRADORES (Artículo 159.2)²⁴

Informe especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas

A los Accionistas de...:

A los fines previstos en el artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas²⁵, y de acuerdo con el encargo recibido de... (la Sociedad) por designación del Registro Mercantil, emitimos el presente informe especial sobre el aumento de capital social en..... euros, mediante la emisión de... (número) acciones ordinarias con exclusión del derecho de suscripción preferente, acompañado del informe adjunto de los Administradores que serán puestos a disposición de los accionistas y comunicados a la Junta General Ordinaria/Extraordinaria de accionistas que se celebre tras el acuerdo de ampliación.

La Junta General de Accionistas acordó con fecha..., delegar en los Administradores la facultad de aumentar el capital social conforme a lo establecido en el apartado 1,b) del artículo 153²⁶, siempre que el valor nominal de las acciones a emitir, más, en su caso, el importe de la prima de emisión, se corresponda con el valor razonable que resulte del informe de los auditores nombrados por el Registro Mercantil a instancia de los Administradores a tal fin.

En virtud de tal delegación los Administradores de la Sociedad han elaborado el informe adjunto, en el que se justifica detalladamente la propuesta y el tipo de emisión de las acciones, con indicación de las personas a las que éstas habrán de atribuirse, así como la naturaleza de las aportaciones. La legislación requiere que esta emisión de acciones se realice a su valor razonable. En una valoración de acciones sólo puede hablarse de aproximaciones o juicios estimativos sobre el valor razonable, que puede depender en alto grado de evaluaciones subjetivas sobre aspectos muy variados del negocio (1).

²⁴ En la actualidad arts. 308, tercer inciso.

²⁵ Sustituir por el nuevo artículo que corresponda en el TRLSC.

²⁶ Ver TRLSA, art. 505.

2.5.3. NT INFORME ESPECIAL EXCLUSIÓN DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

Nuestra responsabilidad es emitir un juicio profesional, como expertos independientes, sobre el valor razonable de las acciones de la sociedad, sobre el valor teórico de los derechos de suscripción preferente cuyo ejercicio se suprime y sobre la razonabilidad de los datos contenidos en el informe de los Administradores. Nuestro trabajo ha sido realizado de acuerdo con la norma técnica sobre elaboración del informe especial sobre exclusión de derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

La información contable utilizada en el presente trabajo ha sido obtenida de las cuentas anuales (consolidadas) del ejercicio terminado el..... de....de 20XX (*o en los estados financieros intermedios (consolidados) al... de...de 20*), los cuales fueron auditados por... (*indíquese el nombre del auditor, la naturaleza de la opinión, y, en su caso, una transcripción íntegra de las salvedades incluidas en el mismo*).

De acuerdo con la citada norma técnica sobre elaboración de este informe especial, nuestro trabajo ha consistido en la aplicación de los siguientes procedimientos:

- a) Obtención del informe de auditoría arriba citado referido a las cuentas anuales (*o estados financieros*) de la Sociedad (*o consolidados del Grupo*) del ejercicio (*período*) terminado el... de... de 20XX (*y consideración del efecto de las salvedades contenidas en el mismo*).
- b) Obtención de información del auditor de cuentas de la Sociedad sobre eventuales hechos o factores significativos con respecto a la situación económico- patrimonial de la Sociedad (*Grupo*) que hubiera conocido con posterioridad a la emisión del último informe de auditoría que nos ha sido facilitado.
- c) Formulación de preguntas a la Dirección de la Sociedad sobre los hechos de importancia que pudieran afectar de forma significativa al valor de la Sociedad (*o Grupo*) y, en su caso, verificación de los mismos.
- d) Estudio de la evolución del valor de cotización de las acciones de la sociedad y determinación del valor de cotización medio de dichas acciones durante el último período de cotización representativo anterior a la fecha del informe especial (el último trimestre, salvo justificación en contrario) y de la última cotización disponible anterior a dicha fecha, como valores indicativos del valor razonable de la sociedad. Esta determinación se realizó a partir de una certificación del organismo bursátil que incluye, además de los indicados valores de cotización y los del período inmediatamente anterior, la frecuencia y volumen de cotización de los períodos objeto de análisis.
- e) Constatación de que el valor de emisión propuesto por los Administradores es superior al valor neto patrimonial que resulta de las últimas cuentas anuales o estados financieros auditados de la sociedad, consolidados en caso de grupos societarios, una vez tenidas en cuenta las salvedades cuantificadas expresadas en el informe de auditoría.
- f) Estimación del valor razonable de las acciones de la Sociedad y verificación de si el tipo de emisión propuesto por los Administradores se corresponde con el valor razonable de las acciones de la sociedad que se desprende de la información obtenida en los puntos anteriores.
- g) Evaluación de la razonabilidad de los datos contenidos en el informe elaborado por los Administradores que justifica la propuesta y el tipo de emisión de las acciones, incluyendo la revisión de la documentación que justifica la metodología de valoración y las bases de cálculo.
- h) Determinación del valor teórico de los derechos de suscripción preferente cuyo ejercicio se propone suprimir, calculado con referencia [tanto al valor de cotización como (2)] al valor teórico contable de la Sociedad (*Grupo*).
- i) Obtención de una carta de manifestaciones de los Administradores de la Sociedad en la que nos comunican que han puesto en nuestro conocimiento todas las hipótesis, datos e informaciones relevantes.

2.5.3. NT INFORME ESPECIAL EXCLUSIÓN DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

El informe elaborado por los Administradores propone que el tipo de emisión de las nuevas acciones para su suscripción por... *(identifíquense las personas físicas o jurídicas a las que habrán de atribuirse las acciones)* sea... *(inclúyase un resumen de los valores propuestos en el informe de los Administradores)*.

Teniendo en cuenta todo lo indicado anteriormente, en nuestro juicio profesional como expertos independientes (2):

- Los datos contenidos en el informe de los Administradores de la Sociedad para justificar su propuesta son razonables por estar adecuadamente documentados y expuestos.
- El tipo (3) de emisión de... euros por acción, acordado por los Administradores en virtud de la delegación de la Junta General Ordinaria/Extraordinaria de Accionistas, se corresponde con el valor razonable de las acciones de la Sociedad estimado a partir de la información antes indicada. Asimismo, dicho tipo de emisión es superior al valor neto patrimonial (consolidado) de las acciones de la Sociedad, actualmente en circulación al... de...de 20XX.

Asimismo (4) a continuación presentamos el valor teórico de los derechos de suscripción preferente cuyo ejercicio se propone suprimir derivado (,respectivamente, del valor de cotización de la Sociedad durante el ... *(trimestre u otro período de cotización representativa contemplado en el cálculo)* terminado en ... de de 20XX y al ... de ... de 20XX *(fecha de la última cotización disponible anterior a la fecha de este informe especial)* y (1)(del valor teórico-patrimonial de la Sociedad *(del Grupo)* según las cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado en *(de los estados financieros intermedios al)* ... de de 20XX, auditadas/os por otros auditores.

La dilución por acción en circulación, expresada en euros por acción, es la siguiente:

	Valor en euros
Sobre valores de cotización:	
Del ... (período) terminado en ...de ...de 20XX	UUU,UU
Al ... de ...de 20XX	WWW,WW
Sobre valor teórico-contable auditado al ... de ... de 20XX	ZZZ,ZZ

Con este informe especial se da cumplimiento a lo establecido en el artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas²⁷ en lo que se refiere al informe de los auditores de cuentas. Este informe no debe ser utilizado para ninguna otra finalidad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este Informe.

Fecha.

- (1) Si el auditor lo considera oportuno, podrá hacer aquí referencia a las hipótesis más significativas descritas en el informe de los Administradores.
- (2) Si el auditor concluyera que el tipo de emisión propuesto no representa el valor razonable de las acciones de la Sociedad o que no resultan adecuados los datos, la documentación o la exposición realizada en el informe de los Administradores, actuará de acuerdo con lo previsto en el apartado 14 de la norma.

²⁷ Sustituir por el nuevo artículo que corresponda en el TRLSC.

2.5.3. NT INFORME ESPECIAL EXCLUSIÓN DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN

Asimismo, si el auditor se encontrara con limitaciones al alcance de su trabajo o con incertidumbres, actuará de acuerdo con lo previsto en el apartado 15 de la norma técnica.

En el caso de que las citadas limitaciones o incertidumbres fueran de suma importancia, la redacción de este párrafo sería la siguiente:

«Teniendo en cuenta todo lo indicado anteriormente, no podemos emitir nuestro juicio profesional sobre el tipo de emisión de...euros por acción, propuesto por los Administradores a la aprobación de la Junta General Ordinaria/Extraordinaria de Accionistas»

(3) *Añádase el calificativo de «mínimo» al tipo de emisión cuando la propuesta de los Administradores incluyera una horquilla de valores entre un tipo mínimo y otro máximo.*

(4) *En el caso de que el valor teórico por acción del derecho de suscripción, resultante de la aplicación de la fórmula no fuera positivo, se complementará o sustituirá este párrafo y el cuadro siguiente por el siguiente párrafo:*

«El tipo de emisión propuesto no produce efecto dilución teórico [ni sobre el valor de cotización por acción del periodo terminado el de...de— 20XX y al de...de... 20XX, ni] sobre el valor teórico contable auditado al de de 20XX».

ANEXO. GLOSARIO DE TÉRMINOS

Definiciones

A los fines de esta norma, se entiende por:

- **Valor razonable de las acciones:** importe por el que las acciones en circulación con anterioridad a la emisión propuesta pueden ser compradas o vendidas en una fecha cercana entre partes no vinculadas en situaciones distintas a una venta forzada o a una liquidación.
- **Valor neto patrimonial de la sociedad (o grupo):** total de fondos propios (consolidados, en su caso) que figuren en las cuentas anuales o estados financieros a una fecha determinada, con las únicas correcciones siguientes:
 - Se deducirá el importe por el que las acciones propias figuren en el activo (neto, en su caso, de cualquier corrección valorativa que existiera), en la medida en que en cualquier caso representan la parte del patrimonio social entregado a antiguos accionistas para adquirir sus acciones.
 - Se considerará el efecto que en esas cuentas anuales o estados financieros tuvieran las salvedades cuantificadas en el informe de auditoría emitido por el auditor de cuentas de la sociedad o grupo.
- **Valor de cotización en Bolsa:** el precio de las acciones de la sociedad emisora en el mercado secundario más activo para esas acciones, en fechas cercanas a la fecha de referencia.
- **Valor del activo neto real:** valor contable de los fondos propios, corregido por las plusvalías o minusvalías tácitas que pudieran ponerse de manifiesto en los bienes, derechos y obligaciones de la sociedad a la fecha de referencia.
- **Valor de capitalización de resultados:** suma de los resultados operativos futuros esperados de la sociedad durante un periodo determinado, descontados al momento de la evaluación.

- **Valor actual de flujos monetarios:** suma de los valores actualizados, al momento de la evaluación, de todos los flujos netos futuros de tesorería esperados de la sociedad.
- **Valor teórico-contable por acción:** el que resulta de dividir el valor neto patrimonial de la sociedad (o grupo), según se ha definido anteriormente, entre el número de acciones que a la fecha de cálculo se encontraban efectivamente en circulación (es decir, excluidas las acciones propias y sin tener en cuenta otras obligaciones y compromisos contraídos de emisión de acciones, aunque potencialmente pudieran causar un efecto de dilución).
- **Valor teórico de los derechos de suscripción:** diferencia (dilución o sobreprecio) que se pondría de manifiesto con respecto al valor de las acciones en el caso de que la ampliación de capital se llevara finalmente a cabo en los términos propuestos por los Administradores, de acuerdo con la valoración realizada. A los efectos de esta norma, se entiende por:
 - **Dilución con referencia al valor teórico-contable:** diferencia entre el valor teórico por acción antes y después de la ampliación prevista. En la práctica, este valor teórico del derecho de suscripción se determina a través de la aplicación de la siguiente fórmula:

$$D_s = \frac{\text{VTC antes de la ampliación} - \text{VE de las nuevas acciones}}{r + 1}$$

Donde:

D_s = valor teórico por acción del derecho de suscripción

VTC = valor teórico-contable por acción antes de la emisión (deducido el valor de las acciones propias)

VE = valor por acción propuesto por los Administradores para la emisión de nuevas acciones

r = proporción de acciones antiguas con respecto a las nuevas, es decir, nº de acciones antiguas en circulación (excluidas las acciones propias), dividido por el nº de acciones nuevas a emitir

- **Dilución con respecto al valor de cotización de las acciones con anterioridad a la emisión propuesta.** La fórmula a utilizar en este caso es la misma que la presentada en el punto anterior, salvo que se sustituirá el factor VTC por el oportuno valor de cotización previo a la emisión.

3. NORMAS SOBRE EL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC), FORMACIÓN Y EL REGISTRO GENERAL DE AUDITORES DE CUENTAS (ROAC)	1219
3.1. Normas sobre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)	1223
3.1.1. REAL DECRETO 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto y la Estructura Orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOE nº 77 de 31 de marzo de 1989)	1225
3.2. Normas sobre formación	1233
3.2.1. RESOLUCIÓN de 10 de mayo de 1991 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se determinan los criterios generales para la dispensa a que se refiere el artículo 26.2 del reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas de las materias que componen la primera fase del examen de aptitud (BOICAC nº 5/Mayo 1991).....	1235
3.2.2. RESOLUCIÓN de 5 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se sustituye la de 4 de julio de 1.995, y se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores de cuentas organizados por las Universidades al amparo del artículo 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983 de reforma universitaria (hoy regulado en el artículo 34.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades) (BOICAC nº 30/Mayo 1997)	1239
3.2.3. RESOLUCIÓN de 6 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se sustituye la de 5 de julio de 1.995, y se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica impartidos por las Corporaciones de derecho público representativas de auditores, en virtud de lo previsto en el artículo 24 del reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre (BOICAC nº 30/Mayo 1997)	1247
3.2.4. RESOLUCIÓN de 8 de octubre de 2010, del ICAC, por la que se modifican las Resoluciones de 10 de mayo de 1991 y de 5, 6 y 7 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y complementan determinadas condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores, previstos en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, para su homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC nº 83/Septiembre 2010)	1255
3.2.5. RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2012, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen, con carácter general, las condi-	

3. NORMAS INTERNAS SOBRE EL ICAC Y EL ROAC

aciones que deben cumplir los programas de formación teórica de auditores, a que se refiere el artículo 34 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (BOICAC nº 90/Junio 2012)	1265
3.2.6. RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2012, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se regulan los criterios generales de dispensa correspondientes a la realización de los cursos de formación teórica y a la superación de la primera fase del examen a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional, en función de lo establecido en el artículo 36.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (BOICAC nº 90/Junio 2012)	1285
3.2.7. RESOLUCIÓN de 29 de octubre de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan distintos aspectos relacionados con la obligación de realizar formación continuada por parte de los auditores de cuentas (BOICAC nº 91/Septiembre 2012 y BOICAC nº 92/Diciembre 2012, de corrección de errores)	1297
3.3. Normas sobre el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)	1327
3.3.1. 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 auditoría, respectivamente. (BOICAC nº 84/Diciembre 2010)	1329
3.3.2. RESOLUCIÓN de 15 de marzo de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el modelo de solicitud de inscripción en la sección de personas físicas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (BOICAC nº 89/Marzo 2012)	1347
3.3.3. RESOLUCIÓN de 15 de marzo de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el modelo de solicitud de inscripción en la sección de personas jurídicas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (BOICAC nº 89/Marzo 2012)	1351
3.3.4. RESOLUCIÓN de 25 de mayo de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban los modelos de solicitud de inscripción en la sección de auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de terceros países del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (BOICAC nº 90/Junio 2012)	1357
3.3.5 RESOLUCIÓN de 29 de junio de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban los modelos 02 y 03, de información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría, respectivamente (BOICAC nº 90/Junio 2012)	1373
3.4. Tasa de auditoría	1395
3.4.1. REAL DECRETO 181/2003, de 14 de febrero, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas (BOE nº 40 de 15 de febrero de 2003)	1397

3. NORMAS INTERNAS SOBRE EL ICAC Y EL ROAC

- 3.4.2. ORDEN HAC/729/2003, de 28 de marzo, por la que se establecen los supuestos y las condiciones generales para el pago por vía telemática de las tasa que constituyen recursos de la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos (BOE nº 79 de 2 de abril de 2003) ... 1403
- 3.4.3. RESOLUCIÓN de 9 de abril de 2003, del ICAC, por la que se establece la aplicación del procedimiento para la presentación de la autoliquidación y las condiciones para el pago por vía telemática de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOICAC nº 53/Marzo 2003)..... 1417
- 3.4.4. ORDEN ECC/2438/2012, de 1 de octubre, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 44 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (BOE nº 275 de 15 de noviembre de 2012) 1421

3.1. Normas sobre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)	1223
3.1.1. REAL DECRETO 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto y la Estructura Orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOE nº 77 de 31 de marzo de 1989)	1225

3.1.1. Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el estatuto y la estructura orgánica del instituto de contabilidad y auditoría de cuentas.

(versión actualizada)

Este Real Decreto, que se reproduce en su versión actualizada, ha sido configurada a través de las siguientes Normas:

- Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto y la estructura orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOE de 17 de mayo) (BOE núm. 77 de 31 de mayo).
- Real Decreto 1784/2000, de 27 de octubre, por el que se modifica el Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto y la estructura orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (BOE núm. 259 de 28 de octubre de 2000, BOICAC nº 44/Diciembre 2000).
- Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que modifica la ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas en lo que se refiere a los órganos rectores del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOE núm. 313 de 31 de diciembre de 2003).
- Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el régimen simplificado de la contabilidad, que en su disposición adicional primera desarrolla la composición de los órganos colegiados del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOE 50 de 24 de febrero de 2004).

Mediante la ley 62/2003, de 30 de diciembre, se modificó la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas en lo que se refiere a los órganos rectores del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Lo relativo a dichos órganos se encuentra modificado por el art. 29 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y por la disposición adicional 12ª del Reglamento de Auditoría de Cuentas.

Asimismo, el Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, en su disposición adicional primera, desarrolla la composición de los órganos colegiados del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que también ha sido modificada por el art. 29 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y por la disposición adicional 12ª del Reglamento de Auditoría de Cuentas.

La Ley 19/1988, de 12 de julio, crea el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, configurándole como Organismo Autónomo de carácter administrativo y señala en su artículo 22 que con carácter general le corresponden al mismo, además de las funciones que legalmente tiene atribuidas, el control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas regulada en esa Ley y de los auditores de cuentas; del Instituto dependerá el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y ejercerá el control técnico de las auditorías de cuentas en los casos que en dicho artículo se determinan. Las funciones aludidas con carácter general se refieren, en concreto, a la elaboración de normas técnicas de auditoría (artículo 5), a la custodia y gestión del Registro Oficial de Auditores de Cuentas, al establecimiento de normas para la aprobación del conte-

3.1.1. ESTATUTO Y ESTRUCTURA ORGÁNICA DEL ICAC

nido de programas para los exámenes de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, así como autorización para la inscripción en el mismo (artículo 7), al control, vigilancia y custodia de las fianzas a constituir por los auditores de cuentas (artículo 12) y al ejercicio de la potestad sancionadora contemplada en el capítulo III de la Ley, relativo a las infracciones y sanciones. Todas las funciones expresadas tienen relación directa con la auditoría de cuentas, materia fundamental en orden a la fiabilidad de la información contable, a la que se refieren de manera fundamental la cuarta y séptima directiva de la CEE y, de forma especial, respecto a la habilitación de las personas encargadas de la auditoría legal de los estados contables, la directiva 84/253/CEE.

Por otro lado, establece que en este nuevo Organismo se integra el suprimido Instituto de Planificación Contable, asumiendo por tanto todas las competencias que sobre normalización y planificación contable atribuye al suprimido Instituto el Real Decreto 1982/1976, de 24 de agosto.

De cuanto antecede se deduce que al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas le corresponde dos grandes bloques de funciones:

Por una parte, las que se refieren a la normalización contable y, por otra, las que corresponden a la auditoría contable.

En consecuencia, en uso de la autorización contenida en la disposición adicional segunda, apartado quinto de la Ley 19/1988, de 12 de julio, y con el fin de establecer, sin perjuicio de un posterior desarrollado reglamentario de tal texto legal, el Estatuto y la estructura orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con el Consejo de Estado, a propuesta conjunta de los Ministros de Economía y Hacienda y para las Administraciones públicas y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 17 de marzo de 1989, dispongo:

Art. 1º. Naturaleza, clasificación y régimen jurídico

Uno. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, creado por la Ley 19/1988, de 12 de julio, es un Organismo autónomo de la Administración del Estado, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, y clasificado entre los previstos en el artículo 4.1 a) de la Ley General Presupuestaria.

Dos. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que tiene personalidad jurídica, patrimonio propio y capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, se rige por lo establecido en la Ley sobre Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas, de 26 de diciembre de 1958; en el texto refundido de la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988 de 23 de septiembre; en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas; en el presente Real Decreto, y en las demás disposiciones de aplicación a los Organismos autónomos de la Administración del Estado.

Art. 2º. Funciones

Son funciones del Instituto:

- a. La realización de los trabajos técnicos y propuesta del Plan General de Contabilidad adaptado a las Directivas de la Comunidad Económica Europea y a las

3.1.1. ESTATUTO Y ESTRUCTURA ORGÁNICA DEL ICAC

Leyes en que se regulen estas materias, así como la aprobación de las adaptaciones de este Plan a los distintos sectores de la actividad económica.

- b. El establecimiento de los criterios de desarrollo de aquellos puntos del Plan General de Contabilidad y de las adaptaciones sectoriales del mismo que se estimen convenientes para la correcta aplicación de dichas normas que se publicarán en el Boletín del Instituto.
- c. El perfeccionamiento y la actualización permanentes de la planificación contable y de la actividad de auditoría de cuentas, a cuyo fin propondrá al Ministro de Economía y Hacienda las modificaciones legislativas o reglamentarias necesarias para armonizarlas con las disposiciones emanadas de la Comunidad Económica Europea o de acuerdo con el propio progreso contable y de la actividad de auditoría de cuentas.
- d. El control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas regulada en la Ley 19/1988, de 12 de julio, y de los auditores de cuentas, mediante la realización de controles técnicos de las auditorías de cuentas y el ejercicio de la potestad sancionadora aplicable a los auditores de cuentas y a las sociedades de auditorías que regula el capítulo III de la Ley citada.
- e. El establecimiento de un Registro Oficial de Auditores de Cuentas, la autorización para su inscripción en el mismo de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, la creación y mantenimiento del Boletín del Instituto, la determinación de las normas básicas que habrán de seguir los exámenes de aptitud profesional que realicen las Corporaciones profesionales de derecho público, así como la aprobación de las respectivas convocatorias, y el control, vigilancia y custodia de las fianzas a constituir por los auditores de cuentas.
- f. La homologación y publicación, en su caso, de las normas técnicas de auditoría, elaboradas por las Corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen auditoría de cuentas y de acuerdo con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los países de la CEE, así como la elaboración, adaptación o revisión de las mismas normas en el caso de que las referidas Corporaciones no procediesen a efectuar tal elaboración, adaptación o revisión, previo el correspondiente requerimiento por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- g. La realización y promoción de las actividades de investigación, estudio, documentación, difusión y publicación necesarias para el desarrollo y perfeccionamiento de la normalización contable y de la actividad de auditoría de cuentas.
- h. La coordinación y cooperación técnica en materia contable y de auditoría de cuentas, con los Organismos Internacionales, y en particular con la CEE, así como con los nacionales sean Corporaciones de derecho público o asociaciones dedicadas a la investigación. Para el cumplimiento de estas funciones una representación del Instituto, de acuerdo con los Órganos correspondientes del Ministerio de Asuntos Exteriores, asistirá a las reuniones que se convoquen por comisiones o grupos de trabajo especializados en estas materias de los que España forma parte y pertenezcan a organizaciones internacionales gubernamentales.

Art. 3º. *(Lo establecido en este artículo debe entenderse derogado por lo dispuesto en el artículo 29 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas que define el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y sus órganos rectores y que ha sido desarrollado por la Disposición adicional duodécima del vigente Reglamento de Auditoría de Cuentas).*

Art. 4º. El Presidente.

Uno. El Presidente del Instituto, con categoría de Director general, es nombrado y separado por Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 46 y 18.2 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado, para su nombramiento no será preciso que ostente la condición de funcionario.

Dos. Corresponde al Presidente:

1. Ostentar la representación legal del Instituto.
2. La Presidencia del Comité Consultivo del Instituto.
3. La dirección, impulso y coordinación de los servicios del Organismo en orden al cumplimiento de sus funciones.

4. La potestad sancionadora a que se refiere el artículo 15 de la Ley 19/1988, de 12 de julio.

5. Las relaciones internacionales del Instituto, de acuerdo con los órganos correspondientes del Ministerio de Asuntos Exteriores.

6. El ejercicio de las facultades legalmente atribuidas a los Presidentes y Directores de los Organismos autónomos.

7. Desempeñar cuantas otras funciones se le atribuyan por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas o por cualquier otra norma legal o reglamentaria.

Tres. Contra las resoluciones que dicte el Presidente podrá interponerse recurso de alzada ante el Ministerio de Economía y Hacienda, cuya resolución pondrá fin a la vía administrativa.

(Lo dispuesto en este artículo debe entenderse vigente sólo en lo que no se oponga a lo dispuesto en el artículo 29 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas).

Art. 5º. *(Lo establecido en este artículo debe entenderse derogado por lo dispuesto en el artículo 29 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que regula los órganos rectores del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y que ha sido desarrollado por la Disposición adicional duodécima del vigente Reglamento de Auditoría de Cuentas).*

Art. 6º. Estructura Orgánica

Uno. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas contará con las siguientes Unidades, con nivel orgánico de Subdirección General:

- Secretaría General.
- Subdirección General de Normalización y Técnica Contable.

3.1.1. ESTATUTO Y ESTRUCTURA ORGÁNICA DEL ICAC

- Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría.
- Subdirección General de Control Técnico.

Dos. La Secretaría General, dentro de las competencias que el Organismo tiene atribuidas por la Ley 19/1988, de 12 de julio, tendrá a su cargo: El estudio, propuesta y gestión de la política de personal afecto al Organismo autónomo; obtener, ordenar y custodiar el material bibliográfico y documental tanto nacional como extranjero de interés en materia contable, financiera y de auditoría; la gestión de medios materiales, edificios e instalaciones; las funciones de régimen interior, gestión económica, contable, presupuestaria y en general todas aquellas de carácter administrativo, así como la organización y mantenimiento del Registro Oficial de Auditores de Cuentas y publicación del Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

El Registro Oficial de Auditores de Cuentas constará de dos secciones, una referida a personas físicas y otra a Sociedades, y publicará periódicamente la relación actualizada de auditores de cuentas inscritos, con especificación de los nombres y domicilios profesionales de los mismos, así como, en el caso de las Sociedades inscritas, los siguientes extremos:

- Domicilio social.
- Nombre y apellidos de cada uno de los socios, con indicación de quién o quiénes ejerzan las funciones de administración o de dirección.
- Nombre y apellidos de los auditores de cuentas al servicio de la Sociedad.

Tres. A la Subdirección General de Normalización y Técnica Contable le compete realizar los trabajos necesarios referidos a: Elaboración y propuesta del Plan General de Contabilidad adaptado a las Directivas de la Comunidad Económica Europea; adaptación del mismo a los distintos sectores de la actividad económica; análisis y propuesta de la normativa en la que se establezcan principios contables, así como el impulso y desarrollo de la aplicación de éstos y la propuesta de resolución a las consultas que se efectúen sobre normalización contable; desarrollo, actualización y perfeccionamiento de la contabilidad analítica; elaboración de informes sobre las disposiciones que de alguna forma afecten al desarrollo de la contabilidad de la Empresa o al contenido y estructura de las cuentas anuales y, en general, todos los trabajos dirigidos a la actualización y perfeccionamiento de la normalización contable.

Cuatro. A la Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría le corresponderá: Realizar estudios de auditorías; coordinar y promover la selección, formación y perfeccionamiento de los auditores de cuentas que se realice por las Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas y expertos contables o, de forma supletoria, por el propio Instituto; analizar las normas técnicas de auditoría de cuentas que elaboren las Corporaciones de derecho público, con el fin de que estén de acuerdo con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los países de la CEE, proponer al Presidente su publicación en el Boletín del Instituto, así como el requerimiento a estas Corporaciones para que elaboren, adapten o revisen las normas técnicas de auditoría; la elaboración, adaptación o revisión de estas normas cuando las citadas Corporaciones profesionales no atiendan al requerimiento; la instrucción de los expedientes sancionadores a que se refiere el capítulo III de la Ley 19/1988, de 12 de julio, así como someter al Presidente del Instituto la propuesta de resolución del expediente.

Cinco. A la Subdirección General de Control Técnico le compete: El ejercicio de las facultades, que la Ley 19/1988, de 12 de julio, otorga al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en materia de control técnico, concretadas en: Proponer las auditorías de cuentas, que deban ser revisadas por el Instituto, bien porque el superior interés público lo exija, o a instancia de parte legalmente interesada; realizar los trabajos de revisión que se consideren necesarios para el control técnico, directamente o en colaboración con las propias Corporaciones de Derecho Público; la elaboración de los informes de control técnico con especial referencia, en su caso, de las circunstancias que signifiquen incumplimiento de la Ley de Auditoría de Cuentas o de las normas técnicas de auditoría de cuentas.

Art. 7º. Bienes y medios económicos

Los bienes y medios económicos del Instituto son los siguientes:

1. Los bienes o valores que constituyan su patrimonio, así como los productos y rentas del mismo.
2. Las transferencias y subvenciones que anualmente se consignen a su favor en los Presupuestos Generales del Estado y, en particular, en los de otros Organismos autónomos y Entidades públicas.
3. Los ingresos de derecho público o privado que le corresponda percibir y, en especial, los que se produzcan como consecuencia de publicaciones, de cursos o de cualquier otra actividad relacionada con los fines del Instituto.
4. Las subvenciones, aportaciones voluntarias o donaciones que se otorguen en su favor por personas públicas o privadas.
5. Cualesquiera otros recursos económicos, ordinarios o extraordinarios que esté legalmente autorizado a percibir.

DISPOSICION ADICIONAL

Los bienes que estaban afectos al suprimido Instituto de Planificación Contable quedan adscritos al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del modo siguiente:

- a. Los bienes inmuebles en régimen de adscripción, previo cumplimiento de los trámites previstos en la Ley de Patrimonio del Estado.
- b. Las instalaciones, que no formen parte de inmuebles, el mobiliario y el material bibliográfico se integrarán plenamente en el patrimonio propio del nuevo Instituto.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Primera. Las unidades administrativas y puestos de trabajo, con nivel orgánico inferior a la Subdirección General, del extinguido Instituto de Planificación Contable, continúan subsistentes y, en tanto se adopten las medidas de desarrollo procedentes,

3.1.1. ESTATUTO Y ESTRUCTURA ORGÁNICA DEL ICAC

pasan a depender de las distintas unidades básicas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con las funciones atribuidas a cada una de ellas por el presente Real Decreto.

Segunda. En el plazo de cuatro meses, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas elaborará y remitirá al Ministerio de Economía y Hacienda un inventario completo de los bienes que señala la disposición adicional.

DISPOSICION DEROGATORIA

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo establecido en el presente Real Decreto y, de modo expreso, el Real Decreto 1982/1976, de 24 de agosto, de creación del Instituto de Planificación Contable.

DISPOSICIONES FINALES

Primera. El Ministro de Economía y Hacienda dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo de la estructura orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a que se refiere el presente Real Decreto.

Segunda. El Ministro de Economía y Hacienda autorizará las modificaciones y habilitaciones presupuestarias oportunas para el cumplimiento de lo ordenado en este Real Decreto.

Tercera. El presente Real Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

3.2. Normas sobre formación	1233
3.2.1. RESOLUCIÓN de 10 de mayo de 1991 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se determinan los criterios generales para la dispensa a que se refiere el artículo 26.2 del reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas de las materias que componen la primera fase del examen de aptitud (BOICAC nº 5/Mayo 1991)	1235
3.2.2. RESOLUCIÓN de 5 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se sustituye la de 4 de julio de 1.995, y se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores de cuentas organizados por las Universidades al amparo del artículo 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983 de reforma universitaria (hoy regulado en el artículo 34.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades) (BOICAC nº 30/Mayo 1997)	1239
3.2.3. RESOLUCIÓN de 6 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se sustituye la de 5 de julio de 1.995, y se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica impartidos por las Corporaciones de derecho público representativas de auditores, en virtud de lo previsto en el artículo 24 del reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre (BOICAC nº 30/Mayo 1997)	1247
3.2.4. RESOLUCIÓN de 8 de octubre de 2010, del ICAC, por la que se modifican las Resoluciones de 10 de mayo de 1991 y de 5, 6 y 7 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y complementan determinadas condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores, previstos en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, para su homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC nº 83/Septiembre 2010)	1255
3.2.5. RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2012, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen, con carácter general, las condiciones que deben cumplir los programas de formación teórica de auditores, a que se refiere el artículo 34 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (BOICAC nº 90/Junio 2012)	1265
3.2.6. RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2012, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se regulan los criterios generales de dispensa correspondientes a la realización de los cursos de formación teórica y a la superación de la primera fase del examen a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional, en función de	

3.2. NORMAS SOBRE INFORMACIÓN

lo establecido en el artículo 36.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (BOICAC nº 90/Junio 2012)	1285
3.2.7. RESOLUCIÓN de 29 de octubre de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan distintos aspectos relacionados con la obligación de realizar formación continuada por parte de los auditores de cuentas (BOICAC nº 91/Septiembre 2012 y BOICAC nº 92/Diciembre 2012, de corrección de errores)	1297

3.2.1. Resolución de 10 de mayo de 1991 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se determinan los criterios generales para la dispensa a que se refiere el artículo 26.2 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas de las materias que componen la primera fase del examen de aptitud

Esta Resolución en parte seguirá vigente hasta junio de 2014, de acuerdo con el Régimen Transitorio previsto en el apartado décimo segundo de la Resolución de 12 de junio de 2012, por la que se establecen, con carácter general, las condiciones que deben cumplir los programas de formación teórica de auditores, a que se refiere el artículo 34 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y apartado décimo séptimo de la Resolución de 12 de junio de 2012, por la que se regulan los criterios generales de dispensa correspondientes a la realización de los cursos de formación teórica y a la superación de la primera fase del examen a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional, en función de lo establecido en el artículo 36.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Dentro de la versión original reproducida de esta Resolución se incorpora la referencia actualizada de la norma.

El artículo 26.2 del Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, prevé que las personas que posean los títulos de licenciado, ingeniero, profesor mercantil, arquitecto o diplomado universitario y en general todos aquellos a que se refiere el artículo 28.1 de la Ley Orgánica 11/1983, de Reforma Universitaria queden dispensados de los cursos de formación teórica y de la primera fase del examen en aquellas materias que hayan superado en la realización de sus estudios.

El citado artículo señala asimismo que será el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas quien mediante Resolución deberá resolver sobre la mencionada dispensa.

De acuerdo con lo anterior, este Instituto resuelve lo siguiente:

1. Quienes posean alguno de los títulos a que se refiere el artículo 28.1 de la Ley Orgánica 11/1983 de Reforma Universitaria, podrán solicitar del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la dispensa de los cursos de formación teórica y de la primera fase del examen en aquellas materias a que se refiere el artículo 24.1 del Reglamento por el que se desarrolla la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas que hubieran cursado para la obtención de dichos títulos.

2. A efectos de lo establecido en el número anterior, las personas que soliciten la correspondiente dispensa deberán presentar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas un certificado de estudios y el programa de las materias cursadas para las que se solicita la mencionada dispensa.

3.2.1. CRITERIOS GENERALES PARA LA DISPENSA DE MATERIAS EN LA PRIMERA FASE DEL EXAMEN DE APTITUD

Para resolver sobre la solicitud, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas tomará en consideración los criterios establecidos en cuanto a número de horas en su Resolución de 10 de mayo de 1991 por la que se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación de auditores organizados por las Universidades al amparo del artículo 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983 de Reforma Universitaria.

3. Quienes posean los títulos de Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales, Licenciado en Derecho, Profesor Mercantil, Diplomado en Ciencias Empresariales, Licenciado en Ciencias Actuariales y Financieras o Licenciado en Administración y Dirección de empresas quedarán dispensados del curso de formación teórica y de la primera fase del examen de las materias que figuran en el cuadro que se incluye como Anexo a la presente Resolución.

Quienes se acojan a la dispensa general prevista en el párrafo anterior, no podrán solicitar la dispensa específica por materias contemplada en los números 1 y 2 de la presente Resolución.

La **Resolución de 8 de octubre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se modifican las Resoluciones de 10 de mayo de 1991 y de 5, 6 y 7 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y complementan determinadas condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores, previstos en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, para su homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas**, establece en relación con la Resolución de 10 de mayo de 1991 lo siguiente:

Séptimo. Modificación de la Resolución de 10 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se determinan los criterios generales para la dispensa a que se refiere el artículo 26.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas de las materias que componen la primera fase del examen.

1. Se añade un nuevo apartado 4 a la Resolución de 10 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se determinan los criterios generales para la dispensa a que se refiere el artículo 26.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas de las materias que componen la primera fase del examen, con la siguiente redacción:

«4. Quienes posean los títulos de Grado o Master Universitario podrán solicitar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dispensa específica, relativa tanto al curso de formación teórica como a la primera fase del examen, de las materias 6, 8, 11 y 12 que figuran en el cuadro que se incluye como anexo, siempre y cuando hayan cursado materias equivalentes, en contenido y duración, y puedan acreditar que las han superado. A la petición adjuntarán los programas o guías docentes sellados por el órgano responsable en la Universidad. No obstante, la Universidad puede solicitar una dispensa genérica sobre las anteriores materias, referida a los títulos de Grado o Master universitarios que imparta. La dispensa específica conseguida no obli-

3.2.1. CRITERIOS GENERALES PARA LA DISPENSA DE MATERIAS
EN LA PRIMERA FASE DEL EXAMEN DE APTITUD

gará a las Universidades que organicen los cursos de formación teórica a dispensar al estudiante de cursar esas materias de cara a la obtención del correspondiente título».

2. Se modifica la relación de materias que se cita en el Anexo de la Resolución de 10 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se determinan los criterios generales para la dispensa a que se refiere el artículo 26.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas de las materias que componen la primera fase del examen, en los siguientes términos:

ANEXO

	Materias de las que se dispensa
Licenciados en Ciencias Económicas y Empresariales (Rama Economía de la empresa)	6, 7, 8, 9, 11 y 12
Licenciados en Ciencias Económicas y Empresariales (Rama Economía General)	6, 11 y 12
Licenciados en Derecho	11
Profesores Mercantiles	6, 7, 8, 9, 11 y 12
Diplomados en Ciencias Empresariales	6, 7, 11 y 12
Licenciado en Ciencias Actuariales y Financieras	6, 7, 8, 9, 11 y 12
Licenciado en Administración y Dirección de Empresas (Licenciado en Ciencias Políticas y Comerciales –Sección de Económicas y Comerciales- y Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales –Secciones de Ciencias Empresariales, Empresariales y Economía de Empresa)	6, 7, 8, 9, 11 y 12

Relación de materias que se citan en el cuadro anterior:

1. Auditoría de cuentas y normas de acceso a ésta.
2. Normativa aplicable al control de la auditoría de cuentas y a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.
3. Normas de ética e independencia.
4. Normas Internacionales de Auditoría adoptadas por la Unión europea. En la medida en que no estén adoptadas por la Unión europea, se requerirá un conocimiento general.
5. Gestión de riesgos y control interno.
6. El Plan General de Contabilidad y Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas empresas.
7. Contabilidad analítica de costes y de gestión. Presupuestos en la entidad.
8. Análisis y proyección de estados financieros.
9. Combinaciones de negocios, Contabilidad de situaciones concursales, y Consolidación y normas relativas a la formulación de cuentas consolidadas.
10. Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la UE.

3.2.1. CRITERIOS GENERALES PARA LA DISPENSA DE MATERIAS
EN LA PRIMERA FASE DEL EXAMEN DE APTITUD

11. Derecho de sociedades, de otras entidades y gobernanza; derecho concursal, tributario, civil y mercantil; derecho del trabajo y de la seguridad social.
12. Tecnología de la información y sistemas informáticos; economía general, economía de la empresa y economía financiera; matemáticas y estadística y principios fundamentales de gestión financiera de las empresas.

3.2.2. Resolución de 5 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se sustituye la de 4 de julio de 1.995, y se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores de cuentas organizados por las Universidades al amparo del artículo 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983 de Reforma Universitaria

(hoy regulado en el artículo 34.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades)

Esta Resolución en parte seguirá vigente hasta junio de 2014, de acuerdo con el Régimen Transitorio previsto en el apartado décimo segundo de la Resolución de 12 de junio de 2012, por la que se establecen, con carácter general, las condiciones que deben cumplir los programas de formación teórica de auditores, a que se refiere el artículo 34 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y apartado décimo séptimo de la Resolución de 12 de junio de 2012, por la que se regulan los criterios generales de dispensa correspondientes a la realización de los cursos de formación teórica y a la superación de la primera fase del examen a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional, en función de lo establecido en el artículo 36.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Dentro de la versión original reproducida de esta Resolución se incorpora la referencia actualizada de la norma.

El artículo 26.3 del Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, prevé que las Universidades puedan impartir, al amparo de lo establecido en el artículo 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983 de Reforma Universitaria (hoy regulado en el artículo 34.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades), cursos de formación teórica de auditores de cuentas en la forma y condiciones que se establezca, quedando las personas que hayan obtenido el correspondiente título dispensadas de la primera fase del examen de aptitud al que se refiere el artículo 26.1 del citado Reglamento y de conformidad con la Resolución que a tal efecto dicte el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A estos efectos, por Resolución de 4 de julio de 1.995 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que sustituyó la de 10 de mayo de 1.991, se establecieron con carácter general las condiciones que debían cumplir los citados cursos.

Sin embargo, a fin de perfeccionar el proceso de homologación de dichos cursos y clarificar sus efectos, se ha considerado necesario introducir modificaciones en su regulación. En consecuencia, este Instituto ha resuelto lo siguiente:

3.2.2. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS CURSOS DE FORMACIÓN TEÓRICA DE AUDITORES ORGANIZADOS POR LAS UNIVERSIDADES

1. A los efectos de lo previsto en el artículo 26.3 del Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas los cursos deberán reunir las siguientes condiciones:

- a) Deberán comprender, como mínimo, la totalidad de las materias por cada módulo a que se hace referencia en el Anexo a la presente Resolución.
El número de horas a impartir, como mínimo, para cada grupo de materias (módulo) deberá ser el que se establece en el citado Anexo.
- b) Para la obtención del título se deberán haber superado las correspondientes pruebas de evaluación de conocimientos.
- c) Las personas que realicen el citado curso y obtengan el título universitario correspondiente, al amparo del artículo 28.3 de la Ley 11/1983 de Reforma Universitaria (hoy regulado en el artículo 34.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades), estarán dispensados de la primera fase del examen de aptitud previsto en el artículo 26.1 del Reglamento de la Ley de Auditoría, ya sea por haber realizado el curso en la totalidad de las materias o bien porque sin cursarlo en su totalidad ostenten una titulación universitaria que les dispense de las materias restantes, no cursadas, según lo dispuesto en la Resolución de 10 de mayo de 1991 del Presidente del I.C.A.C.

No obstante, a las personas que realicen un curso que no contenga la totalidad de las materias (640 horas) y no posean la titulación oficial universitaria correspondiente que les dispense de las materias restantes no cursadas, según lo establecido en la Resolución de 10 de mayo de 1.991 a este respecto, solamente se les reconocerá el cumplimiento del requisito de haber seguido cursos de formación teórica en las materias cursadas, establecido en el artículo 23.b) del Reglamento de la Ley de Auditoría, y no la dispensa en dichas materias como se menciona en el párrafo anterior. Tampoco se reconocerán en este supuesto los referidos efectos de dispensa, sino exclusivamente los de haber seguido cursos de formación teórica, aún cuando las materias restantes no impartidas en el correspondiente curso hayan podido seguirse en otros diferentes organizados por la misma o distinta Universidad.

- d) Podrá matricularse en los citados cursos cualquier persona que tenga la titulación requerida para acceder al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

2. Con anterioridad a la iniciación de cada curso, la autoridad universitaria con facultad para ello deberá presentar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas una Memoria sobre la organización y funcionamiento del curso, en la que se detallen el contenido de los programas, el calendario previsto para su realización, los requisitos de matriculación, el precio del curso, y, en general, todos los aspectos fundamentales en el desarrollo del mismo, así como la manifestación expresa de que es un curso organizado por la Universidad, en uso de su autonomía, al amparo del artículo 28.3 de la Ley Orgánica 11/1.983 de Reforma Universitaria (hoy regulado en el artículo 34.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades) y conducente a la obtención de la correspondiente titulación universitaria.

No obstante, en caso de que el curso esté programado realizarse sin variaciones sustanciales respecto a las condiciones en que se han realizado otros cursos anterior-

3.2.2. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS CURSOS DE FORMACIÓN TEÓRICA DE AUDITORES ORGANIZADOS POR LAS UNIVERSIDADES

res, previamente homologados y ya finalizados, y de los cuales obra en poder del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la oportuna memoria, no será necesario remitir a éste la memoria completa sobre la organización y funcionamiento del nuevo curso, sino que será suficiente una comunicación por parte de la autoridad universitaria antedicha en la que se manifieste que el citado curso se realizará en las mismas condiciones que las reflejadas en la memoria, ya enviada, correspondiente a un curso anterior, previamente homologado, y se especifiquen las variaciones que, en su caso, se hayan introducido.

3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, atendiendo a las condiciones requeridas en esta Resolución, procederá a la homologación del citado curso en el plazo de 30 días naturales desde la fecha de su presentación en este Organismo, reconociendo a las personas que lo realicen la dispensa de los cursos de formación teórica y de la primera fase del examen de aptitud prevista en el artículo 26.3 del Reglamento de la Ley 19/1988 de Auditoría, aprobado por Real Decreto 1636/1990.

En la publicidad de dicho curso no se podrá hacer referencia a su homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ni al consecuente efecto de dispensa de la primera fase del examen de aptitud a que hace referencia el artículo 26.1 del Reglamento de la Ley de Auditoría, hasta que dicha homologación se haya efectivamente producido, debiendo respetarse en todo caso lo dispuesto a este respecto en la Ley 34/1.988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

4. Una vez finalizado el curso se deberá remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas un certificado de la autoridad universitaria con facultad para ello en el que se haga constar que el citado curso se ha desarrollado de acuerdo a las condiciones establecidas en la memoria previamente enviada, así como una relación nominativa de las personas que hayan obtenido el correspondiente título, al amparo del artículo 28.3 de la Ley de Reforma Universitaria (hoy regulado en el artículo 34.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades), y de las personas que no hayan superado las pruebas de evaluación correspondientes.

Hasta tanto no se haya recibido la citada información en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, éste no procederá a la homologación de cursos posteriores que, en su caso, pudiera organizar la misma Universidad. Este supuesto no será de aplicación en el caso de iniciarse un curso sin que haya finalizado el anterior, y siempre que, en todo caso, cumpla las condiciones requeridas para su homologación.

5. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas presentará anualmente a su Comité Consultivo un resumen de los cursos efectuados, en el que se informe de las incidencias que se hayan podido producir en el desarrollo de los mismos.

6. Los cursos de formación teórica impartidos por las Universidades al amparo del artículo 28.3 de la Ley 11/1983 de Reforma Universitaria (hoy regulado en el artículo 34.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades), que se inicien a partir de la fecha de publicación de esta Resolución en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, deberán cumplir las condiciones establecidas en la misma a fin de que a las personas que los realicen y obtengan el título universitario correspondiente puedan serles reconocidos los efectos previstos en el artículo 26.3 del Reglamento de la Ley de Auditoría, quedando desde esa fecha dero-

3.2.2. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS CURSOS DE FORMACIÓN TEÓRICA DE AUDITORES ORGANIZADOS POR LAS UNIVERSIDADES

gada la Resolución de 4 de julio de 1.995 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Asimismo, a las personas que hubiesen realizado algún curso impartido por una Universidad, al amparo del artículo 28.3 de la Ley 11/1.983 de Reforma Universitaria (hoy regulado en el artículo 34.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades), de acuerdo con las condiciones establecidas en la Resolución de 10 de mayo de 1.991 que regulaba este tipo de cursos, y que al no contener la totalidad de las materias exigidas (640 horas) no les fueron reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los efectos de dispensa previstos en el artículo 26.3 del Reglamento de la Ley de Auditoría, sino solamente los de haber seguido cursos de formación teórica, se les podrán reconocer los citados efectos de dispensa siempre que acrediten que, en la fecha de realización de dichos cursos, estaban en posesión de la titulación oficial universitaria suficiente para dispensarles de las restantes materias no cursadas, de acuerdo con lo establecido por la Resolución de 10 de mayo de 1.991 por la que se determinan los criterios generales de dispensa de materias según las distintas titulaciones universitarias.

La Resolución de 8 de octubre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se modifican las Resoluciones de 10 de mayo de 1991 y de 5, 6 y 7 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y complementan determinadas condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores, previstos en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, para su homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, establece en relación con la Resolución de 5 de mayo de 1997 lo siguiente:

Primero. La Resolución de 5 de mayo de 1997, por la que se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores de cuentas organizados por las Universidades (BOICAC nº 30/Mayo 1997), debe interpretarse y aplicarse de acuerdo con las siguientes normas:

1. Las referencias al artículo 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983 de Reforma Universitaria deben entenderse hechas al artículo 34.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de Universidades.
2. Las referencias a la autoridad universitaria con facultad para solicitar la homologación de cursos de formación teórica de auditores, adjuntando la Memoria sobre organización y desarrollo del curso, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se entenderá efectuada al Rector o al Vicerrector o persona que tenga otorgado apoderamiento o delegada su representación a estos efectos, una vez que los cursos hayan sido debidamente aprobados por el órgano competente, según los Estatutos de la Universidad. En los casos de delegación de la competencia, a la memoria se adjuntará copia del instrumento en que conste el mandato, apoderamiento o delegación de firma y un certificado donde conste el acuerdo de aprobación del curso, firmado por el secretario del órgano que apruebe finalmente la impartición de los cursos, indicando el alcance temporal de la misma.

3.2.2. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS CURSOS DE FORMACIÓN TEÓRICA DE AUDITORES ORGANIZADOS POR LAS UNIVERSIDADES

3. Las referencias a la autoridad universitaria con facultad para certificar, al final del curso, que el mismo se ha desarrollado conforme a las condiciones establecidas en la Memoria de solicitud, así como la relación nominativa de las personas que hayan obtenido el correspondiente título y de las que no han superado las pruebas de evaluación correspondientes, se entenderán efectuadas al Secretario General de la Universidad o persona que tenga otorgado apoderamiento o delegación para actuar en su nombre. A la comunicación se adjuntará, si no se ha hecho en la Memoria de solicitud, copia del acto de nombramiento oficial de Secretario General y, en su caso, del instrumento en que conste el mandato, apoderamiento o delegación, que podrá sustituirse por la referencia al Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma correspondiente.

(...)

Cuarto. Para sucesivas peticiones de homologación de nuevas ediciones de cursos ya homologados previamente, se aplicarán las mismas disposiciones de los apartados primero a tercero, salvo en lo que se refiere a la presentación de la Memoria, si la programación y resto de condiciones del curso no han variado sustancialmente. Se presumirá que ha habido variación siempre que haya cambiado el director del curso o los profesores que impartan un 25 por ciento o más de las horas lectivas. También se presumirá que se ha producido cambio si el precio ha sido modificado en un 10 por ciento o más sobre el incluido inicialmente en la Memoria de solicitud. Solo se admitirán dos prórrogas de un curso, sin la remisión de una nueva memoria.

Quinto. El Anexo de las Resoluciones de 5, 6 y 7 de mayo de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, relativas a las condiciones que deben para cumplir para ser homologados los cursos de formación teórica organizados por las Universidades, las Corporaciones de derecho público representativas de los auditores y los centros de enseñanza reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se sustituye por el Anexo que acompaña a la presente Resolución.

Sexto. En relación con el contenido de los cursos de formación de auditores de cuentas se establecen las siguientes normas:

1. La duración de los módulos se establecen en términos de créditos del Sistema Europeo de Transferencia de Créditos (*European Credit Transfer System*, ECTS), atribuyendo a cada crédito un contenido de entre 25 y 30 horas de trabajo efectivo del alumno para cumplir los objetivos del programa de estudios. Es aplicable al respecto la normativa establecida en el R.D. 1125/2003, de 5 de septiembre, por el que se establece el sistema europeo de créditos y el sistema de calificaciones en las titulaciones universitarias de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional (BOE del 18 de septiembre).
El curso deberá comprender, como mínimo, la totalidad de las materias por cada módulo a que se hace referencia en el Anexo de la presente Resolución.
2. En el caso de los cursos de carácter «presencial» o con asistencia a clase, las horas lectivas de clases teóricas y prácticas deberán cubrir, al menos, una tercera parte del tiempo estimado de trabajo del alumno; debiéndose justificar las actividades a realizar por el mismo hasta cubrir la totalidad de la duración

3.2.2. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS CURSOS DE FORMACIÓN TEÓRICA DE AUDITORES ORGANIZADOS POR LAS UNIVERSIDADES

del crédito (trabajos dirigidos, conferencias, seminarios, lecturas, estudio y exámenes).

3. En el caso de los cursos «a distancia», la Memoria deberá justificar las actividades a realizar por el alumno, incluyendo lecturas, estudios, interacción con el tutor y con otros compañeros a través de plataformas docentes, trabajos dirigidos, conferencias, pruebas de validación y exámenes. Se deberá justificar la existencia de los materiales docentes y todos los demás recursos necesarios para el normal desarrollo de los cursos. Las pruebas de validación y los exámenes siempre serán presenciales.
4. Los procedimientos de evaluación de los estudiantes serán objeto de descripción detallada en la Memoria de solicitud, debiendo existir, al menos, una prueba por módulo. Para la documentación y conservación de los exámenes y demás pruebas o trabajos, así como de las actas que contengan las calificaciones, se estará a lo establecido por la Universidad o el centro docente solicitantes. En caso de que los cursos no fueran presentados u organizados por una Universidad o centro docente, o en el caso de que éstos no tuvieran normativa al respecto, la Memoria contendrá las disposiciones relativas a pruebas o exámenes, incluyendo el ejercicio del derecho a revisión de las calificaciones, así como la conservación de los mismos y confección y custodia de las actas. Los documentos que contengan los exámenes o pruebas correspondientes deberán estar a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas durante doce meses, a partir de la fecha de envío de la certificación.
5. La Memoria de solicitud, en el caso de que el solicitante sea una Universidad, será la que haya servido para la aprobación por la Universidad o acreditación por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación (ANECA) del título correspondiente, complementada en su caso por las informaciones específicas requeridas por las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En el caso de que el solicitante no sea una Universidad, la Memoria tendrá la estructura de los apartados contemplados en el Anexo I del Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, donde se contiene el modelo utilizado para la solicitud de verificación de títulos oficiales.

(...)

Octavo. El plazo para acordar la homologación de los cursos de formación que se soliciten, de acuerdo con lo previsto en las Resoluciones de 5, 6 y 7 de mayo de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, relativas a las condiciones que deben cumplir para ser homologados los cursos de formación teórica organizados por las Universidades, las Corporaciones de derecho público representativas de los auditores y los centros de enseñanza reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, será de dos meses, a contar desde la fecha de presentación de la solicitud con toda la documentación que exigen dichas Resoluciones.

Noveno. 1. Las disposiciones contenidas en esta Resolución será de aplicación a partir del 31 de diciembre de 2010 y serán de obligado cumplimiento para los cursos de formación que se inicien con posterioridad a dicha, así como a las nuevas ediciones de cursos que no contengan variaciones sustanciales respecto a las condiciones en que

3.2.2. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS CURSOS DE FORMACIÓN TEÓRICA DE AUDITORES ORGANIZADOS POR LAS UNIVERSIDADES

se han realizado otras ediciones de cursos anteriores, previamente homologados y finalizados, que se inicien con posterioridad a dicha fecha.

2. Quienes hubieran superado cursos de formación teórica, homologados antes de la fecha de entrada en vigor de la presente Resolución, con arreglo a las Resoluciones de 5, 6 y 7 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por las que se establecen las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica, conservarán los derechos de dispensa de la primera fase del examen en los términos previstos en las citadas Resoluciones.

CURSOS DE FORMACION TEORICA DE AUDITORES

ANEXO – PARTE I

	Créditos ETCS
MODULO I : AUDITORIA DE CUENTAS – Auditoría de Cuentas y normas de acceso a ésta. – Normativa aplicable al control de la auditoría de cuentas y a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. – Normas de ética e independencia. – Normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión europea. En la medida en que no estén adoptadas por la Unión europea, se requerirá un conocimiento general. – Gestión de riesgos y control interno.	18
MODULO 2: MARCO NORMATIVO DE INFORMACIÓN FINANCIERA I – Plan General de Contabilidad – Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas empresas.	9
MODULO 3: MARCO NORMATIVO DE INFORMACIÓN FINANCIERA II – Combinaciones de negocios. – Contabilidad de situaciones concursales. – Consolidación y normas relativas a la formulación de cuentas consolidadas. – Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión europea.	9
MODULO 4: OTRAS MATERIAS CONTABLES – Análisis y proyección de estados financieros. – Contabilidad analítica de costes y de gestión. – Presupuestos en la entidad.	6
MODULO 5: MATERIAS JURIDICAS (Restringidas al nivel de conocimientos que se detalla en la parte II del presente Anexo)	12
MODULO 6: OTRAS MATERIAS (Restringidas al nivel de conocimientos que se detallan en la parte II del presente Anexo).	10
TOTAL	64

ANEXO – PARTE II

MATERIAS JURIDICAS (MODULO 5)

DERECHO DE SOCIEDADES Y DE OTRAS ENTIDADES Y DE GOBERNANZA: Las sociedades en el marco económico. Sociedades civiles y sociedades mercantiles, tipos de sociedades mercantiles. La sociedad anónima: Constitución; variaciones del capital; transformación; fusión; disolución y liquidación. El control y la publicidad de las cuentas anuales en las sociedades anónimas. La sociedad de responsabilidad limitada: Aspectos jurídicos fundamentales. Fundaciones: Aspectos jurídicos fundamentales. Gobernanza empresarial: principios generales y papel del comité de auditoría en el buen gobierno de las entidades cotizadas.

DERECHO CONCURSAL: La Ley Concursal. Inicio del procedimiento. Insolvencia del deudor. La fase común. La calificación del concurso. La fase de convenio. La fase de liquidación.

DERECHO TRIBUTARIO: Fundamentos y marco legal del sistema impositivo. Impuestos directos e indirectos. El impuesto sobre sociedades. El impuesto sobre el valor añadido. Otros impuestos.

DERECHO CIVIL: Capacidad jurídica: Derecho y obligaciones. La persona física y la persona jurídica. El contrato: Diferentes tipos de contrato. La responsabilidad civil.

DERECHO MERCANTIL: La legislación mercantil: Ámbito de aplicación. La empresa: Propiedad comercial. Transmisión, arrendamiento y usufructo de la empresa. El empresario: Condición e inscripción del empresario. El Registro Mercantil: Nociones generales sobre su organización y funcionamiento; funciones, en especial legalización de los libros de los empresarios, nombramiento de expertos independientes y de auditores de cuentas y depósito y publicidad de las cuentas anuales. Los libros de los empresarios. La letra de cambio. El cheque. Los mercados de valores. Nociones generales sobre la Ley 24/88 del Mercado de Valores.

DERECHO DEL TRABAJO Y DE LA SEGURIDAD SOCIAL: El contrato de trabajo. Derechos y obligaciones de los empresarios y los trabajadores. Los conflictos laborales. El sistema de la seguridad social. Estructura y funcionamiento.

OTRAS MATERIAS (MODULO 6)

SISTEMAS DE TECNOLOGÍA DE LA INFORMACION Y SISTEMAS INFORMÁTICOS: Sistemas, procedimientos, organización y control interno en una empresa. Los sistemas informáticos. El hardware y el software en la organización. Control y organización de los datos. La seguridad informática.

ECONOMIA DE LA EMPRESA: Principios y objetivos de la gestión empresarial. La organización empresarial: Formas, funciones y procedimientos. Áreas de la estructura empresarial. La toma de decisiones en la empresa.

ECONOMIA GENERAL FINANCIERA: Fundamentos de la economía. Los factores y agentes económicos. El mercado y los precios. El sistema financiero y bancario. Los tipos de interés y los precios de los activos financieros. La renta nacional y su distribución.

MATEMATICAS Y ESTADISTICA: Matemáticas financieras. Interés: simple e interés compuesto. El valor actual. Sistemas de amortización financiera. Nociones básicas de estadística descriptiva. El muestreo: Aplicaciones y técnicas.

GESTION FINANCIERA DE LAS EMPRESAS: La planificación financiera de la empresa. La inversión empresarial. Criterios de evaluación de proyectos de inversión. Fuentes de financiación de la empresa.

3.2.3. Resolución de 6 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se sustituye la de 5 de julio de 1.995, y se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica impartidos por las Corporaciones de derecho público representativas de auditores, en virtud de lo previsto en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre

Esta Resolución en parte seguirá vigente hasta junio de 2014, de acuerdo con el Régimen Transitorio previsto en el apartado décimo segundo de la Resolución de 12 de junio de 2012, por la que se establecen, con carácter general, las condiciones que deben cumplir los programas de formación teórica de auditores, a que se refiere el artículo 34 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y apartado décimo séptimo de la Resolución de 12 de junio de 2012, por la que se regulan los criterios generales de dispensa correspondientes a la realización de los cursos de formación teórica y a la superación de la primera fase del examen a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional, en función de lo establecido en el artículo 36.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Dentro de la versión original reproducida de esta Resolución se incorpora la referencia actualizada de la norma.

El artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, prevé que las Corporaciones de derecho público representativas de quienes realizan la actividad de auditoría de cuentas, organicen y, en su caso, impartan los cursos de enseñanza teórica que deben seguir las personas que quieran acceder al Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Dichos cursos a organizar por las citadas Corporaciones, deben ser homologados previamente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A este fin, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por Resolución de 5 de julio de 1.995, que sustituyó a la 10 de mayo de 1991, estableció las condiciones que debían cumplir los citados cursos de formación teórica para que pudieran ser homologados a los efectos de lo previsto en el artículo 24.2 del mencionado Reglamento.

Sin embargo, a fin de perfeccionar el proceso de homologación de dichos cursos, se ha considerado necesario introducir modificaciones en su regulación. En consecuencia, este Instituto ha resuelto lo siguiente: grado de autonomía y de acuerdo a las normas propias establecidas a este respecto por las propias Corporaciones Profesionales.

3.2.3. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS CURSOS DE FORMACIÓN TEÓRICA DE AUDITORES IMPARTIDOS POR LAS CORPORACIONES

De acuerdo con lo anterior este Instituto ha resuelto lo siguiente:

1. A los efectos de lo previsto en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, los cursos organizados por las Corporaciones de derecho público representativas de auditores, se considerarán homologados siempre que cumplan las siguientes condiciones:

a) Deberán comprender, como mínimo, la totalidad de las materias por cada módulo a que se hace referencia en el Anexo a la presente Resolución.

El número de horas a impartir, como mínimo, para cada grupo de materias (módulos) deberá ser el que se establece en el citado Anexo.

b) Deberán ser organizados e impartidos de acuerdo a las normas propias sobre formación teórica de auditores establecidas por la Corporación Profesional correspondiente.

c) Podrá matricularse en los citados cursos cualquier persona que tenga la titulación requerida para acceder al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

2. Con anterioridad a la iniciación de cada curso, se deberá presentar, por el Presidente de la Corporación correspondiente, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas una Memoria sobre la organización y funcionamiento del curso, en la que se detallen el contenido de los programas, el calendario previsto para su realización, los requisitos de matriculación, el precio, y, en general, todos los aspectos fundamentales en el desarrollo del mismo, debiendo incluir en todo caso una manifestación expresa de que dicho curso contiene la totalidad de las materias y número de horas a que se hace referencia en el Anexo a la presente Resolución, y que está organizado de acuerdo con las normas establecidas en sus estatutos respecto a la impartición de cursos de formación de auditores.

No obstante, en caso de que el curso esté programado realizarse sin variaciones sustanciales respecto a las condiciones en que se han realizado otros cursos anteriores, previamente homologados y ya finalizados, y de los cuales obra en poder del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la oportuna memoria, no será necesario remitir a éste la memoria completa sobre la organización y funcionamiento del mismo, sino que será suficiente una comunicación por parte del Presidente de la Corporación correspondiente en la que se manifieste que el citado curso se realizará en las mismas condiciones que las reflejadas en la memoria, ya enviada, correspondiente a un curso concreto anterior, previamente homologado, y se especifiquen las variaciones que, en su caso, se hayan introducido.

3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas atendiendo a las condiciones requeridas en esta Resolución, procederá a la homologación del citado curso en el plazo de 30 días naturales desde la fecha de su presentación en este Organismo.

En la publicidad de dicho curso no se podrá hacer referencia a su homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ni a su validez para el cumplimiento del requisito de haber seguido cursos de formación teórica exigido en el artículo 23.1.b) para acceder al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, hasta que ésta no se haya efectivamente producido, debiendo respetarse en todo caso lo dispuesto a este respecto en la Ley 34/1.988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

3.2.3. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS CURSOS DE FORMACIÓN TEÓRICA DE AUDITORES IMPARTIDOS POR LAS CORPORACIONES

4. Una vez finalizado el curso se deberá remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por el Presidente de la Corporación correspondiente, un certificado en el que se haga constar que el curso se ha realizado de acuerdo a las condiciones establecidas en la memoria previamente enviada y una relación nominativa de las personas que hayan realizado el correspondiente curso.

Hasta tanto no se haya recibido la citada información en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, éste no procederá a la homologación de cursos posteriores que, en su caso, pudiera organizar la misma Corporación. Este supuesto no será de aplicación en el caso de iniciarse un curso sin que haya finalizado el anterior, y siempre que, en todo caso, cumpla las condiciones requeridas para su homologación.

5. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas presentará anualmente a su Comité Consultivo un resumen de los cursos efectuados por las Corporaciones, en el que se informe de las incidencias que se hayan podido producir en el desarrollo de los mismos y que se hayan puesto en su conocimiento.

6. Los cursos de formación teórica impartidos por las Corporaciones de derecho público representativas de auditores que se inicien a partir de la fecha de publicación de esta Resolución en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberán cumplir las condiciones establecidas en la misma, a efectos de su homologación según lo previsto en el artículo 24 del Reglamento de la Ley de Auditoría, quedando desde esa fecha derogada la Resolución de 5 de julio de 1.995 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

La **Resolución de 8 de octubre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se modifican las Resoluciones de 10 de mayo de 1991 y de 5, 6 y 7 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y complementan determinadas condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores, previstos en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, para su homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas**, establece en relación con la Resolución de 6 de mayo de 1997 lo siguiente:

Segundo. A los efectos de lo dispuesto en la Resolución de 6 de mayo de 1977, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, (BOICAC nº 30/Mayo 1997), por la que se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica impartidos por las Corporaciones de derecho público representativas de auditores, las solicitudes de homologación de cursos de formación teórica que realicen estas Corporaciones deberán ser firmadas por parte del Presidente de la Corporación o de otra persona que tenga atribuido apoderamiento o poder para representar a la misma. Esas mismas personas deberán suscribir, al terminar el curso, el certificado de realización del mismo y la relación nominativa de las personas que hayan superado el curso completo o cualquiera de sus módulos. Se adjuntará a la Memoria de los cursos o al certificado final una copia del instrumento que contenga, en su caso, el citado mandato, apoderamiento o delegación de poderes.

(...)

3.2.3. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS CURSOS DE FORMACIÓN TEÓRICA DE AUDITORES IMPARTIDOS POR LAS CORPORACIONES

Cuarto. Para sucesivas peticiones de homologación de nuevas ediciones de cursos ya homologados previamente, se aplicarán las mismas disposiciones de los apartados primero a tercero, salvo en lo que se refiere a la presentación de la Memoria, si la programación y resto de condiciones del curso no han variado sustancialmente. Se presumirá que ha habido variación siempre que haya cambiado el director del curso o los profesores que impartan un 25 por ciento o más de las horas lectivas. También se presumirá que se ha producido cambio si el precio ha sido modificado en un 10 por ciento o más sobre el incluido inicialmente en la Memoria de solicitud. Solo se admitirán dos prórrogas de un curso, sin la remisión de una nueva memoria.

Quinto. El Anexo de las Resoluciones de 5, 6 y 7 de mayo de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, relativas a las condiciones que deben para cumplir para ser homologados los cursos de formación teórica organizados por las Universidades, las Corporaciones de derecho público representativas de los auditores y los centros de enseñanza reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se sustituye por el Anexo que acompaña a la presente Resolución.

Sexto. En relación con el contenido de los cursos de formación de auditores de cuentas se establecen las siguientes normas:

1. La duración de los módulos se establecen en términos de créditos del Sistema Europeo de Transferencia de Créditos (*European Credit Transfer System*, ECTS), atribuyendo a cada crédito un contenido de entre 25 y 30 horas de trabajo efectivo del alumno para cumplir los objetivos del programa de estudios. Es aplicable al respecto la normativa establecida en el R.D. 1125/2003, de 5 de septiembre, por el que se establece el sistema europeo de créditos y el sistema de calificaciones en las titulaciones universitarias de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional (BOE del 18 de septiembre).

El curso deberá comprender, como mínimo, la totalidad de las materias por cada módulo a que se hace referencia en el Anexo de la presente Resolución.

2. En el caso de los cursos de carácter «presencial» o con asistencia a clase, las horas lectivas de clases teóricas y prácticas deberán cubrir, al menos, una tercera parte del tiempo estimado de trabajo del alumno; debiéndose justificar las actividades a realizar por el mismo hasta cubrir la totalidad de la duración del crédito (trabajos dirigidos, conferencias, seminarios, lecturas, estudio y exámenes).

3. En el caso de los cursos «a distancia», la Memoria deberá justificar las actividades a realizar por el alumno, incluyendo lecturas, estudios, interacción con el tutor y con otros compañeros a través de plataformas docentes, trabajos dirigidos, conferencias, pruebas de validación y exámenes. Se deberá justificar la existencia de los materiales docentes y todos los demás recursos necesarios para el normal desarrollo de los cursos. Las pruebas de validación y los exámenes siempre serán presenciales.

4. Los procedimientos de evaluación de los estudiantes serán objeto de descripción detallada en la Memoria de solicitud, debiendo existir, al menos, una prueba por módulo. Para la documentación y conservación de los exámenes y demás pruebas o trabajos, así como de las actas que contengan las calificaciones, se estará a lo establecido por la Universidad o el centro docente solicitantes. En caso de que los cursos no fueran presentados u organizados por una Universidad o centro docente, o en el caso

3.2.3. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS CURSOS DE FORMACIÓN TEÓRICA DE AUDITORES IMPARTIDOS POR LAS CORPORACIONES

de que éstos no tuvieran normativa al respecto, la Memoria contendrá las disposiciones relativas a pruebas o exámenes, incluyendo el ejercicio del derecho a revisión de las calificaciones, así como la conservación de los mismos y confección y custodia de las actas. Los documentos que contengan los exámenes o pruebas correspondientes deberán estar a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas durante doce meses, a partir de la fecha de envío de la certificación.

5 La Memoria de solicitud, en el caso de que el solicitante sea una Universidad, será la que haya servido para la aprobación por la Universidad o acreditación por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación (ANECA) del título correspondiente, complementada en su caso por las informaciones específicas requeridas por las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En el caso de que el solicitante no sea una Universidad, la Memoria tendrá la estructura de los apartados contemplados en el Anexo I del Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, donde se contiene el modelo utilizado para la solicitud de verificación de títulos oficiales.

(...)

Octavo. El plazo para acordar la homologación de los cursos de formación que se soliciten, de acuerdo con lo previsto en las Resoluciones de 5, 6 y 7 de mayo de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, relativas a las condiciones que deben cumplir para ser homologados los cursos de formación teórica organizados por las Universidades, las Corporaciones de derecho público representativas de los auditores y los centros de enseñanza reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, será de dos meses, a contar desde la fecha de presentación de la solicitud con toda la documentación que exigen dichas Resoluciones.

Noveno. 1. Las disposiciones contenidas en esta Resolución será de aplicación a partir del 31 de diciembre de 2010 y serán de obligado cumplimiento para los cursos de formación que se inicien con posterioridad a dicha, así como a las nuevas ediciones de cursos que no contengan variaciones sustanciales respecto a las condiciones en que se han realizado otras ediciones de cursos anteriores, previamente homologados y finalizados, que se inicien con posterioridad a dicha fecha.

2. Quienes hubieran superado cursos de formación teórica, homologados antes de la fecha de entrada en vigor de la presente Resolución, con arreglo a las Resoluciones de 5, 6 y 7 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por las que se establecen las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica, conservarán los derechos de dispensa de la primera fase del examen en los términos previstos en las citadas Resoluciones.

3.2.3. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS CURSOS DE FORMACIÓN TEÓRICA DE AUDITORES IMPARTIDOS POR LAS CORPORACIONES

CURSOS DE FORMACION TEORICA DE AUDITORES

ANEXO – PARTE I

	Créditos ETCS
<p>MODULO I : AUDITORIA DE CUENTAS</p> <ul style="list-style-type: none"> – Auditoría de Cuentas y normas de acceso a ésta. – Normativa aplicable al control de la auditoría de cuentas y a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. – Normas de ética e independencia. – Normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión europea. En la medida en que no estén adoptadas por la Unión europea, se requerirá un conocimiento general. – Gestión de riesgos y control interno. 	18
<p>MODULO 2: MARCO NORMATIVO DE INFORMACIÓN FINANCIERA I</p> <ul style="list-style-type: none"> – Plan General de Contabilidad – Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas empresas. 	9
<p>MODULO 3: MARCO NORMATIVO DE INFORMACIÓN FINANCIERA II</p> <ul style="list-style-type: none"> – Combinaciones de negocios. – Contabilidad de situaciones concursales. – Consolidación y normas relativas a la formulación de cuentas consolidadas. – Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión europea. 	9
<p>MODULO 4: OTRAS MATERIAS CONTABLES</p> <ul style="list-style-type: none"> – Análisis y proyección de estados financieros. – Contabilidad analítica de costes y de gestión. – Presupuestos en la entidad. 	6
<p>MODULO 5: MATERIAS JURIDICAS (Restringidas al nivel de conocimientos que se detalla en la parte II del presente Anexo)</p>	12
<p>MODULO 6: OTRAS MATERIAS (Restringidas al nivel de conocimientos que se detallan en la parte II del presente Anexo).</p>	10
TOTAL	64

ANEXO – PARTE II

MATERIAS JURIDICAS (MODULO 5)

DERECHO DE SOCIEDADES Y DE OTRAS ENTIDADES Y DE GOBERNANZA: Las sociedades en el marco económico. Sociedades civiles y sociedades mercantiles, tipos de sociedades mercantiles. La sociedad anónima: Constitución; variaciones del capital; transformación; fusión; disolución y liquidación. El control y la publicidad de las cuentas anuales en las sociedades anónimas. La sociedad de responsabilidad limitada: Aspectos jurídicos fundamentales. Fundaciones: Aspectos jurídicos fundamentales. Gobernanza empresarial: principios generales y papel del comité de auditoría en el buen gobierno de las entidades cotizadas.

DERECHO CONCURSAL: La Ley Concursal. Inicio del procedimiento. Insolvencia del deudor. La fase común. La calificación del concurso. La fase de convenio. La fase de liquidación.

DERECHO TRIBUTARIO: Fundamentos y marco legal del sistema impositivo. Impuestos directos e indirectos. El impuesto sobre sociedades. El impuesto sobre el valor añadido. Otros impuestos.

DERECHO CIVIL: Capacidad jurídica: Derecho y obligaciones. La persona física y la persona jurídica. El contrato: Diferentes tipos de contrato. La responsabilidad civil.

DERECHO MERCANTIL: La legislación mercantil: Ámbito de aplicación. La empresa: Propiedad comercial. Transmisión, arrendamiento y usufructo de la empresa. El empresario: Condición e inscripción del empresario. El Registro Mercantil: Nociones generales sobre su organización y funcionamiento; funciones, en especial legalización de los libros de los empresarios, nombramiento de expertos independientes y de auditores de cuentas y depósito y publicidad de las cuentas anuales. Los libros de los empresarios. La letra de cambio. El cheque. Los mercados de valores. Nociones generales sobre la Ley 24/88 del Mercado de Valores.

DERECHO DEL TRABAJO Y DE LA SEGURIDAD SOCIAL: El contrato de trabajo. Derechos y obligaciones de los empresarios y los trabajadores. Los conflictos laborales. El sistema de la seguridad social. Estructura y funcionamiento.

OTRAS MATERIAS (MODULO 6)

SISTEMAS DE TECNOLOGÍA DE LA INFORMACION Y SISTEMAS INFORMÁTICOS: Sistemas, procedimientos, organización y control interno en una empresa. Los sistemas informáticos. El hardware y el software en la organización. Control y organización de los datos. La seguridad informática.

ECONOMIA DE LA EMPRESA: Principios y objetivos de la gestión empresarial. La organización empresarial: Formas, funciones y procedimientos. Áreas de la estructura empresarial. La toma de decisiones en la empresa.

ECONOMIA GENERAL FINANCIERA: Fundamentos de la economía. Los factores y agentes económicos. El mercado y los precios. El sistema financiero y bancario. Los tipos de interés y los precios de los activos financieros. La renta nacional y su distribución.

MATEMATICAS Y ESTADISTICA: Matemáticas financieras. Interés: simple e interés compuesto. El valor actual. Sistemas de amortización financiera. Nociones básicas de estadística descriptiva. El muestreo: Aplicaciones y técnicas.

GESTION FINANCIERA DE LAS EMPRESAS: La planificación financiera de la empresa. La inversión empresarial. Criterios de evaluación de proyectos de inversión. Fuentes de financiación de la empresa.

3.2.4. Resolución de 8 de octubre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se modifican las Resoluciones de 10 de mayo de 1991 y de 5, 6 y 7 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y complementan determinadas condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores, previstos en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, para su homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Esta Resolución seguirá vigente hasta junio de 2014, de acuerdo con el Régimen Transitorio previsto en el apartado décimo segundo de la Resolución de 12 de junio de 2012, por la que se establecen, con carácter general, las condiciones que deben cumplir los programas de formación teórica de auditores, a que se refiere el artículo 34 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y apartado séptimo de la Resolución de 12 de junio de 2012, por la que se regulan los criterios generales de dispensa correspondientes a la realización de los cursos de formación teórica y a la superación de la primera fase del examen a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional, en función de lo establecido en el artículo 36.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Los artículos 24.3 y 26 del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas,¹ prevé que los cursos de formación teórica de auditores ofrecidos puedan impartirse por las Universidades, las Corporaciones de derecho público representativas de auditores y otros centros de enseñanza. Dichos cursos han venido cumpliendo, desde la entrada en vigor de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, un importante cometido dentro de la formación de los futuros auditores de cuentas, en función de lo previsto en el citado artículo 24.2 del Real Decreto 1636/1990. Por otra parte, la superación de los cursos de formación impartidos por las Universidades dispensa de la primera fase del examen de aptitud a que se refiere el artículo 26.1 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas.

¹ Actualmente sustituido por el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

3.2.4. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN DE AUDITORES

A tales efectos, por Resolución de 10 de mayo de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se determinaron los criterios generales para la dispensa a que se refiere el artículo 26 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas y por Resoluciones de 5, 6 y 7 de mayo de 1997 de este Instituto se establecieron con carácter general las condiciones que debían cumplir los cursos de formación organizados por las Universidades, las Corporaciones de derecho público representativas de auditores y por otros centros de enseñanza.

De una parte, estos cursos complementan los conocimientos recibidos en la Escuela o Facultad, adentrando a los estudiantes en el mundo de la contabilidad avanzada y de los cometidos de verificación de la información, y de otra ponían a los futuros auditores en contacto con un sector que en el futuro los acogería, puesto que muchos de los cursos estaban organizados con el concurso de Corporaciones de auditores o de firmas de auditoría.

La estructura de petición de homologación y de certificación de resultados diseñada en los primeros años de vigencia de la Ley de Auditoría de Cuentas funcionó muy bien a lo largo de toda la década de los noventa, pero con la llegada de la primera década del siglo XXI el conjunto de procedimientos diseñados ha ido perdiendo validez por la evolución de la organización de las Universidades, al amparo de la nueva Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, con una nueva concepción de los estudios universitarios basada en la Declaración de Bolonia, firmado por todos los países de la Unión Europea en 1999, que dio lugar al establecimiento de un proceso de convergencia denominado Espacio Europeo de Educación Superior (EEES), que vertebra la educación superior en torno al continuo de tres etapas que cubren el grado, el máster y el doctorado.

El también denominado Proceso de Bolonia no solo supone la mera sustitución de los títulos universitarios de Diplomatura y Licenciatura, sino que introduce cambios de mayor calado en la organización docente, como por ejemplo el cómputo de los créditos académicos, que pasan a medir las horas totales de trabajo del estudiante en el logro de los objetivos de un programa docente, como paso previo a su consideración de transferibles entre los países signatarios del Acuerdo de Bolonia.

Sin embargo, al tiempo que se va alcanzando la convergencia con otros países europeos, se ha roto la antigua homogeneidad de contenidos que tenían las carreras universitarias, lo que permite una mayor flexibilidad para ofrecer currículos atractivos a los estudiantes, pero impide considerar que un determinado título tiene un contenido predeterminado, puesto que cada universidad puede diseñar y ofrecer estudios de grado, postgrado y doctorado con entera libertad, en uso de su autonomía.

Por esta razón no cabe hablar, en las titulaciones del Proceso de Bolonia, de materias contables, económicas, jurídicas o de gestión que necesariamente se hayan tenido que cursar, lo que cuestiona la validez hasta anular, en este contexto, las previsiones de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 10 de mayo de 1991, que establecía criterios generales de dispensa a que se refiere el artículo 26.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas.² Este régimen de dispensa puede mante-

² Actualmente texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

3.2.4. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN DE AUDITORES

nerse, a extinguir, para los antiguos títulos de Diplomado, Licenciado, Profesor Mercantil, Ingeniero y Arquitecto, pero no es posible extenderlo a los de Grado o Máster universitarios.

Al tiempo que se ha reformado la estructura de las titulaciones superiores, que es la base de la formación de la práctica totalidad de los candidatos que acceden al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, las universidades se han ido dotando de estructuras más sólidas de elaboración y aprobación de los programas de estudio que conducen a titulaciones oficiales, válidas en todo el territorio nacional, y no oficiales (antiguos «títulos propios»).

En la totalidad de las instituciones universitarias hay reglas bien establecidas para la aprobación formal de un título que forme parte de la oferta docente de la Universidad, y los títulos oficiales requieren acreditación previa por parte de la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad (ANECA), mientras que los títulos exigen requisitos formales que se regulan en los Estatutos de las Universidades, se aprueban por sus órganos de gobierno y se someten a controles y garantías en función de su duración, la entidad que las imparte o gestiona y la repercusión académica que se quiera otorgar a la titulación respectiva.

El proceso de acreditación de las titulaciones universitarias, inédito cuando se redactaron las Resoluciones que se modifican, se ha formalizado notablemente, hasta el punto de existir modelos que contienen todos los requisitos para someter unos estudios a la validación por parte de la ANECA. Estos modelos pueden servir de base, *mutatis mutandis*, para que universidades, corporaciones representativas de auditores y centros de enseñanza puedan presentar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sus propuestas, de forma que los detalles de los cursos queden reflejados en las mismas, y ello se haga de forma sistemática, apropiada y completa.

Por tanto, a fin de perfeccionar el proceso de homologación de dichos cursos y de adaptarse a los cambios acaecidos en la normativa que regula la enseñanza universitaria, se ha considerado necesario introducir modificaciones en las Resoluciones citadas.

En consecuencia este Instituto ha resuelto lo siguiente:

Primero. La Resolución de 5 de mayo de 1997, por la que se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores de cuentas organizados por las Universidades (BOICAC nº 30/Mayo 1997), debe interpretarse y aplicarse de acuerdo con las siguientes normas:

1. Las referencias al artículo 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983 de Reforma Universitaria deben entenderse hechas al artículo 34.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de Universidades.
2. Las referencias a la autoridad universitaria con facultad para solicitar la homologación de cursos de formación teórica de auditores, adjuntando la Memoria sobre organización y desarrollo del curso, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se entenderá efectuada al Rector o al Vicerrector o persona que tenga otorgado apoderamiento o delegada su representación a estos efectos, una vez que los cursos hayan sido debidamente aprobados por el órgano competente, según los Estatutos de la Universidad. En los casos de delegación

3.2.4. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN DE AUDITORES

de la competencia, a la memoria se adjuntará copia del instrumento en que conste el mandato, apoderamiento o delegación de firma y un certificado donde conste el acuerdo de aprobación del curso, firmado por el secretario del órgano que apruebe finalmente la impartición de los cursos, indicando el alcance temporal de la misma.

3. Las referencias a la autoridad universitaria con facultad para certificar, al final del curso, que el mismo se ha desarrollado conforme a las condiciones establecidas en la Memoria de solicitud, así como la relación nominativa de las personas que hayan obtenido el correspondiente título y de las que no han superado las pruebas de evaluación correspondientes, se entenderán efectuadas al Secretario General de la Universidad o persona que tenga otorgado apoderamiento o delegación para actuar en su nombre. A la comunicación se adjuntará, si no se ha hecho en la Memoria de solicitud, copia del acto de nombramiento oficial de Secretario General y, en su caso, del instrumento en que conste el mandato, apoderamiento o delegación, que podrá sustituirse por la referencia al Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma correspondiente.

Segundo. A los efectos de lo dispuesto en la Resolución de 6 de mayo de 1977, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, (BOICAC nº 30/Mayo 1997), por la que se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica impartidos por las Corporaciones de derecho público representativas de auditores, las solicitudes de homologación de cursos de formación teórica que realicen estas Corporaciones deberán ser firmadas por parte del Presidente de la Corporación o de otra persona que tenga atribuido apoderamiento o poder para representar a la misma. Esas mismas personas deberán suscribir, al terminar el curso, el certificado de realización del mismo y la relación nominativa de las personas que hayan superado el curso completo o cualquiera de sus módulos. Se adjuntará a la Memoria de los cursos o al certificado final una copia del instrumento que contenga, en su caso, el citado mandato, apoderamiento o delegación de poderes.

Tercero. A los efectos de lo dispuesto en la Resolución de 7 de mayo de 1977, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, (BOICAC nº 30/Mayo 1997), por la que se establecen las condiciones que deben reunir los centros de enseñanza a los efectos de su reconocimiento para organizar y, en su caso impartir cursos de formación teórica de auditores, las solicitudes de homologación de cursos de formación teórica deberán ser firmados por la persona que tenga atribuida la representación legal de dicho centro. Esa misma persona será la que suscriba, al terminar el curso, el certificado de realización del mismo y la relación nominativa de las personas que hayan superado el correspondiente curso, bien completo, bien en cualquiera de sus módulos. Se adjuntará a la Memoria de los cursos o al certificado final una copia del instrumento que contenga, en su caso, el mandato, el apoderamiento o la delegación de poderes.

Cuarto. Para sucesivas peticiones de homologación de nuevas ediciones de cursos ya homologados previamente, se aplicarán las mismas disposiciones de los apartados primero a tercero, salvo en lo que se refiere a la presentación de la Memoria, si

la programación y resto de condiciones del curso no han variado sustancialmente. Se presumirá que ha habido variación siempre que haya cambiado el director del curso o los profesores que impartan un 25 por ciento o más de las horas lectivas. También se presumirá que se ha producido cambio si el precio ha sido modificado en un 10 por ciento o más sobre el incluido inicialmente en la Memoria de solicitud. Solo se admitirán dos prórrogas de un curso, sin la remisión de una nueva memoria.

Quinto. El Anexo de las Resoluciones de 5, 6 y 7 de mayo de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, relativas a las condiciones que deben para cumplir para ser homologados los cursos de formación teórica organizados por las Universidades, las Corporaciones de derecho público representativas de los auditores y los centros de enseñanza reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se sustituye por el Anexo que acompaña a la presente Resolución.

Sexto. En relación con el contenido de los cursos de formación de auditores de cuentas se establecen las siguientes normas:

1. La duración de los módulos se establecen en términos de créditos del Sistema Europeo de Transferencia de Créditos (*European Credit Transfer System*, ECTS), atribuyendo a cada crédito un contenido de entre 25 y 30 horas de trabajo efectivo del alumno para cumplir los objetivos del programa de estudios. Es aplicable al respecto la normativa establecida en el R.D. 1125/2003, de 5 de septiembre, por el que se establece el sistema europeo de créditos y el sistema de calificaciones en las titulaciones universitarias de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional (BOE del 18 de septiembre).
El curso deberá comprender, como mínimo, la totalidad de las materias por cada módulo a que se hace referencia en el Anexo de la presente Resolución.
2. En el caso de los cursos de carácter «presencial» o con asistencia a clase, las horas lectivas de clases teóricas y prácticas deberán cubrir, al menos, una tercera parte del tiempo estimado de trabajo del alumno; debiéndose justificar las actividades a realizar por el mismo hasta cubrir la totalidad de la duración del crédito (trabajos dirigidos, conferencias, seminarios, lecturas, estudio y exámenes).
3. En el caso de los cursos «a distancia», la Memoria deberá justificar las actividades a realizar por el alumno, incluyendo lecturas, estudios, interacción con el tutor y con otros compañeros a través de plataformas docentes, trabajos dirigidos, conferencias, pruebas de validación y exámenes. Se deberá justificar la existencia de los materiales docentes y todos los demás recursos necesarios para el normal desarrollo de los cursos. Las pruebas de validación y los exámenes siempre serán presenciales.
4. Los procedimientos de evaluación de los estudiantes serán objeto de descripción detallada en la Memoria de solicitud, debiendo existir, al menos, una prueba por módulo. Para la documentación y conservación de los exámenes y demás pruebas o trabajos, así como de las actas que contengan las calificaciones, se estará a lo establecido por la Universidad o el centro docente solicitantes. En caso de que los cursos no fueran presentados u organizados por una Universidad o centro docente, o en el caso de que éstos no tuvieran normativa

3.2.4. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN DE AUDITORES

al respecto, la Memoria contendrá las disposiciones relativas a pruebas o exámenes, incluyendo el ejercicio del derecho a revisión de las calificaciones, así como la conservación de los mismos y confección y custodia de las actas. Los documentos que contengan los exámenes o pruebas correspondientes deberán estar a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas durante doce meses, a partir de la fecha de envío de la certificación.

5. La Memoria de solicitud, en el caso de que el solicitante sea una Universidad, será la que haya servido para la aprobación por la Universidad o acreditación por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación (ANECA) del título correspondiente, complementada en su caso por las informaciones específicas requeridas por las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En el caso de que el solicitante no sea una Universidad, la Memoria tendrá la estructura de los apartados contemplados en el Anexo I del Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, donde se contiene el modelo utilizado para la solicitud de verificación de títulos oficiales.

Séptimo. Modificación de la Resolución de 10 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se determinan los criterios generales para la dispensa a que se refiere el artículo 26.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas de las materias que componen la primera fase del examen.

1. Se añade un nuevo apartado 4 a la Resolución de 10 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se determinan los criterios generales para la dispensa a que se refiere el artículo 26.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas de las materias que componen la primera fase del examen, con la siguiente redacción:

«4. Quienes posean los títulos de Grado o Máster Universitario podrán solicitar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dispensa específica, relativa tanto al curso de formación teórica como a la primera fase del examen, de las materias 6, 8, 11 y 12 que figuran en el cuadro que se incluye como anexo, siempre y cuando hayan cursado materias equivalentes, en contenido y duración, y puedan acreditar que las han superado. A la petición adjuntarán los programas o guías docentes sellados por el órgano responsable en la Universidad. No obstante, la Universidad puede solicitar una dispensa genérica sobre las anteriores materias, referida a los títulos de Grado o Máster universitarios que imparta. La dispensa específica conseguida no obligará a las Universidades que organicen los cursos de formación teórica a dispensar al estudiante de cursar esas materias de cara a la obtención del correspondiente título».

2. Se modifica la relación de materias que se cita en el Anexo de la Resolución de 10 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se determinan los criterios generales para la dispensa a que se refiere el artículo 26.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas de las materias que componen la primera fase del examen, en los siguientes términos:

ANEXO

	Materias de las que se dispensa
Licenciados en Ciencias Económicas y Empresariales (Rama Economía de la empresa)	6, 7, 8, 9, 11 y 12
Licenciados en Ciencias Económicas y Empresariales (Rama Economía General)	6, 11 y 12
Licenciados en Derecho	11
Profesores Mercantiles	6, 7, 8, 9, 11 y 12
Diplomados en Ciencias Empresariales	6, 7, 11 y 12
Licenciado en Ciencias Actariales y Financieras	6, 7, 8, 9, 11 y 12
Licenciado en Administración y Dirección de Empresas (Licenciado en Ciencias Políticas y Comerciales –Sección de Económicas y Comerciales– y Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales – Secciones de Ciencias Empresariales, Empresariales y Economía de Empresa)	6, 7, 8, 9, 11 y 12

Relación de materias que se citan en el cuadro anterior:

1. Auditoría de cuentas y normas de acceso a ésta.
2. Normativa aplicable al control de la auditoría de cuentas y a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.
3. Normas de ética e independencia.
4. Normas Internacionales de Auditoría adoptadas por la Unión europea. En la medida en que no estén adoptadas por la Unión europea, se requerirá un conocimiento general.
5. Gestión de riesgos y control interno.
6. El Plan General de Contabilidad y Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas empresas.
7. Contabilidad analítica de costes y de gestión. Presupuestos en la entidad.
8. Análisis y proyección de estados financieros.
9. Combinaciones de negocios, Contabilidad de situaciones concursales, y Consolidación y normas relativas a la formulación de cuentas consolidadas.
10. Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la UE.
11. Derecho de sociedades, de otras entidades y gobernanza; derecho concursal, tributario, civil y mercantil; derecho del trabajo y de la seguridad social.
12. Tecnología de la información y sistemas informáticos; economía general, economía de la empresa y economía financiera; matemáticas y estadística y principios fundamentales de gestión financiera de las empresas.

Octavo. El plazo para acordar la homologación de los cursos de formación que se soliciten, de acuerdo con lo previsto en las Resoluciones de 5, 6 y 7 de mayo de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, relativas a las condiciones que deben cumplir para ser homologados los cursos de formación teórica organizados por las Universidades, las Corporaciones de derecho público representativas de los auditores y los centros de enseñanza reconocidos por el Instituto de Contabilidad y

3.2.4. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN DE AUDITORES

Auditoría de Cuentas, será de dos meses, a contar desde la fecha de presentación de la solicitud con toda la documentación que exigen dichas Resoluciones.

Noveno. 1. Las disposiciones contenidas en esta Resolución será de aplicación a partir del 31 de diciembre de 2010 y serán de obligado cumplimiento para los cursos de formación que se inicien con posterioridad a dicha, así como a las nuevas ediciones de cursos que no contengan variaciones sustanciales respecto a las condiciones en que se han realizado otras ediciones de cursos anteriores, previamente homologados y finalizados, que se inicien con posterioridad a dicha fecha.

2. Quienes hubieran superado cursos de formación teórica, homologados antes de la fecha de entrada en vigor de la presente Resolución, con arreglo a las Resoluciones de 5, 6 y 7 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por las que se establecen las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica, conservarán los derechos de dispensa de la primera fase del examen en los términos previstos en las citadas Resoluciones.

CURSOS DE FORMACION TEORICA DE AUDITORES**ANEXO – PARTE I**

	Créditos ETCS
MODULO I: AUDITORIA DE CUENTAS – Auditoría de Cuentas y normas de acceso a ésta. – Normativa aplicable al control de la auditoría de cuentas y a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. – Normas de ética e independencia. – Normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión europea. En la medida en que no estén adoptadas por la Unión europea, se requerirá un conocimiento general. – Gestión de riesgos y control interno.	18
MODULO 2: MARCO NORMATIVO DE INFORMACIÓN FINANCIERA I – Plan General de Contabilidad – Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas empresas.	9
MODULO 3: MARCO NORMATIVO DE INFORMACIÓN FINANCIERA II – Combinaciones de negocios. – Contabilidad de situaciones concursales. – Consolidación y normas relativas a la formulación de cuentas consolidadas. – Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión europea.	9
MODULO 4: OTRAS MATERIAS CONTABLES – Análisis y proyección de estados financieros. – Contabilidad analítica de costes y de gestión. – Presupuestos en la entidad.	6
MODULO 5: MATERIAS JURIDICAS (Restringidas al nivel de conocimientos que se detalla en la parte II del presente Anexo)	12
MODULO 6: OTRAS MATERIAS (Restringidas al nivel de conocimientos que se detallan en la parte II del presente Anexo).	10
TOTAL	64

ANEXO – PARTE II

MATERIAS JURIDICAS (MODULO 5)

DERECHO DE SOCIEDADES Y DE OTRAS ENTIDADES Y DE GOBERNANZA: Las sociedades en el marco económico. Sociedades civiles y sociedades mercantiles, tipos de sociedades mercantiles. La sociedad anónima: Constitución; variaciones del capital; transformación; fusión; disolución y liquidación. El control y la publicidad de las cuentas anuales en las sociedades anónimas. La sociedad de responsabilidad limitada: Aspectos jurídicos fundamentales. Fundaciones: Aspectos jurídicos fundamentales. Gobernanza empresarial: principios generales y papel del comité de auditoría en el buen gobierno de las entidades cotizadas.

DERECHO CONCURSAL: La Ley Concursal. Inicio del procedimiento. Insolvencia del deudor. La fase común. La calificación del concurso. La fase de convenio. La fase de liquidación.

DERECHO TRIBUTARIO: Fundamentos y marco legal del sistema impositivo. Impuestos directos e indirectos. El impuesto sobre sociedades. El impuesto sobre el valor añadido. Otros impuestos.

DERECHO CIVIL: Capacidad jurídica: Derecho y obligaciones. La persona física y la persona jurídica. El contrato: Diferentes tipos de contrato. La responsabilidad civil.

DERECHO MERCANTIL: La legislación mercantil: Ámbito de aplicación. La empresa: Propiedad comercial. Transmisión, arrendamiento y usufructo de la empresa. El empresario: Condición e inscripción del empresario. El Registro Mercantil: Nociones generales sobre su organización y funcionamiento; funciones, en especial legalización de los libros de los empresarios, nombramiento de expertos independientes y de auditores de cuentas y depósito y publicidad de las cuentas anuales. Los libros de los empresarios. La letra de cambio. El cheque. Los mercados de valores. Nociones generales sobre la Ley 24/88 del Mercado de Valores.

DERECHO DEL TRABAJO Y DE LA SEGURIDAD SOCIAL: El contrato de trabajo. Derechos y obligaciones de los empresarios y los trabajadores. Los conflictos laborales. El sistema de la seguridad social. Estructura y funcionamiento.

OTRAS MATERIAS (MODULO 6)

SISTEMAS DE TECNOLOGÍA DE LA INFORMACION Y SISTEMAS INFORMÁTICOS: Sistemas, procedimientos, organización y control interno en una empresa. Los sistemas informáticos. El hardware y el software en la organización. Control y organización de los datos. La seguridad informática.

ECONOMIA DE LA EMPRESA: Principios y objetivos de la gestión empresarial. La organización empresarial: Formas, funciones y procedimientos. Áreas de la estructura empresarial. La toma de decisiones en la empresa.

ECONOMIA GENERAL FINANCIERA: Fundamentos de la economía. Los factores y agentes económicos. El mercado y los precios. El sistema financiero y bancario. Los tipos de interés y los precios de los activos financieros. La renta nacional y su distribución.

MATEMATICAS Y ESTADISTICA: Matemáticas financieras. Interés: simple e interés compuesto. El valor actual. Sistemas de amortización financiera. Nociones básicas de estadística descriptiva. El muestreo: Aplicaciones y técnicas.

GESTION FINANCIERA DE LAS EMPRESAS: La planificación financiera de la empresa. La inversión empresarial. Criterios de evaluación de proyectos de inversión. Fuentes de financiación de la empresa.

3.2.5. Resolución de 12 de junio de 2012, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen, con carácter general, las condiciones que deben cumplir los programas de formación teórica de auditores, a que se refiere el artículo 34 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas

Esta Resolución sustituye y deroga las anteriores:

- Resolución de 5 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se sustituye la de 4 de junio de 1995, y se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores de cuentas organizados por las Universidades al amparo del artículo 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983 de Reforma Universitaria.
- Resolución de 6 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se sustituye a la de 5 de julio de 1995, y se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica impartidos por las Corporaciones de derecho público representativas de auditores, en virtud de lo previsto en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley de auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre.
- Resolución de 7 de mayo de 1997 del instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se sustituye la de 6 de julio de 1995, y se establecen las condiciones que deben reunir los centros de enseñanza a los efectos de su reconocimiento para organizar y, en su caso, impartir cursos de formación teórica de auditores, en virtud de lo previsto en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre.
- Resolución de 8 de octubre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se modifican las Resoluciones de 10 de mayo de 1991 y de 5, 6 y 7 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y complementan determinadas condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores, previstos en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, para su homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

El artículo 34.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, prevé la realización de cursos de carácter teórico para cumplir, por parte de los que quieran ser autorizados para el ejercicio de la auditoría de cuentas, con el requisito de seguir programas de enseñanza de las materias que les capaciten para su futuro ejercicio de la actividad de auditoría.

Ese mismo artículo establece que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, una vez oído el Comité de Auditoría de Cuentas, mediante resolución publicada en

3.2.5. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN DE AUDITORES

su Boletín establecerá las características y condiciones que deben reunir los cursos para su homologación.

Los citados programas de cursos pueden ser organizados e impartidos por las Universidades o por las Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, una vez cuenten con la homologación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. A estos cursos pueden ser admitidos, en función de las condiciones de diseño de los mismos, tanto titulados universitarios como aquellos que simplemente cumplan con los requisitos para el acceso a la Universidad. En la presente Resolución se regulan las condiciones de los cursos organizados por las Universidades, constituyan o no enseñanzas que den lugar a un título oficial con validez en todo el territorio nacional, así como los cursos organizados por las Corporaciones, en aquello que pudiera resultarles de aplicación.

Para los alumnos sin experiencia previa en el sector que tengan titulación universitaria previa, estos cursos complementan los conocimientos recibidos en la Escuela o Facultad, adentrando a los estudiantes en el mundo de la contabilidad avanzada y de los cometidos de verificación de la información económica-financiera, y de otra ponen a los futuros auditores en contacto con un sector que en el futuro los acogería, puesto que muchos de los cursos están organizados por las Corporaciones de auditores o se realizan mediante acuerdos de colaboración entre Universidades y Corporaciones. Por otro lado, para los alumnos que ya se encuentran colaborando con un auditor o lo hayan hecho con anterioridad, estos cursos contribuyen a situar en su contexto teórico y legal aquellas prácticas y procedimientos de auditoría que han venido aplicando.

Para los alumnos que accedan a los mismos sin titulación universitaria previa, representan una verdadera enseñanza profesional que les prepara para el ejercicio futuro de la actividad de auditoría de cuentas, poniéndolos en contacto con las materias que constituyen el núcleo de conocimientos necesarios para superar las pruebas de aptitud e integrarse, posteriormente, en la actividad auditora. Esta colectividad, no obstante, representa una exigua minoría tanto entre los estudiantes interesados en ingresar en la actividad auditora, como de los colaboradores de los auditores interesados en la realización de los estudios previos a las pruebas de aptitud.

La estructura de petición de homologación y de certificación de resultados diseñada en los primeros años de vigencia de la Ley de Auditoría de Cuentas funcionó adecuadamente a lo largo de toda la década de los noventa, mediante la doble posibilidad de cursos organizados por las Universidades o por las Corporaciones u otros Centros. Con la llegada de la primera década del siglo XXI el conjunto de procedimientos diseñados para los cursos universitarios ha ido perdiendo validez por la evolución de la organización de la enseñanza superior, al amparo de la nueva Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, con una nueva concepción de los estudios de nivel universitario basada en la Declaración de Bolonia, firmado por todos los países de la Unión Europea en 1999, que dio lugar al establecimiento de un proceso de convergencia denominado Espacio Europeo de Educación Superior (EEES), que vertebraba la educación superior en torno al continuo de tres etapas que cubren el grado, el máster y el doctorado.

El también denominado Proceso de Bolonia no solo supone la mera sustitución de los títulos universitarios de Diplomatura y Licenciatura, sino que introduce cambios de

3.2.5. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN DE AUDITORES

mayor calado en la organización docente, como por ejemplo en lo relativo a la contabilización de los créditos académicos, que pasan a computar las horas totales de trabajo efectivo del estudiante en el logro de los objetivos de un programa docente, como paso previo a su consideración de transferibles entre los países signatarios de la Declaración de Bolonia.

La forma de describir los requisitos y programación del aprendizaje en los cursos universitarios a partir del denominado Sistema Europeo de Transferencia de Créditos (ECTS) es de aplicación general a cualquier empeño pedagógico, por lo que se ha conservado aquí a fin de hacer comparables las enseñanzas de Universidades que organicen los programas y cursos, así como para permitir a los estudiantes demostrar que sus conocimientos son equivalentes a los recibidos en otros países.

En la totalidad de las instituciones universitarias hay reglas bien establecidas para la aprobación formal de un título que forme parte de la oferta docente de la Universidad, y los títulos oficiales y con validez en todo el territorio nacional requieren acreditación previa por parte de la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad (ANECA). Así, el recorrido entre la concepción y la impartición de un título exige cumplir ciertos requisitos formales que se regulan en los Estatutos de las Universidades, incluyendo su aprobación por los órganos de gobierno y su sometimiento a controles de calidad y garantías en función de su duración, la entidad que las imparte o gestiona y la repercusión académica que se quiera otorgar a la titulación respectiva.

El proceso de acreditación de las titulaciones universitarias, inédito cuando se redactaron las Resoluciones que se derogan, se ha formalizado notablemente, hasta el punto de existir modelos de formularios que contienen todos los requisitos para someter unos estudios a la validación por parte de la ANECA. Estos modelos pueden servir de base, *mutatis mutandis*, para que las universidades y las corporaciones representativas de auditores puedan presentar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sus propuestas, de forma que los detalles de los cursos queden reflejados en las mismas, y ello se haga de forma homogénea, sistemática, apropiada y completa.

En 2010 se constituyó, en el seno del Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, un Grupo de Reflexión que trabajó sobre las características que debía reunir la formación de los auditores de cuentas para el acceso, tras la superación de las pruebas correspondientes, al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC). Entre las conclusiones que este Grupo obtuvo cabe destacar una propuesta de ordenación de las materias que constituyen el currículo docente de los programas de formación teórica de auditores, plasmada en dos bloques (I: Contabilidad y Auditoría y II: Otras Materias), compuesto cada uno de ellos de tres módulos y estos a su vez de materias que en conjunto comprendían los temas enunciados en el artículo 8.c del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio, según el desarrollo contemplado en el artículo 34.1 del Reglamento que desarrolla el citado texto refundido.

En total, para los cursos universitarios los Bloques comprenden un esfuerzo académico de 60 créditos ECTS. En los cursos organizados por las Corporaciones la referencia debe ser en base a 600 horas de docencia.

3.2.5. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN DE AUDITORES

Una parte de las materias exigibles puede convalidarse en función de la titulación anterior del estudiante, mientras que el resto de las materias deberán ser cursadas y aprobadas en el seno del programa que se pretenda homologar.

Dados los cambios introducidos que en esta Resolución se incorporan, y considerando los plazos de homologación y acreditación previstos en la normativa sobre títulos universitarios, será preciso un período de adaptación por parte de los potenciales oferentes de los cursos de formación teórica, al objeto de evitar que no hubiera suficiente y adecuada oferta de este tipo de cursos, y sin perjuicio de que las Universidades y Corporaciones puedan presentar durante el citado periodo cursos que se adapten a esta Resolución.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, como ha venido haciendo hasta el momento, publicará en su página web la lista de cursos homologados para cada curso académico, y dispondrá de la lista de quienes los hayan cursado y, por ello, acrediten haber realizado la formación que les permita concurrir al examen de aptitud. Esta Resolución, que es aplicable a todos los programas de enseñanza que pretenden cubrir el requisito de formación teórica para concurrir a las pruebas de acceso, se complementará con otra que contenga las condiciones de dispensa de cursar ciertas materias y de realizar la primera fase del examen correspondiente a las pruebas de acceso al ROAC.

Por esta razón, los programas y cursos sometidos a homologación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas no deben contener obligatoriamente todos los módulos que componen los 60 créditos ECTS (cursos universitarios) o 600 horas de docencia (cursos de las Corporaciones), sino que pueden homologarse programas que cubran solo algunos de los módulos o de las materias, puesto que los alumnos que se espera recibir y formar pueden tener dispensados los restantes.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, una vez oído el Comité de Auditoría de Cuentas, y en virtud del artículo 34.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1517/2011 de 31 de octubre, este Instituto ha resuelto lo siguiente:

Primero. Ámbito de aplicación.

La presente Resolución es de aplicación a los programas de enseñanza teórica que deben acreditar haber cursado y superado quienes soliciten la autorización para ser inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 34.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. Los citados programas habrán de incluir, para ser homologados, todos o algunos de los módulos y las materias incluidas en los Bloques I y II del Anexo A, que se encuentra al final de la presente Resolución.

Segundo. Sujetos.

Las Universidades y las Corporaciones de derecho público representativas de los auditores podrán presentar a homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas programas formativos que contengan algunas o todas las materias com-

prendidas en cada uno de los módulos del Anexo A. No obstante, quienes soliciten homologación de las materias del Bloque II deberán hacerlo obligatoriamente sobre todas las materias del mismo.

Tercero. Programas.

1. En los cursos universitarios, la definición y contenido de la expresión «Crédito ECTS» (Sistema europeo de Transferencia de Créditos), como forma de programación docente y unidad de medida del esfuerzo del alumno se refiere a lo establecido en la normativa docente, y en particular en el Real Decreto 1125/2003, de 5 de septiembre, por el que se establece el sistema europeo de créditos y el sistema de calificaciones en las titulaciones universitarias (BOE del 18 de septiembre). De acuerdo con ello, se entiende que cada crédito equivale a 25 horas de trabajo efectivo del alumno, salvo que la Universidad hubiera establecido una equivalencia mayor.

En total, para los cursos universitarios los Bloques comprenden un esfuerzo académico de 60 créditos ECTS.

En los cursos no universitarios, la programación docente se realizará tomando como base 600 horas de docencia.

2. Los programas que se presenten a homologación pueden incluir cursos de carácter presencial y a distancia, en cualquiera de sus modalidades, así como una combinación de ambos métodos. En todo caso, en la Memoria de solicitud las materias deben justificarse por el tiempo correspondiente a los créditos, para los cursos universitarios, o en horas, para el caso de los cursos de las Corporaciones, mediante clases teóricas o prácticas presenciales, trabajo con materiales a distancia, trabajos dirigidos, conferencias, seminarios, lecturas, actividades de evaluación, trabajos de fin de título, así como estudio individual o en grupo o prácticas en empresas y otras instituciones. También son admisibles las formas de interacción con propósitos docentes de los alumnos entre sí o con el profesor, como por ejemplo las implantadas a través de plataformas electrónicas, tales como foros y chats. Los exámenes o pruebas que los sustituyan serán siempre presenciales, debiendo existir al menos un examen o prueba para cada módulo, o en su caso materia, de las enumeradas en el Anexo A.

Cuarto. Solicitud: Memoria.

1. Con anterioridad a la iniciación del curso o programa, se deberá presentar ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la Memoria de solicitud. En el caso de que el solicitante sea una Universidad, la Memoria de solicitud será la que haya servido para la aprobación por la Universidad o acreditación por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación (ANECA) del título correspondiente, complementada en su caso por las informaciones específicas requeridas por esta Resolución. En el caso de que el título universitario correspondiente no tenga que ser acreditado por la ANECA, la Memoria de solicitud seguirá la estructura y contenido que figura en el Anexo B. La estructura y modelo de la Memoria de solicitud del Anexo B será también utilizada cuando la solicitud de homologación la presente una Corporación.

3.2.5. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN DE AUDITORES

2. Para la documentación y conservación de los exámenes y demás pruebas o trabajos o materiales, así como de las actas que contengan las calificaciones, se estará a lo establecido por la Universidad en el caso de los cursos universitarios, o a lo establecido en las normas contenidas en la Memoria de homologación presentada en el caso de los cursos de las Corporaciones. En caso de que la Universidad no tuviera normativa al respecto, y para las Corporaciones, la Memoria contendrá las disposiciones relativas a pruebas o exámenes, incluyendo el ejercicio del derecho a revisión de las calificaciones, así como la conservación de los mismos y confección y custodia de las actas. Los documentos correspondientes deberán estar a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas durante doce meses, a partir de la fecha de envío de la certificación acreditativa de los alumnos que hayan superado los cursos homologados.

3. La solicitud de homologación deberá estar suscrita por el Rector de la Universidad, cuando el curso sea universitario, y por el órgano máximo de gobierno de la Corporación cuando sea ésta la solicitante. Podrán ser sustituidos por quien tenga poder suficiente para representar a la institución en este cometido, en cuyo caso, deberá adjuntarse a la Memoria de solicitud copia del instrumento que contenga el correspondiente mandato, apoderamiento o delegación de poder. Así mismo, los programas deberán haber sido aprobados por el órgano que tenga las competencias, cuyo secretario certificará el acuerdo que se adjunte a la Memoria.

4. En el caso de que los cursos sean organizados por una Universidad, la dirección del programa que se presente a homologación deberá recaer en quien resulte competente conforme a la normativa aplicable a la Universidad. La coordinación del máster deberá recaer en un auditor de cuentas inscrito en el ROAC o en un profesor del área de Economía Financiera y Contabilidad con vinculación permanente a la Universidad. Además, como mínimo un 40 por ciento de las horas de clase del Módulo I.1 (Auditoría de cuentas) y un 20 por ciento de las horas de clase del Módulo I.2 (Marcos normativos de la información financiera aplicables en España) deberán ser impartidos por auditores de cuentas inscritos en el ROAC.

5. En el caso de que la solicitud de homologación sea presentada por una Universidad y una o más Corporaciones de auditores, se entenderá salvo indicación en contrario que prevalecen las normas académicas de la Universidad, recogidas en sus Estatutos y demás normativa de desarrollo. En la Memoria también se harán constar de forma resumida los acuerdos relativos a la docencia, a la realización de prácticas profesionales, a los recursos, al calendario y demás condiciones que se hayan pactado entre las partes, en la medida que tengan interés para el proceso de homologación.

Quinto. Colaboración.

1. Con el fin de evaluar el contenido docente de las Memorias presentadas solicitando la homologación para cursos universitarios, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá recabar la colaboración de la ANECA u organismo con funciones equivalentes, salvo en aquellos casos en que cuenten con la acreditación de la ANECA por tratarse de títulos oficiales y con validez en todo el territorio nacional. A tal efecto

3.2.5. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN DE AUDITORES

puede requerirse al solicitante que envíe también la Memoria al órgano designado y que, a instancias de este, subsane las omisiones y carencias detectadas en la misma.

2. En todo caso, la decisión final de homologación corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y será comunicada por éste al solicitante. Los títulos universitarios que soliciten la homologación tras ser acreditados, no necesitarán una nueva evaluación de la ANECA.

Sexto. Resolución.

El plazo para acordar la homologación de los cursos de formación que se soliciten de acuerdo con lo previsto en esta Resolución será de tres meses a contar desde la fecha de presentación de la solicitud si se aporta toda la documentación que exige dicha Resolución, o desde la fecha en que se subsanasen los eventuales requerimientos de información si dicha documentación estuviese incompleta.

Séptimo. Certificación posterior.

1. Tras la celebración del programa, el Secretario de la Universidad o el órgano máximo de gobierno de la Corporación de auditores, o bien las personas que acrediten poder suficiente o delegación expresa para sustituirlos en esta función, enviarán un certificado en el que se haga constar que el citado programa se ha desarrollado de acuerdo con las condiciones establecidas en la memoria previamente enviada, así como una relación nominativa de las personas que lo hayan cursado, con la indicación de la calificación obtenida en los módulos o materias correspondientes. En el caso de que dicha remisión se realice por personas que acrediten delegación expresa atribuida a tal efecto, se deberá adjuntar copia del instrumento en que conste dicha delegación, mandato o apoderamiento.

2. En el caso de que el módulo o materia se hayan reconocido por haberlos cursado en estudios universitarios previos, constará dicha mención en la relación enviada.

3. Hasta tanto no se haya recibido la certificación descrita en el apartado 1 anterior en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, éste no procederá a la homologación de cursos posteriores que, en su caso, pudiera organizar la misma Universidad o la misma Corporación. Este supuesto no será de aplicación en el caso de solicitarse la homologación o la prórroga de la misma para un programa o curso sin que haya finalizado la edición anterior, y siempre que, en todo caso, cumpla las condiciones requeridas para su homologación.

Octavo. Ediciones posteriores.

Para sucesivas peticiones de homologación de nuevas ediciones de cursos o programas ya homologados previamente, se aplicarán las mismas disposiciones de los apartados anteriores, salvo en lo que se refiere a la presentación de la Memoria, si la programación y resto de condiciones del programa no han variado sustancialmente. Se presumirá que ha habido variación sustancial siempre que hayan cambiado la direc-

3.2.5. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN DE AUDITORES

ción, salvo en el caso de circunstancias de fuerza mayor que concurrieran en la persona que ejerce dicha dirección, o que viniera ejercida de oficio por un cargo académico, o siempre que hayan cambiado los profesores que impartan un 30 por ciento o más de las horas lectivas, salvo si los nuevos profesores tienen la misma categoría académica, si son universitarios, o la misma titulación y similar experiencia, si no son universitarios, y en ambos casos en el mismo área de conocimiento. Solo se admitirán tres prórrogas de un curso, sin la remisión de una nueva memoria, con la condición de que se desarrollen en un intervalo de tiempo máximo de cinco años si no fueran sucesivas en el tiempo. En los cursos acreditados por la ANECA o en cuya homologación ha colaborado ésta, las modificaciones efectuadas deben ser comunicadas tanto a este organismo como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En el caso de que las condiciones del programa o curso no contenga variaciones sustanciales, la documentación que debe acompañar a las peticiones de homologación de nuevas ediciones de programas previamente homologados deberá consistir en una comunicación por parte de la Universidad o de la Corporación en la que se manifieste que el citado curso se realizará en las mismas condiciones que las reflejadas en la memoria previamente enviada en el curso anterior homologado y se especifique las variaciones que, en su caso, se hayan introducido.

Noveno. Datos de carácter personal.

La remisión de información y datos previstos en esta Resolución deberá ajustarse a lo previsto en la normativa reguladora de protección de datos de carácter personal.

Décimo. Publicidad.

Solo los cursos previamente homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueden anunciarse públicamente como tales. Si la homologación o la prórroga de la misma están en trámite, podrá indicarse este extremo en la publicidad correspondiente.

Undécimo. Actuación subsidiaria del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Si el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas decidiese ejercer la potestad subsidiaria de organización y realización de cursos, reconocida en el artículo 34.2 in fine del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, lo haría mediante un convenio de colaboración con una Corporación de auditores o Universidad, al objeto de cubrir la carencia de este tipo de programas formativos en territorios o para colectividades que por sus características los necesitasen sin tenerlos disponibles.

Decimosegundo. Entrada en vigor.

1. La presente Resolución será de obligado cumplimiento para los cursos de formación que se inicien con posterioridad a 30 de junio de 2014. Hasta esta fecha, las Universidades y Corporaciones podrán solicitar la homologación de:

3.2.5. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN DE AUDITORES

- a) los nuevos cursos, que cumplan con los requisitos exigidos por esta Resolución, y
- b) las ediciones posteriores de cursos que no contengan variaciones sustanciales respecto a las condiciones en que se han realizado otras ediciones de cursos anteriores homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con la Resolución de 8 de octubre de 2010.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, no se considerarán variaciones sustanciales, aquellas que pudieran venir motivadas por cambios en la normativa vigente o por lo dispuesto en la presente Resolución.

Lo previsto en esta Resolución respecto a los bloques, módulos y materias que figuran en el Anexo A y que deben seguir los programas de cursos será de aplicación a aquellos cursos de formación que se inicien con posterioridad a 30 de junio de 2014.

En todo caso se utilizarán los modelos de la Memoria que figura en el Anexo B con las adaptaciones que resultaran precisas.

2. La presente Resolución no será de aplicación a los cursos de formación que, a la fecha de entrada en vigor, se estén impartiendo, ni aquellos iniciados a dicha fecha y cuya impartición deba realizarse durante más de un año.

Decimotercero. Certificaciones de cursos homologados con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de esta Resolución.

La fecha límite para recibir los certificados correspondientes a los cursos homologados previamente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que no cumplan las condiciones establecidas en esta Resolución será de un mes a partir de la fecha de conclusión de todas las actividades programadas de acuerdo con la normativa de la Universidad que organiza el curso o la normativa del curso organizado por una Corporación en los términos de la homologación obtenida. Hasta tanto no se haya recibido la citada información en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, éste no procederá a la homologación de cursos posteriores que, en su caso, pudiera organizar la misma Universidad o Corporación. No obstante, en el caso particular de los programas cuya duración es mayor de un curso académico, se podrá solicitar una sola vez la homologación sin el requisito de haber enviado al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los certificados correspondientes al anterior.

Decimocuarto. Disposición derogatoria.

Una vez finalizado el período previsto en el apartado décimosegundo, quedarán derogadas las siguientes disposiciones:

- Resolución de 5 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se sustituye la de 4 de junio de 1995, y se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores de cuentas organizados por las Universidades al amparo del artículo 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983 de Reforma Universitaria.
- Resolución de 6 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se sustituye la de 5 de junio de 1995, y se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación

3.2.5. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN DE AUDITORES

teórica de auditores de cuentas organizados por las Corporaciones de derecho público representativas de auditores en virtud de lo previsto en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre.

- Resolución de 7 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas, por la que se sustituye la de 6 de julio de 1995, y se establecen las condiciones que deben reunir los centros de enseñanza a los efectos de su reconocimiento para organizar y, en su caso, impartir cursos de formación teórica de auditores, en virtud de lo previsto en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre.
- Resolución de 8 de octubre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se modifican las Resoluciones de 10 de mayo de 1991 y de 5, 6 y 7 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y complementan determinadas condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores, previstos en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, para su homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

ANEXO A: BLOQUES, MÓDULOS Y MATERIAS DE FORMACIÓN TEÓRICA

Propuesta	Créditos ECTS (cursos universitarios)	Horas de docencia (cursos no universitarios)
BLOQUE I: Contabilidad y auditoría	40	400
MÓDULO I.1: Auditoría: <ul style="list-style-type: none"> • I.1.1: Gestión de riesgos y control interno • I.1.2: Normas y procedimientos de auditoría • I.1.3: Normas de acceso a la auditoría de cuentas • I.1.4: Normativa sobre el control de calidad de la auditoría de cuentas • I.1.5: Normas Internacionales de Auditoría* • I.1.6: Normas de ética e independencia 	18	180
MÓDULO I.2: Marcos normativos de información financiera aplicables en España: <ul style="list-style-type: none"> • I.2.1: Plan General de Contabilidad y PGC de PYMES • I.2.2: Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas • I.2.3: Normas Internacionales de Información Financiera • I.2.4: Otros marcos: contabilidad de entidades financieras y de seguros, de entidades sin ánimo de lucro, de entidades públicas y de situaciones concursales ** 	18	180
MÓDULO I.3: Otras materias contables: <ul style="list-style-type: none"> • I.3.1: Análisis de estados financieros • I.3.2: Contabilidad analítica de costes, presupuestaria y de gestión • I.3.3: Técnicas valoración de empresas y confección de planes de viabilidad 	4	40
BLOQUE II: Otras materias***	20	200
MÓDULO II.1: Materias jurídicas: Derecho civil y mercantil; Derecho de sociedades, de otras entidades y gobernanza; Derecho concursal, Derecho fiscal; Derecho del trabajo y de la Seguridad Social	12	120
MÓDULO II.2: Tecnología de la información y sistemas informáticos	4	40
MÓDULO II.3: Otras materias: Economía general y economía financiera; Economía de la empresa; Principios fundamentales de gestión financiera de las empresas; Matemáticas y estadística	4	40

(*): Conocimientos generales, salvo y en la medida en que hayan sido aprobadas para su aplicación en España

(**): Comprende solo las principales diferencias con el PGC

(***): En la medida que se relacionen o sean aplicables a la actividad de auditoría de cuentas, teniendo como mínimo el contenido recogido a continuación:

MÓDULO II.1: Materias jurídicas

Derecho de sociedades y de otras entidades y de gobernanza: Las sociedades en el marco económico. Sociedades civiles y sociedades mercantiles, tipos de sociedades mercantiles. La sociedad anónima: Constitución; variaciones del capital; transformación; fusión; disolución y liquidación. El control y la publicidad de las cuentas anuales en las sociedades anónimas. La sociedad de responsabilidad limitada: Aspectos jurídicos fundamentales. Fundaciones: Aspectos jurídicos fundamentales. Gobernanza empresarial: principios generales y papel del comité de auditoría en el buen gobierno de las entidades cotizadas. Nociones sobre régimen jurídico de cooperativas, fundaciones y otras entidades no lucrativas.

Derecho concursal: La Ley Concursal. Inicio del procedimiento. Insolvencia del deudor. La fase común. La calificación del concurso. La fase de convenio. La fase de liquidación. Obligaciones del auditor que actúa como administrador del concurso.

Derecho tributario: Fundamentos y marco legal del sistema impositivo. Impuestos directos e indirectos. El impuesto sobre sociedades. El impuesto sobre el valor añadido. Otros impuestos.

Derecho civil: Capacidad jurídica: Derechos y obligaciones. La persona física y la persona jurídica. El contrato: Diferentes tipos de contrato. La responsabilidad civil: especial referencia al régimen de la auditoría.

Derecho mercantil: La legislación mercantil: Ámbito de aplicación. La empresa: Propiedad comercial. Transmisión, arrendamiento y usufructo de la empresa. El empresario: Condición e inscripción del empresario. El Registro Mercantil: Nociones generales sobre su organización y funcionamiento; funciones, en especial legalización de los libros de los empresarios, nombramiento de expertos independientes y de auditores de cuentas y depósito y publicidad de las cuentas anuales. Los libros de los empresarios. La letra de cambio. El cheque. Los mercados de valores. Nociones generales sobre la Ley 24/88 del Mercado de Valores.

Derecho del trabajo y de la Seguridad Social: El contrato de trabajo. Derechos y obligaciones de los empresarios y los trabajadores. Los conflictos laborales. El sistema de la seguridad social. Estructura y funcionamiento.

MÓDULO II.2: Sistemas de tecnología de la información y sistemas informáticos

Estrategia, arquitectura, diseño y gestión de procesos informáticos en las empresas. El control de los procesos de tecnología de la información: conocimiento, competencias y evaluación del riesgo. La función de seguridad informática en las organizaciones: principios y medios. La detección de errores y su prevención.

MÓDULO II.3: Otras materias

Economía general y economía financiera: Fundamentos de la economía. Los factores y agentes económicos. La renta nacional y su distribución. El mercado y los precios. El sistema financiero y bancario. Los tipos de interés y los precios de los activos financieros. El mercado bursátil.

3.2.5. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN DE AUDITORES

Economía de la empresa: Principios y objetivos de la gestión empresarial. La organización empresarial: Formas, funciones y procedimientos. Áreas de la estructura empresarial. La toma de decisiones en la empresa. Teorías y sistemas de gestión de los recursos humanos.

Principios fundamentales de gestión financiera de las empresas: La planificación financiera de la empresa. La inversión empresarial. Criterios de evaluación de proyectos de inversión. Fuentes de financiación de la empresa. El presupuesto de tesorería como base de decisiones de financiación empresarial.

Matemáticas y estadística: Matemáticas financieras. Interés: simple e interés compuesto. El valor actual. Sistemas de amortización financiera. Nociones básicas de estadística descriptiva. Probabilidad y principales distribuciones paramétricas. El muestreo: técnicas y aplicaciones.

ANEXO B: MODELO DE MEMORIA PARA SOLICITUD DE HOMOLOGACIÓN DE CURSOS DE FORMACIÓN TEÓRICA

1. DESCRIPCIÓN DEL CURSO
CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL CURSO
1.1. Denominación
1.2. Naturaleza del curso y evidencia de su aprobación
1.3. Duración en créditos ECTS (cursos universitarios)/ horas docentes (cursos no universitarios) del curso
1.4. Modalidad de impartición del curso (presencial, semipresencial, a distancia)
1.5. Número de plazas ofertadas
1.6. Corporación o Universidad solicitante (así como Centro, Departamento o Instituto responsable del curso) – Universidad solicitante: – Centro, departamento o instituto responsable del curso (a): (a) Indicar igualmente si colaboran otros centros o instituciones en el curso
1.7. Representante legal de la Corporación o Universidad y dirección académica del curso 1.7.1. Representante legal de la Corporación o Universidad (b) – Apellidos: – Nombre: – Cargo: 1.7.2. Autoridad certificadora (c) – Apellidos: – Nombre: – Cargo: 1.7.3. Dirección académica del curso – Apellidos: – Nombre: – Cargo: (b) En los casos de delegación de la competencia se incluirá en la memoria copia del instrumento en que conste el mandato, apoderamiento o delegación de firma. (c) Secretario General de la Corporación o de la Universidad o persona que tenga el mandato. Se adjuntará copia del acto del nombramiento del mismo, referencia al BOE de la Comunidad Autónoma correspondiente o, en su caso, instrumento en que conste el mandato o delegación de la función.

2. OBJETIVOS y COMPETENCIAS

2.1. Objetivos generales del curso

2.2. Perfil del estudiante

2.3. Competencias generales

2.4. Competencias específicas

3. ACCESO Y ADMISIÓN DE ESTUDIANTES

3.1. Criterios de admisión al curso (a) (b)

- (a) En este apartado han de describirse también las condiciones y requisitos de admisión de estudiantes con experiencia profesional en auditoría contrastable pero sin título universitario.
- (b) Si entre los requisitos de admisión figuran complementos formativos destinados a determinados estudiantes deberán definirse en este apartado.

3.2. Procedimiento, normativa o requisitos de preinscripción y matrícula. Tasas de matrícula o precios del curso de formación (c)

- (c) Se deberá hacer referencia igualmente, en su caso, a la posibilidad de matricularse en determinados módulos del curso y la obtención del correspondiente certificado de superación de los mismos.

3.2.5. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN DE AUDITORES

3.3. Procedimiento o normativa de reconocimiento de créditos y acreditación de horas de docencia.

--

4. PLANIFICACIÓN DE LAS ENSEÑANZAS

4.1. Breve descripción de la estructura del plan de estudios y organización temporal de sus módulos y materias (a)

--

(a) Adicionalmente, en el caso de que se oferten prácticas externas, se hará una breve descripción de las mismas.

Además de la descripción de la estructura del plan de estudios, se sugiere incluir en la memoria del curso una tabla resumen como la siguiente:

Código (b)	Módulo y materias correspondientes	Nº Créditos ECTS (cursos universitarios)/ Horas de docencia (cursos no universitarios)	Organización Temporal (c)

(b) Código alfanumérico de dos caracteres, identificativo del curso y el módulo (p. ej. 1A, 2B, etc.)

(c) Semestral, trimestral, semanal, etc.

4.2. Descripción detallada de los módulos o materias de que consta el plan de estudios del curso de formación (a)

Código (b)	Denominación de la Materia
Nº créditos ECTS (cursos universitarios) / Horas de docencia (cursos no universitarios)	
Ubicación temporal	
Competencias que adquiere el estudiante	
Actividades formativas (c)	Nº créditos ECTS (cursos universitarios) / Horas de docencia (cursos no universitarios)
Sistemas de evaluación (d)	
Breve descripción de contenidos	

- (a) En el caso que se contemplen prácticas externas se deberá aportar para las mismas la información detallada en la tabla
- (b) De acuerdo a los utilizados en el apartado 4.1.
- (c) Explicar el tipo de actividades formativas que se desarrollarán (docencia teórica, seminarios, lectura de fuentes primarias y secundarias, redacción de trabajos, presentaciones, estudio para pruebas, etc.), así como el reparto previsto de la carga total de créditos en cada una de aquellas, cuya suma deberá coincidir con lo especificado en 4.1.
- (d) Ejecuciones del estudiante sobre las que se tendrá que evaluar:
 1. Asistencia y participación
 2. Exámenes (papel y lápiz)
 3. Trabajos en grupo
 4. Exposiciones o demostraciones
 5. Informes de prácticas

4.3. Tabla de equivalencias entre las materias establecidas por Resolución del ICAC y las materias del título.

Materias Anexo A Resolución del ICAC	Materias del título	Créditos ECTS (*)	Horas de Docen- cia (*)
		(*) Según corresponda	
BLOQUE I: Contabilidad y auditoría		40	400
MÓDULO I.1: Auditoría: <ul style="list-style-type: none"> • I.1.1: Gestión de riesgos y control interno • I.1.2: Normas y procedimientos de auditoría • I.1.3: Normas de acceso a la auditoría de cuentas • I.1.4: Normativa sobre el control de calidad de la auditoría de cuentas • I.1.5: Normas Internacionales de Auditoría • I.1.6: Normas de ética e independencia 		18	180
MÓDULO I.2: Marcos normativos de información financiera aplicables en España: <ul style="list-style-type: none"> • I.2.1: Plan General de Contabilidad y PGC de PYMES • I.2.2: Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas • I.2.3: Normas Internacionales de Información Financiera • I.2.4: Otros marcos: contabilidad de entidades financieras y de seguros, de entidades sin ánimo de lucro, de entidades públicas y de situaciones concursales 		18	180
MÓDULO I.3: Otras materias contables: <ul style="list-style-type: none"> • I.3.1: Análisis de estados financieros • I.3.2: Contabilidad analítica de costes, presupuestaria y de gestión • I.3.3: Técnicas valoración de empresas y confección de planes de viabilidad 		4	40
BLOQUE II: Otras materias		20	200
MÓDULO II.1: Materias jurídicas: Derecho civil y mercantil; Derecho de sociedades, de otras entidades y gobernanza; Derecho concursal, Derecho fiscal; Derecho del trabajo y de la Seguridad Social		12	120
MÓDULO II.2: Tecnología de la información y sistemas informáticos		4	40
MÓDULO II.3: Otras materias: Economía general y economía financiera; Economía de la empresa; Principios fundamentales de gestión financiera de las empresas; Matemáticas y estadística		4	40

5. RECURSOS HUMANOS

5.1. Profesorado y otros recursos humanos necesarios y disponibles para llevar a cabo el plan de estudios propuesto. Incluir información sobre su adecuación al curso

--

Información sobre el profesorado universitario

Nombre	Categoría Académica o profesional (a)	Experiencia docente e investigadora	Ámbito o área de conocimiento	Inscrito en el ROAC	Módulos/ Materias a impartir	Nº de horas

(a) Categorías Académicas del profesorado disponible.

- UNIVERSIDADES PUBLICAS: número de Catedráticos (CU), número de Titulares de Universidad (TU o CEU, TEU) y contratados (Contratado Doctor, Asociado Doctor y Ayudante Doctor, Ayudantes, Asociados, etc.).
- UNIVERSIDADES PRIVADAS Y DE LA IGLESIA CATÓLICA: definir las categorías (por ejemplo, su posible equivalencia a las figuras anteriores) e indicar el número de personal disponible en cada una de ellas. Especificar si han obtenido evaluación positiva de la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación o del órgano de evaluación externa que la ley de la Comunidad Autónoma determine.

Información sobre los profesores colaboradores

Nombre	Titulación Académica	Experiencia Profesional (a)	Actividad profesional	Inscrito en el ROAC	Módulos/Materias a impartir	Nº de horas

(a) Experiencia profesional en el ámbito de la auditoría expresada en años

Otros recursos humanos de apoyo disponibles

6. SISTEMA DE GARANTÍA DE CALIDAD

6.1. Responsables del sistema de garantía de calidad del curso (a)

(a) Órgano, unidad o personas responsables de gestionar, coordinar y realizar el seguimiento, la revisión y mejora del plan de estudios. Descripción concreta de sus normas de funcionamiento interno.

6.2. Procedimientos o mecanismos de revisión y mejora del desarrollo del curso y sus resultados, de la calidad de la formación impartida y del profesorado (b)

b) Encuestas de satisfacción, indicadores, sistemas de quejas y reclamaciones, etc.

6.3. Procedimientos o mecanismos para publicar la información sobre el plan de estudios, su desarrollo y resultados

3.2.6. Resolución de 12 de junio de 2012, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se regulan los criterios generales de dispensa correspondientes a la realización de los cursos de formación teórica y a la superación de la primera fase del examen a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional, en función de lo establecido en el artículo 36.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas

Esta Resolución sustituye y deroga las anteriores:

- Resolución de 10 de mayo de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se determinan los criterios generales para la dispensa a que se refiere el artículo 26.2 del Reglamento de la ley de Auditoría de Cuentas, de las materias que componen la primera fase del examen de aptitud (BOICAC nº 5/Mayo 1991).
- Resolución de 8 de octubre de 2010, del ICAC, por la que se modifican las Resoluciones de 10 de mayo de 1991 y de 5, 6 y 7 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y complementan determinadas condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores, previstos en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, para su homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC nº 83/Septiembre 2010).

La primera fase del examen de aptitud para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas sirve para comprobar el nivel de conocimientos teóricos alcanzados respecto de las materias que constituyen el núcleo de conocimientos para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, según la relación establecida en el artículo 34 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por real decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

El artículo 36 del citado Reglamento, al regular el examen de aptitud, establece dispensa de los cursos de formación teórica, y de la primera fase de dicho examen y en las materias que correspondan, a favor de quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional, de las que se refiere el artículo 34 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (LOU). De acuerdo con el marco normativo que se desarrolla, no se reconoce el efecto de dispensa para los otros títulos que pueden impartir las Universidades.

Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, establecer las condiciones de la mencionada dispensa y publicarlas en su Boletín para que surtan efecto.

3.2.6. DISPENSA SUPERACIÓN PRIMERA FASE DEL EXÁMEN

El establecimiento de dispensas debe referirse, por lo dicho anteriormente, a los conocimientos adquiridos en títulos universitarios oficiales de grados o máster, pero debe tener en consideración la existencia de otros títulos emitidos por las Universidades en el pasado, en los que se ofrecían también enseñanzas de las materias relacionadas con el ejercicio de la auditoría de cuentas.

Por esta razón la disposición transitoria tercera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas establece el derecho a dispensa, en el examen de aptitud profesional, de los licenciados, ingenieros, profesores mercantiles, arquitectos o diplomados universitarios que hubieran superado alguna de las materias en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos, en los términos que se establezcan mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En este sentido, la presente Resolución mantiene las dispensas que, en la normativa anterior al texto refundido, habían sido reconocidas a los poseedores de los anteriores títulos, sin perjuicio de la obligación de completar su formación de acuerdo con la disposición transitoria primera del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En lo que corresponde a los nuevos títulos oficiales de grado y máster universitario, es imposible generalizar las dispensas como se hacía con la estructura de títulos anterior a la LOU, puesto que los títulos no tienen la misma denominación ni el mismo contenido en cada una de las universidades, por causa de la discrecionalidad que estas tienen a la hora de proponer planes de estudios y denominaciones de los mismos.

En consecuencia, cada título debe ser objeto de evaluación por separado, decidiendo sobre la correspondencia entre las materias o asignaturas cursadas en el mismo y las requeridas para la formación completa, en el plano teórico, del auditor de cuentas. Todos aquellos que acrediten haber superado esas materias las tendrán reconocidas a efectos de formación teórica y quedarán dispensados de realizar y superar la primera fase del examen en las materias correspondientes. El reconocimiento de un título de máster universitario, a efectos de dispensa, se obtendrá de forma automática si está homologado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En otro caso, es decir para los títulos de grados que lo deseen y para los de máster que no hayan solicitado homologación, la universidad organizadora podrá también solicitar una dispensa genérica parcial, para las materias impartidas que se correspondan con las que componen el programa de formación teórica del futuro auditor. A tales efectos, la forma de describir los requisitos, la programación de aprendizaje y unidad de medida del esfuerzo del alumno se realizan a partir del denominado Sistema Europeo de Transferencia de Créditos (ECTS) que es de aplicación general a cualquier empeño pedagógico, de acuerdo a lo establecido en la normativa docente contenida en el Real Decreto 1125/2003, de 5 de septiembre, por el que se establece el sistema europeo de créditos y el sistema de calificaciones en las titulaciones universitarias (BOE del 18 de septiembre).

Queda en vigencia la posibilidad de solicitar, en función del currículum académico seguido, la dispensa individual al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ya sea para la totalidad o para una parte de las materias cubiertas por la primera fase del

3.2.6. DISPENSA SUPERACIÓN PRIMERA FASE DEL EXÁMEN

examen. Para acreditar los conocimientos requeridos el solicitante deberá aportar evidencia de que las enseñanzas seguidas y superadas incluyen los contenidos requeridos para alcanzar la citada dispensa.

Finalmente, dado el nuevo marco legal instaurado con la Ley 12/2010 y el sistema de ordenación de enseñanzas universitarias en la LOU y de acuerdo con el nuevo régimen del artículo 36.2 del Reglamento de Auditoría de Cuentas, únicamente cabe contemplar la dispensa para la realización de la primera fase del examen a quienes tengan títulos universitarios oficiales y con validez en todo el territorio nacional. Dada la imposibilidad material con la que se encuentran las Universidades para presentar programas de cursos que pudieran cumplir con los requisitos que se regulan en esta Resolución, debido a los plazos de homologación y acreditación previstos en la normativa sobre títulos universitarios, a efectos de obtener la dispensa, y teniendo en cuenta el número reducido actual de títulos homologados que cumplen con dicho nuevo régimen, será preciso un período de adaptación por parte de los potenciales oferentes de los cursos de formación teórica, al objeto de evitar que no hubiera suficiente y adecuada oferta de este tipo de cursos, y sin perjuicio de que las Universidades puedan presentar durante el citado periodo títulos que se adopten ya a lo previsto en esta Resolución.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, y en virtud del artículo 36.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1517/2011 de 31 de octubre, este Instituto ha resuelto lo siguiente:

Sección I. Dispensa genérica total

Primero. Títulos oficiales.

Las Universidades pueden solicitar dispensa referida a las materias que se impartan en el correspondiente título oficial de máster y con validez en todo el territorio nacional que pueden impartir de acuerdo con el artículo 34 de Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades. La homologación, por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de los programas formativos de máster presentados por las Universidades para la obtención de títulos oficiales con validez en todo el territorio nacional, conllevará de forma automática la dispensa de realizar la primera fase del examen de aptitud, en los módulos y materias superadas en el seno de los mismos, siempre que se hayan recibido en este organismo las comunicaciones preceptivas de los organizadores conteniendo las listas con las calificaciones correspondientes.

Segundo. Dispensa general.

Los títulos de máster universitario, que hayan sido homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, podrán obtener una dispensa genérica total para quien los haya obtenido, en cuyo caso deberán comprender todas y cada una de las materias exigidas dentro de los programas de cursos de formación teórica de auditores a que se refiere el artículo 34 del Reglamento que desarrolla el texto refundido

de la Ley de Auditoría de Cuentas, según el Anexo A de la presente Resolución, ya sea como materias propias del máster o como complementos de formación.

Tercero. Reconocimiento.

No obstante lo anterior, las materias que componen el módulo I.2 (salvo la materia I.2.3), el módulo I.3 (salvo la materia I.3.3), así como los módulos II.1, II.2 y II.3, que ya figuren como propias del máster o como complementos de formación que formen parte del mismo, pueden ser objeto de reconocimiento por parte de la Universidad si el estudiante las hubiera cursado en otros títulos universitarios. Este reconocimiento, que se hará constar en los certificados oficiales emitidos, no puede eximir de cursar al menos el 50 por ciento de los créditos del máster.

Sección II. Dispensa genérica parcial

Cuarto. Títulos oficiales.

Las Universidades podrán someter a consideración del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a efectos de obtener dispensa genérica parcial, cualesquiera materias cursadas dentro de títulos oficiales con validez en todo el territorio nacional distintos de los títulos de máster a los que se refieren los apartados que componen la Sección I. La homologación que se obtenga en este caso, y por tanto la dispensa concedida, se ceñirá a una parte de los módulos y materias que constituyen los cursos de enseñanza teórica recogidos en el Anexo A.

Quinto. Títulos de grado.

En el caso de que el título oficial sea de grado, siempre que así se solicite y se justifique, se podrán homologar a efectos de dispensa las materias que componen el módulo I.2 (salvo la materia I.2.3), el módulo I.3 (salvo la materia I.3.3), así como los módulos II.1, II.2 y II.3.

Sexto. Títulos de máster.

Si el título es de máster, podrá solicitarse homologación, así como la correspondiente dispensa, de los bloques, módulos o materias cuyo contenido coincida con los recogidos en el Anexo A. La solicitud irá acompañada de los modelos que hayan sido objeto de acreditación del título correspondiente en la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación. Se justificará, además, el cumplimiento de las condiciones establecidas para la homologación de los programas de formación teórica de auditores, según establece la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 12 de junio de 2012, por la que se establecen, con carácter general, las condiciones que deben cumplir los programas de formación teórica de auditores a que se refiere el artículo 34 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Séptimo. Tablas de equivalencia.

Se deberán proponer, en cualquiera de los casos anteriores, tablas de equivalencia entre las asignaturas o materias que compongan el programa de estudios y las que componen el Anexo A de la Resolución, de forma que el interesado podrá justificar la dispensa con la mera presentación de un certificado de estudios donde consten como superadas las mismas. Estas tablas de equivalencia, una vez hecha la homologación, se harán públicas por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a través de su página web.

Sección III. Dispensa específica

Octavo. Solicitud.

Cualquier interesado podrá solicitar, en función de las materias que haya cursado y superado en títulos oficiales de grados o de máster y con validez en todo el territorio nacional, dispensa específica a efectos de la realización de los cursos de formación teórica y de la primera fase del examen de aptitud, siempre y cuando las materias cursadas sean equivalentes, en contenido y duración, a las recogidas en el Anexo A.

Noveno. Alcance e incompatibilidad.

La dispensa específica podrá alcanzar a algunas o todas las materias del Anexo A. La petición de dispensa específica es incompatible con cualquier modalidad de dispensa genérica. Sin embargo, quienes ya tengan derecho a dispensa genérica parcial podrán, a través de la petición de dispensa específica, completar las materias que les faltasen para obtener la dispensa total.

Décimo. Documentación.

El solicitante adjuntará a los certificados de estudios los programas o guías de estudio cursados, sellados por el órgano responsable de su aprobación en la Universidad, salvo que la misma hubiese obtenido dispensa genérica para esas materias, en función de lo establecido en la Sección II de esta Resolución para el título oficial de grado o de postgrado o máster correspondiente.

Decimoprimer. Universidades.

La dispensa específica conseguida no obligará a las Universidades que organicen los cursos de formación teórica al eximir el estudiante de cursar esas materias para la obtención del correspondiente título.

Sección IV. Títulos anteriores a la ley orgánica de universidades

Decimosegundo. Títulos de Licenciado, Diplomado o Profesor Mercantil.

1. Las dispensas de que gozaban los poseedores de títulos de Licenciado, Diplomado o Profesor Mercantil se mantienen de forma indefinida en el tiempo, como una forma de dispensa genérica parcial garantizada por el apartado 2 de la disposición transitoria primera del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. Para acreditar su condición, los interesados pueden presentar un certificado oficial de estudios donde conste que han superado todas las materias para la obtención del título, o bien el título mismo.

2. Lo anteriormente señalado será sin perjuicio de la obligación de completar la formación en aquellas materias o módulos que lo precisen, así como de acreditarlo mediante la aportación del correspondiente certificado oficial de estudios.

Decimotercero. Dispensa.

En el Anexo B se contiene la lista de dispensas genéricas correspondientes a títulos anteriores a la LOU.

Sección V. Disposiciones generales

Decimocuarto. Resolución.

El plazo para resolver la petición de dispensa que se solicite de acuerdo con lo previsto en esta Resolución, será de tres meses, a contar desde la fecha de presentación de la solicitud con toda la documentación que exige esta Resolución y la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 12 de junio de 2012, por la que se establecen, con carácter general, las condiciones que deben cumplir los programas de formación teórica de auditores a que se refiere el artículo 34 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, o desde la fecha en que se subsanasen los eventuales requerimientos de información si dicha documentación estuviese incompleta.

Decimoquinto. Datos de carácter personal.

La remisión de información y datos previstos en esta Resolución deberá ajustarse a lo previsto en la normativa reguladora de protección de datos de carácter personal.

Decimosexto. Publicidad.

En la publicidad del título no se podrá hacer referencia al efecto de dispensa de la primera fase del examen de aptitud hasta que la Resolución de dicha dispensa se haya efectivamente producido.

Decimoséptimo. Entrada en vigor.

La presente Resolución entrará en vigor y será de obligado cumplimiento para los títulos de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional a partir del 30 de junio de 2014, a los efectos de obtener la dispensa a que se refiere el artículo 36.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre. Hasta dicha fecha, se reconocerán los efectos de dicha dispensa a los siguientes títulos:

- a) Los de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional que cumplan con lo previsto en esta Resolución, y
- b) Las ediciones posteriores, que no contengan variaciones sustanciales respecto a las condiciones en que se han realizado otras ediciones anteriores, de títulos que hayan sido homologados y obtenido la correspondiente eficacia dispensadora de acuerdo con la normativa vigente hasta la fecha de la publicación de esta Resolución, contenida en la Resolución de 8 de octubre de 2010, o que se adapten a esta última mediante la presentación de la correspondiente Memoria de solicitud antes del 31 de julio de 2012, para su preceptiva homologación por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, no se considerarán variaciones sustanciales, aquellas que pudieran venir motivadas por cambios en la normativa vigente o por lo dispuesto en la presente Resolución. En el caso de ediciones posteriores que se adapten a la Resolución de 8 de octubre de 2010 mediante la presentación de la Memoria de solicitud, de acuerdo con el último inciso del apartado b) anterior, no se considerarán variaciones sustanciales, aquellas que pudieran venir motivadas por la adaptación a la citada Resolución de 8 de octubre de 2010, por cambios en la normativa vigente o por lo dispuesto en la presente Resolución.

Decimotavo. Certificaciones de cursos homologados con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de esta Resolución.

A partir de la fecha de entrada en vigor de la presente Resolución, según lo dispuesto en el apartado decimoséptimo, la fecha límite para recibir los certificados correspondientes a los títulos homologados previamente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que no cumplan las condiciones establecidas en esta Resolución será de un mes a partir de la conclusión de las clases, exámenes y pruebas correspondientes a los mismos, de acuerdo con lo previsto respecto al título correspondiente en la normativa de la Universidad que lo organiza y emite. Hasta tanto no se haya recibido la citada información en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, éste no procederá a la homologación de cursos posteriores que, en su caso, pudiera organizar la misma Universidad. No obstante, en el caso particular de los títulos cuyos programas tengan una duración mayor a la de un curso académico, se podrá solicitar una sola vez la homologación sin el requisito de haber enviado al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los certificados correspondientes al anterior.

Decimonoveno. Disposición derogatoria.

En el momento de entrada en vigor de la presente Resolución, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado decimoséptimo de esta Resolución, quedarán derogadas las siguientes disposiciones:

La Resolución de 10 de mayo de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se determinan los criterios generales para la dispensa a que se refiere el artículo 26.2 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas de las materias que componen la primera fase del examen de aptitud.

Resolución de 8 de octubre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se modifican las Resoluciones de 10 de mayo de 1991 y de 5, 6 y 7 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y complementan determinadas condiciones que deben cumplir los cursos de formación teórica de auditores, previstos en el artículo 24 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, para su homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

ANEXO A: BLOQUES, MÓDULOS Y MATERIAS DE FORMACIÓN TEÓRICA

Propuesta	Créditos ECTS (cursos universitarios)	Horas de docencia (cursos no universitarios)
BLOQUE I: Contabilidad y auditoría	40	400
MÓDULO I.1: Auditoría: <ul style="list-style-type: none"> • I.1.1: Gestión de riesgos y control interno • I.1.2: Normas y procedimientos de auditoría • I.1.3: Normas de acceso a la auditoría de cuentas • I.1.4: Normativa sobre el control de calidad de la auditoría de cuentas • I.1.5: Normas Internacionales de Auditoría* • I.1.6: Normas de ética e independencia 	18	180
MÓDULO I.2: Marcos normativos de información financiera aplicables en España: <ul style="list-style-type: none"> • I.2.1: Plan General de Contabilidad y PGC de PYMES • I.2.2: Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas • I.2.3: Normas Internacionales de Información Financiera • I.2.4: Otros marcos: contabilidad de entidades financieras y de seguros, de entidades sin ánimo de lucro, de entidades públicas y de situaciones concursales ** 	18	180
MÓDULO I.3: Otras materias contables: <ul style="list-style-type: none"> • I.3.1: Análisis de estados financieros • I.3.2: Contabilidad analítica de costes, presupuestaria y de gestión • I.3.3: Técnicas valoración de empresas y confección de planes de viabilidad 	4	40
BLOQUE II: Otras materias***	20	200
MÓDULO II.1: Materias jurídicas: Derecho civil y mercantil; Derecho de sociedades, de otras entidades y gobernanza; Derecho concursal, Derecho fiscal; Derecho del trabajo y de la Seguridad Social	12	120
MÓDULO II.2: Tecnología de la información y sistemas informáticos	4	40
MÓDULO II.3: Otras materias: Economía general y economía financiera; Economía de la empresa; Principios fundamentales de gestión financiera de las empresas; Matemáticas y estadística	4	40

(*): Conocimientos generales, salvo y en la medida en que hayan sido aprobadas para su aplicación en España

(**): Comprende solo las principales diferencias con el PGC

(***): En la medida que se relacionen o sean aplicables a la actividad de auditoría de cuentas, teniendo como mínimo el contenido recogido a continuación:

MÓDULO II.1: Materias jurídicas

Derecho de sociedades y de otras entidades y de gobernanza: Las sociedades en el marco económico. Sociedades civiles y sociedades mercantiles, tipos de sociedades mercantiles. La sociedad anónima: Constitución; variaciones del capital; transformación; fusión; disolución y liquidación. El control y la publicidad de las cuentas anuales en las sociedades anónimas. La sociedad de responsabilidad limitada: Aspectos jurídicos fundamentales. Fundaciones: Aspectos jurídicos fundamentales. Gobernanza empresarial: principios generales y papel del comité de auditoría en el buen gobierno de las entidades cotizadas. Nociones sobre régimen jurídico de cooperativas, fundaciones y otras entidades no lucrativas.

Derecho concursal: La Ley Concursal. Inicio del procedimiento. Insolvencia del deudor. La fase común. La calificación del concurso. La fase de convenio. La fase de liquidación. Obligaciones del auditor que actúa como administrador del concurso.

Derecho tributario: Fundamentos y marco legal del sistema impositivo. Impuestos directos e indirectos. El impuesto sobre sociedades. El impuesto sobre el valor añadido. Otros impuestos.

Derecho civil: Capacidad jurídica: Derecho y obligaciones. La persona física y la persona jurídica. El contrato: Diferentes tipos de contrato. La responsabilidad civil: especial referencia al régimen de la auditoría.

Derecho mercantil: La legislación mercantil: Ámbito de aplicación. La empresa: Propiedad comercial. Transmisión, arrendamiento y usufructo de la empresa. El empresario: Condición e inscripción del empresario. El Registro Mercantil: Nociones generales sobre su organización y funcionamiento; funciones, en especial legalización de los libros de los empresarios, nombramiento de expertos independientes y de auditores de cuentas y depósito y publicidad de las cuentas anuales. Los libros de los empresarios. La letra de cambio. El cheque. Los mercados de valores. Nociones generales sobre la Ley 24/88 del Mercado de Valores.

Derecho del trabajo y de la Seguridad Social: El contrato de trabajo. Derechos y obligaciones de los empresarios y los trabajadores. Los conflictos laborales. El sistema de la seguridad social. Estructura y funcionamiento.

MÓDULO II.2: Sistemas de tecnología de la información y sistemas informáticos

Estrategia, arquitectura, diseño y gestión de procesos informáticos en las empresas. El control de los procesos de tecnología de la información: conocimiento, competencias y evaluación del riesgo. La función de seguridad informática en las organizaciones: principios y medios. La detección de errores y su prevención.

MÓDULO II.3: Otras materias

Economía general y economía financiera: Fundamentos de la economía. Los factores y agentes económicos. La renta nacional y su distribución. El mercado y los precios. El sistema financiero y bancario. Los tipos de interés y los precios de los activos financieros. El mercado bursátil.

3.2.6. DISPENSA SUPERACIÓN PRIMERA FASE DEL EXÁMEN

Economía de la empresa: Principios y objetivos de la gestión empresarial. La organización empresarial: Formas, funciones y procedimientos. Áreas de la estructura empresarial. La toma de decisiones en la empresa. Teorías y sistemas de gestión de los recursos humanos.

Principios fundamentales de gestión financiera de las empresas: La planificación financiera de la empresa. La inversión empresarial. Criterios de evaluación de proyectos de inversión. Fuentes de financiación de la empresa. El presupuesto de tesorería como base de decisiones de financiación empresarial.

Matemáticas y estadística: Matemáticas financieras. Interés: simple e interés compuesto. El valor actual. Sistemas de amortización financiera. Nociones básicas de estadística descriptiva. Probabilidad y principales distribuciones paramétricas. El muestreo: técnicas y aplicaciones.

ANEXO B: DISPENSAS GENÉRICAS PARA TÍTULOS ANTERIORES A LA LEY ORGÁNICA 6/2001 DE UNIVERSIDADES

TITULACIÓN	Materias de las que se dispensa
Licenciado en Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales (Sección de Económicas y Comerciales)	
Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales (Secciones de Ciencias Empresariales, Empresariales o Economía de la Empresa)	I.2.1 I.2.2
Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales (Rama Economía de la Empresa)	I.2.4 I.3.1 I.3.2
Licenciado en Administración y Dirección de Empresas	Bloque II
Licenciado en Ciencias Actuariales y Financieras	
Profesor Mercantil	
Diplomado en Ciencias Empresariales	I.2.1 I.2.2 I.3.2 Bloque II
Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales (Rama Economía General)	1.2.1 Bloque II
Licenciado en Economía	
Licenciado en Derecho	Módulo II.1

3.2.7. Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 29 de octubre de 2012 por la que se desarrollan distintos aspectos relacionados con la obligación de realizar formación continuada por parte de los auditores de cuentas

El artículo 7.7 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, establece la obligación para los auditores de cuentas de realizar actividades de formación continuada, las cuales podrán ser organizadas, en la forma y condiciones que se establezcan reglamentariamente, por las corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las entidades docentes autorizadas u otras entidades. Dicha exigencia fue introducida por la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de medidas de reforma del sistema financiero, en la entonces vigente Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Al objeto de dar cumplimiento al mandato del legislador, el Reglamento que desarrolla el texto refundido citado, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, en sus artículos 40 a 42, regula de forma más detallada la obligación legal de realizar la formación continuada prevista. Así, establece concretamente el tiempo que, como mínimo, los auditores de cuentas deben cumplir en la realización de actividades de formación continuada, con referencia a períodos anuales y trienales y número mínimo de horas, las actividades que se computarán a efectos del cumplimiento de la obligación de formación continuada, los centros e instituciones que pueden organizar e impartir estas actividades, entre los que se encuentran las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las Universidades y otros centros que sean reconocidos. Asimismo, se regula la obligación de rendir anualmente información por parte de los centros organizadores de actividades de formación continuada, respecto de las actividades organizadas y finalizadas en cada período anual, y por parte de los auditores de cuentas de las actividades de formación realizadas distintas a las ya informadas por los centros organizadores.

En la medida en que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el responsable último del seguimiento y observancia de la obligación de realizar actividades de formación continuada, se estableció en el citado Reglamento que tanto el reconocimiento de dichos centros, como la recepción de esa información se realizara por este Organismo. Al mismo tiempo, y conforme a lo dispuesto en los artículos 41.5 y 42.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido, se faculta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para que, mediante Resolución, y oído el Comité de Auditoría, regule distintos aspectos de la formación continuada. Así, y entre otros, podrá establecer las normas de cómputo de las actividades de formación continuada, las condiciones que deben reunir los centros organizadores de actividades de formación continuada para que puedan ser reconocidos a estos efectos, así como la forma y plazo de remi-

3.2.7. FORMACIÓN CONTINUADA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

sión de la información correspondiente a dichas actividades, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por parte de los centros organizadores y de los auditores.

Con la regulación aquí citada se transpone lo exigido, en relación con esta materia, por el artículo 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, que impone a los Estados miembros asegurar que los auditores sigan programas apropiados de formación continuada para mantener un nivel suficientemente elevado de conocimientos teóricos, cualificaciones y valores profesionales.

En este contexto, esta Resolución viene a desarrollar determinados aspectos relacionados con la formación continuada, completando así lo establecido a nivel legal y reglamentario en esta materia.

La Resolución se compone de cuarenta artículos, agrupados en cuatro secciones, de una disposición adicional, una transitoria y una final de entrada en vigor.

En la sección primera se delimita el ámbito de su aplicación y se establece el tiempo que como mínimo han de emplear los auditores de cuentas en situación de ejercientes o no ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena en la realización de actividades de formación continuada, tanto en período anual como trienal, así como el tiempo de formación continuada a realizar en los casos de ciertos cambios en las situaciones registrales, o cuando se incorpore por primera vez al citado Registro Oficial.

En la sección segunda se regulan las condiciones a cumplir por los centros organizadores de actividades de formación continuada para los auditores de cuentas a efectos de su reconocimiento como tales centros. Figuran, en primer lugar, las Corporaciones representativas de auditores de cuentas, cuyo reconocimiento como centro a estos efectos ya viene establecido en el propio texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, precisándose que, en el caso de que las entidades que formen parte de la organización territorial de una Corporación, éstas puedan organizar las actividades de formación continuada a través de la propia Corporación, a la que deberán comunicar las actuaciones que decidan realizar. Asimismo, se incluyen las Universidades, las sociedades de auditoría y grupos de auditores reunidos en número no inferior a quince auditores y otros centros docentes de enseñanza superior, quienes tendrán que solicitar su reconocimiento al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a efectos de organizar e impartir actividades de formación continuada que sirvan a los auditores de cuentas para cumplir con su obligación a este respecto. En este sentido, se establecen los requisitos e información a incluir en la solicitud a presentar por cada uno de este tipo de centros, debiendo el ICAC resolver sobre ésta en un plazo máximo de tres meses desde la fecha de presentación. En dicha solicitud deberán acreditar, entre otros extremos y según los casos, una experiencia en la impartición de formación en las materias contempladas en el artículo 34.1 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Al mismo tiempo, se incorporan unas disposiciones comunes aplicables a todos los centros organizadores reconocidos en relación con distintos aspectos, tales como la obligación de comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la identidad de los responsables de la formación continuada en cada centro, la actividad formativa mínima que anualmente deben ofrecer, las circunstancias de pérdida de la condición

3.2.7. FORMACIÓN CONTINUADA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

como centro organizador, el programa anual de actividades a realizar, las condiciones de colaboración y coorganización entre centros, así como las correspondientes obligaciones de documentación y comunicaciones.

Asimismo, se incorporan disposiciones al objeto de garantizar la idoneidad de las actividades que desarrollen, del material a utilizar y de los docentes seleccionados, que deberán poseer los conocimientos teóricos y experiencia práctica apropiada en la materia objeto de la actividad formativa.

Debe tenerse en cuenta que la organización e impartición de las actividades de formación continuada deben ir encaminadas a la actualización permanente de las materias a que se refiere el artículo 34.1 del RAC, del modo que sea más idóneo para alcanzar una mejora en su aplicación práctica. En este sentido, las actividades formativas deben considerar el marco normativo en que se desenvuelve la actividad del auditor, pero también y sobre todo su aplicación práctica. De igual manera es importante el carácter multidisciplinar del trabajo de auditoría, por lo que los cursos de formación a desarrollar por los centros organizadores reconocidos deberán responder a criterios amplios y flexibles, configurándose bajo la perspectiva de su aplicabilidad o de su contribución a la mejora de los procedimientos generales, teóricos o aplicados, con que el auditor desarrolla su trabajo. Asimismo, ha de señalarse la necesidad de abarcar aspectos de auditoría, contables y financieros que contribuyan a que el auditor conozca en profundidad el negocio y sector en que opera la entidad que se audita así como sus procedimientos y áreas de riesgos. Los centros organizadores reconocidos deberán velar porque las actividades de formación que se planifiquen organizar y realizar respondan al carácter y criterios expuestos, a efectos de que sean consideradas como computables, asegurándose de que las mismas se corresponden con las materias del artículo 34.1 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. Estos mismos criterios que deben presidir la planificación e impartición de la oferta formativa, deben guiar a los auditores al decidir y seleccionar la concreta actividad a realizar.

En la sección tercera se establecen las normas de cómputo y de acreditación de las distintas actividades de formación continuada.

En la primera parte, se establecen los criterios generales de cómputo de las actividades realizadas, en los que se computará el tiempo efectivamente empleado, distinguiéndose cuando dichas actividades se efectúen como docente, ponente o conferenciante, o cuando se realiza una evaluación de conocimientos, en los que el cómputo será diferente. Asimismo, se regula el período en el que deben computarse las actividades, y se establece la obligación para los centros organizadores de emitir un certificado de las distintas actividades realizadas a cada auditor participante y su contenido mínimo.

En la segunda parte, se establecen las reglas específicas de cómputo y justificación aplicables, en su caso, a las distintas actividades de formación continuada relacionadas en el artículo 41.1 del RAC. El citado carácter multidisciplinar del ejercicio de la actividad auditora, junto con la necesidad de conocer en profundidad el negocio y sector en que opera la entidad que en cada caso se audita así como sus sistemas internos, exigen que la selección de la formación que se adquiera no se limite a un concreto tipo de actividad formativa, sino que aquella sea diversa.

3.2.7. FORMACIÓN CONTINUADA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

Por último, la sección cuarta regula la rendición de información anual por parte de los diferentes centros organizadores reconocidos y por los auditores de cuentas, de tal modo que no resulten incrementadas las cargas.

Todos los centros reconocidos deberán remitir en el mes de noviembre de cada año una declaración anual de las actividades realizadas en el período anual finalizado el 30 de septiembre anterior. Las Corporaciones deberán incluir en dicha declaración anual, además, la información correspondiente a las actividades que le hayan sido justificadas o declaradas por los auditores miembros de dicha Corporación. A este respecto, se detalla el contenido de dichas declaraciones anuales.

Los auditores de cuentas en situación de ejercientes o no ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena deben remitir al ICAC una declaración anual complementaria, en la que se recojan las actividades de formación continuada realizadas distintas de las declaradas por los centros organizadores reconocidos, y únicamente en el caso de que sea preciso para acreditar y entender cumplido el requisito de formación continuada exigido.

En el supuesto de auditores de cuentas ejercientes o no ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena no adscritos a ninguna Corporación la declaración anual complementaria y las justificaciones correspondientes deberán remitirse, en su caso, directamente al ICAC.

Por otra parte, se establece que la información a remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas prevista en esta Resolución se efectuará por medios telemáticos, utilizando los formatos y formularios que a estos efectos se elaboren por el citado Instituto.

Se incorpora también el derecho de cada auditor de cuentas a conocer los detalles e información referente a la formación continuada por él realizada y que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas disponga en sus archivos y registros correspondientes. Igual derecho se reconoce en relación con los datos que la Corporación a la que pertenezca el auditor disponga en relación con la formación continuada por él realizada.

Finalmente, se ha incorporado una disposición transitoria con el objeto de establecer un plazo de un mes a partir de la fecha de entrada en vigor de la Resolución, para que las Corporaciones, dado que son los centros que no necesitan reconocimiento previo para organizar actividades de formación continuada, remitan al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información correspondiente a la identificación de los responsables en su Institución de las actividades de formación continuada y de su certificación, así como del programa de dichas actividades que tengan previsto realizar hasta el 30 de septiembre de 2013. Asimismo, se establece que serán computables las actividades de formación continuada que se impartan u organicen desde el 1 de octubre hasta la fecha de entrada en vigor de la Resolución por el resto de Centros que solicitaran su reconocimiento y siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos en la presente Resolución.

Por otra parte, en la disposición final, se precisa que el periodo de cómputo de tres años para la realización de actividades de formación continuada se inicia a partir del 1 de octubre de 2012, sin perjuicio de que esta obligación de seguir dicha actividad for-

mativa existía ya desde su incorporación mediante la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de medidas de reforma del sistema financiero, ni de que los auditores deban cumplir cada año con el número de horas exigido en los términos concretados en el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. Asimismo, se establece que el primer período de tres años irá desde el 1 de octubre de 2012 al 30 de septiembre de 2015, a partir de cuya fecha los sucesivos períodos trienales comprenderán desde el 1 de octubre hasta el 30 de septiembre de cada intervalo de tres años.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, y en virtud de lo dispuesto en los artículos 41.5 y 42.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1517/2011 de 31 de octubre, este Instituto ha resuelto lo siguiente:

Sección 1ª. Disposiciones generales

Primero. Ámbito de aplicación

Lo dispuesto en esta Resolución desarrolla determinados aspectos relativos a la obligación de realizar cursos y actividades de formación continuada por los auditores de cuentas a que se refiere la sección 1ª del capítulo III 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.

Segundo. Obligación de realizar formación continuada¹

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 40.1 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en situación de ejercientes, salvo aquellos a los que se refiere el artículo 9.3 de dicho texto refundido, o de no ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena, deberán realizar actividades de formación continuada por un tiempo equivalente, al menos, a ciento veinte horas en cada período de tres años, con un mínimo de treinta horas anuales.

De ese tiempo, al menos, veinte horas de formación continuada en cada año y ochenta y cinco horas en cada período de tres años deben realizarse en materias relativas a contabilidad y auditoría de cuentas.

Cada período de cómputo anual comprende los doce meses anteriores al 30 de septiembre de cada año.

2. De acuerdo con lo establecido en el artículo 40.2 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de no ejercientes, no tendrán que cumplir con esta obligación, mientras se mantengan como tales. Cuando

¹ Ver TRLAC art. 9 y RLAC art. 40.

3.2.7. FORMACIÓN CONTINUADA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

un auditor de cuentas no ejerciente solicite pasar a la situación de ejerciente, deberá acreditar ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la realización de ciento veinte horas de formación continuada en el período de tres años que termine en la fecha de su petición, de las que al menos cincuenta horas deben justificarse como realizadas en los doce meses anteriores a la referida fecha.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable cuando se solicite el pase a la situación de ejerciente, por parte de quienes están en la situación de no ejerciente que presta servicios por cuenta ajena, cuando la adscripción en esta última situación se haya realizado en los tres últimos años y no se cumplan los requisitos de formación continuada previstos en este apartado.

Adicionalmente, los auditores a que se refiere este apartado deberán cumplir en los períodos intermedios comprendidos entre la fecha de su inscripción como ejerciente y el final del correspondiente período de cómputo anual y trienal, un mínimo de horas igual a la prorrata que tal intervalo represente sobre las horas obligatorias mínimas en un año o en un trienio respectivamente. A este respecto, las horas mínimas exigidas, tanto en el período anual como en el trienal, serán las que proporcionalmente correspondan al intervalo comprendido entre su inscripción en situación de ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y el final del período de cómputo correspondiente. A tales efectos, computarán, tanto en el período anual como en el trienal, las actividades de formación continuada realizadas en los meses anteriores a la fecha de inscripción en el citado Registro Oficial siempre que estén comprendidos dentro del período de rendición de información o cómputo anual.

Del tiempo de formación continuada exigido en este apartado, al menos, el 70 por ciento de las horas, tanto en período anual como trienal, deben realizarse en materias relativas a contabilidad y auditoría de cuentas.

3. De acuerdo con lo establecido en el artículo 40.3 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se dispensará de la obligación mínima de formación continuada a los auditores de nuevo acceso por el período, inferior al año, comprendido entre fecha de su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y la fecha de vencimiento del plazo de rendición de la información correspondiente al primer ejercicio. A partir de esta última fecha, el auditor deberá cumplir, en relación con el intervalo de tiempo entre dicha fecha y la de finalización del correspondiente período trienal, un mínimo número de horas igual a la parte proporcional que dicho intervalo representa respecto del número de horas exigido para cada período trienal.

4. Según lo previsto en el artículo 40.4 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, cuando por causas de fuerza mayor el auditor no pueda cumplir con la obligación a que se refiere el apartado 1 anterior por un periodo superior a dos meses, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa solicitud del auditor, podrá dispensar de la obligación de formación mínima proporcional a dicho periodo, siempre que ésta se acredite durante el período anual siguiente y el auditor aporte la justificación documental de dicha imposibilidad.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberá resolver la solicitud recibida en el plazo máximo de un mes a contar desde la recepción de dicha solicitud, siempre y cuando se acompañe de la debida documentación justificativa.

Sección 2ª. Centros organizadores reconocidos

Primera parte: Corporaciones representativas de los auditores de cuentas

Tercero. Las Corporaciones como centros organizadores reconocidos²

Conforme a lo dispuesto en el artículo 7.7 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas tendrán reconocida la condición de centro organizador de las actividades de formación continuada exigida a los auditores de cuentas a que se refieren las letras a) a f) del artículo 41.1 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, de acuerdo con lo establecido en la presente Resolución.

Cuarto. Entidades territoriales

Las Corporaciones podrán organizar e impartir las actividades de formación continuada a través de las entidades que formen parte de su organización territorial, asumiendo, en todo caso, la propia Corporación las obligaciones correspondientes como centro organizador establecidas en esta Resolución. Las entidades que formen parte de la organización territorial de una Corporación únicamente podrán realizar actividades de formación continuada a través de dicha Corporación, a los efectos de esta Resolución. En tal caso, estas entidades deberán comunicar las actividades de formación continuada que, en su caso, decidan realizar a la correspondiente Corporación.

Segunda parte: Universidades

Quinto. Centros organizadores universitarios³

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 41 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, únicamente podrán ser reconocidas como centro organizador para organizar e impartir las actividades de formación continuada aquellas Universidades, cuyos centros adscritos o integrados, realicen alguna o varias de las actividades a las que se refieren las letras a), e), f) y g) del artículo 41.1 del Reglamento antes citado conforme a lo establecido en la presente Resolución.

Sexto. Solicitud⁴

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, las Universidades deberán adoptar un acuerdo formal a este respecto, y deberán presentar una solicitud firmada

² Ver TRLAC art. 7 y RLAC art. 41.

³ Ver RLAC art. 41.

⁴ Ver RLAC art. 34.

3.2.7. FORMACIÓN CONTINUADA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

por quien tenga poder suficiente para representar a la institución en este cometido, dirigida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la que se hará constar lo siguiente:

- 1) La identidad de los Departamentos universitarios, Institutos universitarios, Centros de post-grado o Facultades, que pretendan impartir actividades y cursos a los que se refiere esta Resolución, incluyendo en su caso los datos identificativos de sus directores o responsables y la justificación de sus nombramientos como tales, así como los acuerdos establecidos al respecto. Se adjuntará, asimismo, la acreditación de quién tenga poder suficiente para representar al centro a efectos de presentación de la solicitud.
- 2) La persona o personas responsables de las actividades de formación continuada, así como las que tienen la facultad de expedir los certificados correspondientes a las mismas.
- 3) Categoría y antigüedad como profesional de la formación universitaria de las personas citadas en el párrafo anterior y un breve resumen de su historial o experiencia docente, destacando las materias a las que se refiere, así como su experiencia en la práctica profesional, ambas relacionadas con alguna o algunas de las materias del artículo 34.1 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- 4) El programa provisional de cursos y otras actividades que planeen desarrollar anualmente, desglosado por fechas y materias cubiertas que, como mínimo, deben descender a la consideración de periodos trimestrales y comprender los doce meses posteriores a 30 de septiembre de cada año.
- 5) Una relación del profesorado encargado de desarrollar los cursos y actividades, incluyendo un breve resumen, para cada uno de ellos, de su historial o experiencia docente, así como de su experiencia en la práctica profesional, ambas relacionadas con alguna o algunas de las materias del artículo 34.1 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- 6) El compromiso del centro de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información sobre los cursos y las actividades programadas y realizadas, así como de certificar su realización y aprovechamiento a los auditores participantes, conforme a lo establecido en esta Resolución.

2. Sin perjuicio de la potestad del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de solicitar cuanta información adicional precise acerca de los aspectos referidos en el apartado 1 anterior, se entenderá prorrogado el reconocimiento como centro organizador cuando éste proceda a la remisión, en cada mes de septiembre posterior al primer reconocimiento, del preceptivo programa anual de formación. Dicha prórroga quedará condicionada a la remisión de información sobre las actividades de formación continuada realizadas durante los doce meses anteriores, salvo en los casos previstos en el artículo decimoquinto sobre pérdida de la condición de centro organizador.

Tercera parte: Sociedades de auditoría o grupos de auditores

Séptimo. Centros organizadores de sociedades o grupos de auditores⁵

De acuerdo con lo establecido en el artículo 41.3 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, podrán ser reconocidos como centros organizadores de las actividades de formación continuada a que se refieren las letras a) y f) del artículo 41.1 del citado Reglamento, siempre que cumplan las condiciones establecidas a estos efectos en la presente Resolución las sociedades de auditoría o grupos de auditores unidos para tal fin, que, en ambos casos, alcancen un número no inferior a quince auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejercientes.

Los centros organizadores reconocidos podrán impartir formación continuada exclusivamente a los miembros de la sociedad de auditoría o del grupo de auditores, respectivamente, así como a los auditores que sean empleados o colaboradores con quienes mantengan un vínculo contractual.

Octavo. Solicitud⁶

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, los candidatos a centros organizadores deberán adoptar un acuerdo formal a este respecto, y deberán presentar una solicitud, firmada por quien tenga poder suficiente para representar al centro en este cometido, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la que se hará constar lo siguiente:

- 1) La identidad de la sociedad o sociedades de auditoría o del grupo de auditores que se postulan como centro organizador, incluyendo en el caso de los grupos de auditores los datos identificativos de quienes lo componen. En todo caso se adjuntará el acuerdo establecido por la sociedad o sociedades de auditoría en sus órganos de gobierno o el acuerdo suscrito por el grupo de auditores que ha dado lugar a su constitución.

En el caso de que se trate de un grupo de auditores, o de dos o más sociedades de auditoría, deberá identificarse qué auditor o qué sociedad, respectivamente, asume los compromisos y obligaciones de remisión de información que se regulan en esta Resolución.

- 2) Estatutos de la sociedad solicitante que asume las funciones como centro organizador, o normas de régimen interno que regulen el funcionamiento del grupo de auditores.
- 3) La persona o personas responsables de las actividades de formación continuada, así como las que tienen la facultad de expedir los certificados correspondientes a las mismas.

⁵ Ver RLAC art. 41.

⁶ Ver RLAC art. 34.

3.2.7. FORMACIÓN CONTINUADA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

- 4) Historial o experiencia docente de la sociedad o sociedades de auditoría o del grupo de auditores, así como de sus responsables, destacando las materias a las que se refiere, así como su experiencia en la práctica profesional, ambas relacionadas con alguna o algunas de las materias del artículo 34.1 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. En su caso, se añadirán los reconocimientos o acreditaciones que posea en el área de la enseñanza.
- 5) Conjunto de medios de que dispone para acometer la función docente, y en particular:
 - Las instalaciones y recursos docentes, incluyendo los medios informáticos.
 - Los tipos de actividades formación continuada que se pretenda organizar, para las que se pide el reconocimiento.
 - El personal dedicado total o parcialmente a la impartición de docencia, entre los que pueden incluir colaboradores externos debidamente cualificados. A este respecto, se incluirá un breve resumen, para cada uno de ellos, de su historial o experiencia docente, así como de su experiencia en la práctica profesional, ambas relacionadas con alguna o algunas de las materias del artículo 34.1 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.
 - Una descripción del sistema de garantía de la calidad de la docencia, incluyendo los procedimientos de evaluación de los cursos y actividades, de reclamación de los auditores asistentes y la toma de decisiones correctoras, en su caso. El responsable del sistema de garantía de la calidad coincidirá, salvo indicación en contrario, con el responsable de las actividades formativas.
- 6) El programa provisional de cursos y otras actividades que planeen desarrollar anualmente, desglosado por fechas y materias cubiertas que, como mínimo, deben descender a la consideración de periodos trimestrales y comprender los doce meses posteriores a 30 de septiembre de cada año.
- 7) El compromiso del centro de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información sobre los cursos y las actividades programadas y realizadas, así como de certificar su realización y aprovechamiento a los auditores participantes, conforme a lo establecido en esta Resolución.

2. Sin perjuicio de la potestad del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de solicitar cuanta información adicional precise, se entenderá prorrogado el reconocimiento como centro organizador profesional cuando éste proceda a la remisión, en cada mes de septiembre posterior al primer reconocimiento, del preceptivo programa anual de formación, salvo en los casos previstos en el artículo decimoquinto sobre pérdida de la condición de centro organizador.

Dicha prorrogua quedará condicionada a la remisión de información sobre las actividades de formación continuada realizadas durante los doce meses anteriores al 30 de septiembre de cada año.

Cuarta parte: Otros centros organizadores

Noveno. Otros centros organizadores reconocidos⁷

De acuerdo con lo establecido en el artículo 41.3 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, podrán ser reconocidos como otros centros organizadores, distintos de los relacionados en los apartados anteriores, de las actividades de formación continuada a que se refieren las letras a) y f) del artículo 41.1 del citado Reglamento, los centros docentes de educación superior, siempre que cumplan las condiciones establecidas a estos efectos en la presente Resolución.

A efectos de esta Resolución se entiende por centro o entidad docente de educación superior a la que se refiere la disposición adicional sexta de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, y demás normativa específica que resulte de aplicación.

Décimo. Solicitud⁸

A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, los centros docentes de educación superior deberán adoptar un acuerdo formal a este respecto, y deberán presentar una solicitud firmada por quien tenga poder suficiente para representar al centro en este cometido y dirigida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en la que se hará constar lo siguiente:

- 1) La identidad del centro que se postula y documentación justificativa de la condición o naturaleza del centro que pretenda impartir actividades y cursos a los que se refiere esta Resolución, así como la acreditación de quién tenga poder suficiente para representar al centro o entidad docente a efectos de presentación de la solicitud.
- 2) Normas de régimen interno que regulan su funcionamiento.
- 3) La persona o personas responsables de las actividades de formación continuada, así como las que tienen la facultad de expedir los certificados correspondientes a las mismas.
- 4) Historial o experiencia docente del centro, así como de sus responsables, destacando las materias a las que se refiere, así como su experiencia en la práctica profesional, ambas relacionadas con alguna o algunas de las materias del artículo 34.1 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. En su caso se añadirán los reconocimientos o acreditaciones que posea en el área de la enseñanza.

Una habitualidad previa a la fecha de la solicitud en la impartición de la formación teórico-práctica en actividades que comprendan algunas de las materias del artículo 34.1 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. La habitualidad implica, al menos, el ofrecimiento de

⁷ Ver RLAC art. 41.

⁸ Ver RLAC art. 34.

3.2.7. FORMACIÓN CONTINUADA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

ochenta horas de formación anual en cada uno de los dos años anteriores a la fecha de la solicitud.

- 5) Conjunto de medios de que dispone para acometer la función docente, y en particular:
 - Las instalaciones y recursos docentes, incluyendo los medios informáticos.
 - Los tipos de actividades formación continuada que se pretenda organizar, para las que se pide el reconocimiento.
 - El personal dedicado total o parcialmente a la impartición de docencia, entre los que pueden incluir colaboradores externos debidamente cualificados. A este respecto, se incluirá un breve resumen, para cada uno de ellos, de su historial o experiencia docente, así como de su experiencia en la práctica profesional, ambas relacionadas con alguna o algunas de las materias del artículo 34.1 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.
 - Una descripción del sistema de garantía de la calidad de la docencia, incluyendo los procedimientos de evaluación de los cursos y actividades, de reclamación de los auditores asistentes y la toma de decisiones correctoras, en su caso. El responsable del sistema de garantía de la calidad coincidirá, salvo indicación en contrario, con el responsable de las actividades formativas.
- 6) El programa provisional de cursos y otras actividades que planeen desarrollar anualmente, desglosado por fechas y materias cubiertas que, como mínimo, deben descender a la consideración de periodos trimestrales y comprender los doce meses posteriores a 30 de septiembre de cada año.
- 7) El compromiso del centro de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información sobre los cursos y las actividades programadas y realizadas, así como de certificar su realización y aprovechamiento a los auditores participantes, conforme a lo establecido en esta Resolución.

Undécimo. Periodo de validez

El reconocimiento como otro centro organizador será otorgado por un plazo de dos años. Seis meses antes de la finalización del plazo de reconocimiento, dicho centro podrá solicitar la prórroga por periodos iguales, que se concederá por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas si se cumplen las condiciones exigidas en esta Resolución. A tal efecto, se remitirá, junto con la solicitud, el detalle de la información exigida para el reconocimiento inicial debidamente actualizada, así como una memoria con las actividades realizadas en el período anterior.

Quinta parte. Disposiciones comunes a los centros organizadores reconocidos

Duodécimo. Responsables de los centros organizadores

Las Corporaciones representativas de los auditores comunicarán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el nombre de la persona o personas responsables

de las actividades de formación continuada dentro de su organización, así como de quienes ostenten poderes de certificación de las distintas actividades de formación organizada e impartida, en función de su estructura territorial, debiendo actualizar esta información en caso de sustitución de dichas personas en el plazo máximo de un mes desde que se produzca tal circunstancia.

El resto de centros organizadores deberán actualizar la información relativa al nombre de la persona o personas inicialmente designadas responsables de las actividades de formación continuada dentro de dicha organización, así como de quienes ostenten poderes de certificación de las distintas actividades de formación organizada e impartida, en caso de sustitución de dichas personas, en el plazo máximo de un mes desde que se produzca tal circunstancia.

Decimotercero. Resolución

El plazo de resolución por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre cualquier solicitud de reconocimiento como centro organizador será de tres meses a contar desde la fecha de presentación de la solicitud acompañada de toda la documentación exigida por esta Resolución, o desde la fecha en que se subsanen los eventuales requerimientos de información si dicha documentación estuviese incompleta.

Decimocuarto. Práctica formativa mínima y contenido⁹

Conforme señala el artículo 105.d del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, corresponde a las Corporaciones desarrollar, entre otras, la función de organizar y, en su caso, impartir actividades de formación continuada, que deben realizar los auditores de cuentas. A tales efectos, cada una de las Corporaciones deberá ofertar, al menos y anualmente, el número mínimo de horas al año de formación continuada exigible que permita a los auditores adscritos a cada una de ellas cumplir con lo exigido en el artículo 40.1 del citado Reglamento.

El resto de centros organizadores estarán obligados a realizar habitualmente actividades formativas que comprendan las materias del artículo 34.1 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. La habitualidad implica, al menos:

- En el caso de Universidades y otros centros organizadores, el ofrecimiento de al menos 100 horas al año de formación continuada a auditores obligados a la misma.
- Y, en el caso de sociedades de auditoría o grupos de auditores, el ofrecimiento mínimo del número de horas al año de formación continuada exigible en el artículo 40.1 del citado Reglamento a aquellos auditores que sean miembros de la sociedad de auditoría o del grupo de auditores, incluidos los auditores empleados y colaboradores con quienes mantengan un vínculo contractual, en las

⁹ Ver RLAC arts. 34, 40 y 105.

materias y en la proporción requeridas en el artículo segundo, epígrafe 1 de esta Resolución.

Dicha habitualidad deberá mantenerse, en todo caso, durante el período en el que el centro esté reconocido para realizar las actividades de formación continuada previstas en esta Resolución.

Decimoquinto. Pérdida de la condición como centro organizador

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá revocar el reconocimiento de un centro organizador, cuando dejaran de cumplirse las condiciones que el centro asume con su petición y en los casos de pérdida específica de la condición de centro organizador según lo previsto para cada tipo de centro por razón de su naturaleza. La decisión correspondiente será motivada y tendrá efectos inmediatos.

No obstante lo anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá efectuar requerimientos al centro para la subsanación y cumplimiento de las condiciones exigidas en esta Resolución en un plazo de tres meses a contar desde que se produjera dicho incumplimiento, que, de no ser atendidos, podrá dar lugar a la revocación del reconocimiento del centro.

2. Especialmente perderá la condición de centro organizador aquél que incumpla durante dos ejercicios seguidos, la obligación de ofrecer el mínimo del número de horas de formación continuada exigibles según su tipología.

Igualmente, perderán la condición de centro organizador aquéllos centros reconocidos que incumplan la obligación de comunicación al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de las horas de formación seguidas por los asistentes a las actividades de formación continuada que hayan organizado.

3. Los centros organizadores reconocidos deben informar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de posibles incumplimientos respecto del mantenimiento de las condiciones como centro organizador y de la adecuación del profesorado, en el plazo máximo de un mes desde que tal circunstancia se produzca.

Decimosexto. Colaboración y coorganización¹⁰

1. Cada centro organizador reconocido podrá organizar habitualmente las actividades formativas por sí mismo o contar para el desarrollo de las mismas con la colaboración de otros centros reconocidos, y por especificidad de materias, esporádicamente, con otros centros no reconocidos, responsabilizándose el centro reconocido, en este último caso, de su desarrollo y de las obligaciones de rendición de información que se contemplan en esta Resolución.

2. Asimismo, cuando dos o más centros organizadores reconocidos coorganicen de forma conjunta actividades de formación continuada, deberán acordar cuál de ellos asume las obligaciones que se exigen en esta Resolución. En el caso de que uno de estos centros sea una Corporación será ésta quien las asuma.

¹⁰ Ver RLAC d.a. 6ª y Resolución de 29 de junio de 2012 del ICAC sobre información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría.

3.2.7. FORMACIÓN CONTINUADA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

3. En el supuesto de que las actividades de formación se coorganicen por dos o más Corporaciones representativas, cada una de ellas deberá asumir las obligaciones de rendición de información en relación con los auditores de cuentas que estén adscritos a la respectiva Corporación. En el caso de que estos auditores estén adscritos a más de una Corporación, dichas obligaciones corresponderán a la Corporación por la que opten de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional sexta del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, mediante la cumplimentación del modelo de información a remitir aprobado por la Resolución de 29 de junio de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Decimoséptimo. Certificación

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá certificar la condición de centro reconocido a petición del centro organizador que lo solicite.

Decimoctavo. Programa de actividades formativas

1. En el mes de septiembre de cada año, los centros organizadores reconocidos deberán remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el programa de actividades de formación continuada que tengan previsto desarrollar en el periodo anual correspondiente a los doce meses posteriores al 30 de septiembre de cada año.

2. Los centros organizadores reconocidos realizarán la publicidad relativa a las actividades de formación que organicen para permitir a los auditores a quienes, en su caso, se destinan el conocimiento de las mismas con una antelación suficiente y detallando los aspectos básicos de cada una de las actividades, incluyendo al menos, el programa, su director y el personal que la imparta, así como su lugar de realización.

Decimonoveno. Actividades formativas y docentes¹¹

1. Los centros organizadores reconocidos garantizarán la idoneidad de la enseñanza y demás actividades que desarrollen. En particular, cuidarán la selección de los docentes, que deberán poseer los conocimientos y la experiencia práctica necesaria en la materia objeto de la actividad formativa. En los cursos relacionados con la contabilidad y la auditoría de cuentas, tomados en su conjunto y realizando un cómputo anual, al menos, un 20 por ciento de los docentes deberán ser auditores de cuentas a los que se refiere el artículo segundo, apartado 1, de esta Resolución, debiendo cubrir un porcentaje al menos del 20% de las horas de docencia. Asimismo, la organización e impartición de las actividades de formación continuada deberán ir encaminadas a la actualización permanente de las materias a que se refiere el artículo 34.1 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, del modo que sea más idóneo para alcanzar una mejora en su aplicación práctica.

2. En cada actividad de formación organizada, los auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas están obligados a identificarse como tales, indicando su

¹¹ Ver RLAC art. 27 y 34.

3.2.7. FORMACIÓN CONTINUADA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

Documento Nacional de Identidad y su número de inscripción en dicho Registro, así como la situación en que se encuentran adscritos en éste de entre las descritas en el artículo 27 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Además el auditor participante estará obligado a firmar en la hoja justificativa o sistema equivalente de las asistencias correspondientes.

En caso de faltar la identificación o la firma o sistema equivalente correspondiente el auditor no podrá exigir que sus horas de formación continuada sean declaradas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por el organizador según lo previsto en el artículo trigésimo sexto de esta Resolución.

La identificación o firma de asistencia correspondiente implicará una aceptación explícita para la transmisión de los datos correspondientes por parte del centro organizador o coorganizador responsable de la comunicación de las actividades de formación continuada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Vigésimo. Materiales empleados

1. Los centros organizadores reconocidos se asegurarán de que los materiales para la impartición de los cursos ordinarios, cursos de autoestudio y seminarios, jornadas y encuentros estén dirigidos a servir de ayuda al auditor de cuentas en la realización de su actividad y estén disponibles con suficiente antelación.

Cuando esté prevista la realización de una evaluación, ya sea con carácter optativo u obligatorio, se indicarán asimismo los criterios para su realización y corrección.

2. En los cursos de autoestudio, los centros reconocidos deberán garantizar la idoneidad del material para el aprendizaje sin la presencia de docentes y establecerán un sistema de consultas que, siempre que estén relacionadas exclusivamente con materias del curso, aseguren su contestación en un plazo de dos días hábiles.

Se garantizará el aprovechamiento mediante la realización de pruebas de evaluación obligatorias que permitan realizar un seguimiento continuo del aprendizaje adquirido.

Vigésimoprimer. Documentación y comunicaciones

La documentación relativa a cada actividad, los materiales de los cursos, las listas de asistencia debidamente firmadas o los sistemas equivalentes, y las pruebas de aprovechamiento realizadas, en su caso, junto con la corrección de las mismas, deberán ser conservados durante un periodo mínimo de cinco años a contar desde la finalización de la respectiva actividad organizada. Durante este periodo el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá consultarlas o pedir aclaraciones respecto a su contenido y celebración. En el caso de las actividades como conferencias, jornadas, congresos o encuentros bastará la conservación de las hojas de firma de los asistentes, o el sistema de control equivalente, junto con el programa de las mismas.

Vigésimosegundo. Publicidad del reconocimiento

Los centros organizadores, cuya lista actualizada se publicará en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas con indicación de los datos

identificativos, la dirección y de sus responsables, podrán mencionar el hecho de ser «centro reconocido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para la formación continuada de auditores de cuentas».

Sexta parte: Asociaciones profesionales y entidades públicas

Vigesimotercero. Conferencias, congresos, jornadas o encuentros, o comités, comisiones o grupos de trabajo¹²

1. Las instituciones o asociaciones profesionales de reconocido prestigio o de profesores universitarios, los colegios profesionales y los centros o instituciones públicas que organicen conferencias, congresos, jornadas o encuentros, o comités, comisiones o grupos de trabajo, previstas en las letras a) y b) del artículo 41.1 del citado Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley Auditoría de Cuentas que versen, en todos los casos, sobre las normas y principios contables o de auditoría de cuentas podrán solicitar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el reconocimiento en cada una de dichas actividades, para que los auditores participantes en ellas puedan computar como formación continuada el tiempo empleado en su realización. Dichas actividades deben estar orientadas específicamente a la mejora de los conocimientos teórico-prácticos requeridos por el auditor en el desempeño de la actividad de auditoría de cuentas.

A estos efectos, se remitirá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas previamente a la realización del evento una memoria en la que se incluyan todos los aspectos relevantes de la actividad a desarrollar. La homologación se concederá para cada evento, y, con posterioridad a ésta, podrá ser anunciada en la publicidad que se haga del mismo.

2. La institución organizadora tendrá la obligación de comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la lista de los auditores participantes, mediante el certificado correspondiente emitido en el plazo máximo de un mes tras la realización del evento homologado, así como de emitir un certificado individual a los auditores de cuentas participantes en los términos establecidos en el artículo vigesimooctavo de la presente Resolución.

3. En el caso de que se trate de actividades cuya duración se prolongue de forma continuada a lo largo de un periodo de cómputo o de rendición de información anual, las certificaciones y comunicaciones a realizar se podrán efectuar de una sola vez y por todo el periodo anual al que se refiere la rendición de información. Esta certificación única para un período se emitirá y entregará a los auditores afectados antes del 15 de octubre de cada año.

Asimismo, el reconocimiento de las actividades a que se refiere este apartado se entenderán prorrogadas en cada uno de los años siguientes en los que se prolongue su realización siempre y cuando el organizador proceda, en cada mes de septiembre pos-

¹² Ver RLAC art. 41.

terior al primer reconocimiento, a la remisión de una memoria de las actividades realizadas en los doce meses anteriores y de las que se prevean realizar.

4. La participación por parte de los auditores de cuentas en Comités, Comisiones o Grupos de trabajo constituidos en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que versen sobre las normas y principios contables o de auditoría de cuentas, tendrán la consideración de actividades de formación continuada a efectos de computar el tiempo empleado en su realización. A este respecto, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas emitirá los certificados correspondientes a los auditores de cuentas participantes de acuerdo con lo establecido en los apartados 2 y 3 de este artículo.

Sección 3ª. Normas de cómputo y acreditación de las actividades de formación continuada

Primera parte: Normas generales de cómputo y acreditación de actividades formativas

Vigésimocuarto. Criterio general de cómputo¹³

Con carácter general, serán computables, a efectos del cumplimiento de la obligación de seguir formación continuada, las horas efectivas empleadas por el auditor en las actividades formativas a que se refiere el artículo 41.1 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que se realicen de acuerdo con lo establecido en esta Resolución. Lo dispuesto en este apartado será sin perjuicio de las normas concretas que se establecen en la presente Sección.

Vigésimoquinto. Actividades como docente, ponente o conferenciante

Si la participación en una actividad formativa se ha realizado como docente, ponente o conferenciante, siempre que ello haya supuesto una labor previa de preparación del material repartido, el cómputo horario será por el doble del tiempo de duración de la citada actividad y por la primera vez que se imparte. El cómputo en las repeticiones sucesivas de la misma actividad formativa seguirá el régimen general. En todo caso, en cada periodo anual, deberá realizarse un mínimo de 10 horas en otras actividades de formación continuada distintas de las contempladas en este artículo. El carácter de docente, ponente o conferenciante se hará constar en el certificado emitido por el centro organizador reconocido correspondiente.

Vigésimosexto. Actividades con evaluación de conocimientos

La participación como asistente a las actividades de formación continuada que cuenten con evaluación de los conocimientos obtenidos tendrá un cómputo igual al 150

¹³ Ver RLAC art. 41.

3.2.7. FORMACIÓN CONTINUADA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

por ciento del tiempo de presencia computable. Este extremo se hará constar en la memoria o convocatoria de la actividad programada y se incluirá en la certificación a emitir por el centro organizador reconocido correspondiente la información acerca de si el auditor ha superado la prueba o examen realizado y la calificación obtenida.

A los asistentes a la actividad de formación que no se sometan a la prueba de aprovechamiento o no la superen, les computará el número de horas de la actividad sin el incremento del 50% adicional.

La calificación en las evaluaciones o pruebas de aprovechamiento serán las de apto o no apto.

Vigesimoséptimo. Periodo en el que se computa

Como regla general, cada actividad formativa se considerará realizada en el periodo en el que coincida su terminación. En actividades formativas con duración mayor de 20 horas computables como formación continuada, que se desarrollen entre dos periodos sucesivos de cómputo, los centros organizadores reconocidos correspondientes podrán emitir certificados de cumplimiento parcial en proporción a las horas totales de la actividad formativa, a solicitud de los participantes que así lo demanden, para presentarlos en los periodos correspondientes.

Vigesimoctavo. Certificaciones

1. Los centros organizadores reconocidos deberán emitir las certificaciones correspondientes a las distintas actividades de formación continuada realizadas para cada auditor participante, en las que se hará constar, al menos:

- La identificación del centro organizador de la actividad,
- La identificación del auditor, y para cada uno de ellos:
 - el tipo de actividad realizada,
 - el título de la misma,
 - la fecha de inicio y terminación,
 - la naturaleza de la participación del auditor en la actividad (asistente, docente, ponente o conferenciante),
 - el número total de horas computables,
 - la materia sobre las que versa la actividad, especificando por separado las horas correspondientes a materias relativas a la contabilidad y auditoría de cuentas de las de otras materias, o en su caso, si se ha superado la prueba o examen realizado y la calificación obtenida.

2. Las certificaciones a que se refiere este artículo deberán ser emitidas en un plazo no superior a dos meses desde la fecha de finalización de cada actividad, y, en todo caso, antes del 15 de octubre de cada año.

Segunda parte: Reglas específicas de las actividades de formación continuada

Vigesimonoveno. Cursos, seminarios, conferencias, congresos, jornadas o encuentros¹⁴

1. Conforme a lo dispuesto en el artículo 41.1.a) del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas la participación en cursos, seminarios conferencias, congresos, jornadas o encuentros, como docente, ponente, conferenciante o asistente tendrá la consideración de actividad de formación continuada a efectos del cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 7.7 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. En el caso de conferencias, congresos, jornadas o encuentros también podrán ser organizados por las asociaciones profesionales o de profesores universitarios, los colegios profesionales y centros o instituciones públicas a que se refiere el artículo vigesimotercero de la presente Resolución, siempre que dichas actividades hayan sido homologadas previamente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y se refieran a principios, normas y práctica contable o de auditoría de cuentas.

3. El tiempo computable para esta actividad será el efectivamente dedicado a cursos, seminarios, congresos, jornadas o encuentros, de acuerdo con las normas de cómputo contenidas en la primera parte de esta sección.

Trigésimo. Participación en comités, comisiones y grupos de trabajo¹⁵

1. Tendrán carácter de computables las actividades realizadas en los comités, comisiones y grupos de trabajo a que se refiere el artículo 41.1.b) del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, siempre que estén organizados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como por las Corporaciones. También podrán ser organizadas por otras asociaciones profesionales o de profesores universitarios o colegios profesionales, y centros o instituciones públicas a que se refiere la sexta parte de la sección 2ª de la presente Resolución siempre que hayan sido homologados previamente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y se refieran a la principios, normas y práctica contable o de auditoría de cuentas.

2. También será computable el tiempo dedicado a otros comités, comisiones o grupos de trabajo internacionales en los que se integren o participen los anteriores centros o entidades.

3. El tiempo computable para esta actividad será el efectivamente dedicado a las reuniones en los comités, comisiones y grupos de trabajo, con un máximo de 10 horas por cada comité, comisión o grupo de trabajo en el que se participe y de un total de 20 horas anuales en esta actividad por cada auditor participante.

¹⁴ Ver TRLAC art. 7 y RLAC art. 41.

¹⁵ Ver RLAC art. 41.

4. La participación en los comités, comisiones y grupos de trabajo se justificará ante la Corporación a la que, en su caso, esté adscrito el auditor, siempre que la actividad no esté organizada por la propia Corporación, acompañada del certificado emitido por la persona competente dentro de la entidad organizadora.

Trigésimo primero. Participación en tribunales de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas¹⁶

1. La participación en tribunales de examen o pruebas de aptitud para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas a que se refiere el artículo 41.1c) del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas se reconocerá como actividad de formación continuada exclusivamente a quienes, siendo titulares o suplentes en dichos tribunales, hayan actuado efectivamente en el diseño, confección o corrección de las pruebas.

2. La participación en dichos tribunales se justificará ante la Corporación correspondiente a la que, en su caso, esté adscrito el auditor, acompañada del certificado emitido por el secretario del Tribunal, en el que constarán las horas empleadas a lo largo del periodo de cómputo. El límite máximo de cómputo por esta actividad será de 10 horas anuales.

Trigésimo segundo. Publicaciones¹⁷

1. A efectos de lo establecido en el artículo 41.1.d) del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, solo computarán como publicaciones los libros, artículos u otros documentos que tengan carácter público y se puedan utilizar y consultar por cualquier interesado. Se incluyen entre las publicaciones computables la elaboración de recopilaciones normativas o bases de datos de normativa en formato libro o digital, comentados o que incorporen valor añadido, así como la elaboración de guías, criterios o circulares técnicas publicadas por los centros organizadores reconocidos. Deberán versar sobre materias básicas que constituyen el núcleo de conocimientos del auditor, recogidas en el artículo 34.1 del citado Reglamento.

2. Los libros deberán tener el número ISBN (International Standard Book Number, en español, Número Estándar Internacional de Libros o Número Internacional Normalizado del Libro) y las publicaciones periódicas el número ISSN (International Standard Serial Number, en español, Número Internacional Normalizado de Publicaciones Seriadas). Las publicaciones exclusivamente electrónicas deberán justificarse mediante el DOI (Digital object identifier, en español, «identificador digital de objeto») correspondiente.

3. Las citadas publicaciones se justificarán ante la Corporación a la que, en su caso, esté adscrito el auditor mediante su presentación o exhibición. A tales efectos, los autores podrán adjuntar la publicación en formato electrónico (fichero pdf o simi-

¹⁶ Ver RLAC art. 41.

¹⁷ Ver RLAC arts. 34 y 41.

lar), si bien en el caso de los libros podrán adjuntarse únicamente las primeras páginas, incluyendo las que contengan los datos identificativos de la publicación y el índice de contenidos.

4. En las declaraciones anuales a que se refieren los artículos trigésimo sexto y trigésimo séptimo de la presente Resolución, los autores harán una estimación de las horas de trabajo efectivas empleadas en la elaboración de la publicación. Si hay varios autores, el número de horas se repartirá en proporción al número de ellos.

5. El número máximo de horas anuales computables por esta actividad será de 20 horas al año y en el ejercicio al que corresponda la fecha de publicación.

Trigésimo tercero. Actividades docentes¹⁸

La realización de actividades docentes conducentes a la obtención de un título universitario, y de cursos homologados para la formación teórica de candidatos a auditor, a que se refieren el artículo 41.1.e) del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas serán certificadas por quien tenga la facultad reconocida para ello en la Universidad o en la Corporación que organice los cursos de formación de auditores homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Se incluyen entre las actividades docentes computables las tutorías y las coordinaciones de prácticas exigibles por las titulaciones de grado o postgrado universitario, según se contemple en la Memoria que acompañe al programa correspondiente al citado título o curso.

Trigésimo cuarto. Cursos de autoestudio¹⁹

1. Los cursos de autoestudio a que se refiere el artículo 41.1.f) del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas deberán ser organizados por los centros reconocidos indicando el número de horas estimado para su realización, que serán las únicas computables a efectos de formación continuada.

2. No podrá certificarse, ni computarse como formación continuada, la realización de cursos de autoestudio en los que el auditor no haya superado la evaluación correspondiente.

Trigésimo quinto. Cursos de grado o post-grado o especialización en Universidades²⁰

1. Los cursos de grado o post-grado o de especialización en Universidades a que se refiere el artículo 41.1.g) del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas tendrán que desarrollarse en el nivel de grado o post-grado o especialización correspondiente en titulaciones relacionadas con la contabilidad, la au-

¹⁸ Ver RLAC art. 41.

¹⁹ Ver RLAC art. 41.

²⁰ Ver RLAC art. 41.

3.2.7. FORMACIÓN CONTINUADA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

ditoría de cuentas, así como con aquéllas materias que contribuyan al desarrollo de las habilidades y competencias propias del ejercicio de la actividad de la auditoría, ya lleven a la expedición de un título oficial, válido en todo el territorio nacional, o de un título propio debidamente aprobado por los órganos competentes de la Universidad.

2. Los cursos de grado o post-grado o de especialización en Universidades se acreditarán, mediante la presentación del certificado oficial de estudios, firmado por quien tenga facultad de certificar en la Facultad, Escuela o Centro que lo haya impartido.

3. A efectos del cómputo de horas de esta actividad, en las certificaciones emitidas por las Universidades, relativas a realización de estudios de especialización que lleven a la obtención de un título de post-grado o especialización, la equivalencia de los créditos del Sistema Europeo de Transferencia de Créditos (European Credit Transfer System, ECTS) será de 10 horas computables a efectos de formación continuada. En el caso de títulos de grado, la equivalencia de los créditos ECTS será de 2 horas computables a efectos de formación continuada, y únicamente en aquellos casos que se realiza el curso por quienes hayan obtenido previamente otro título a nivel de grado o titulación universitaria equivalente.

Sección 4ª. Rendición de información

Trigésimo sexto. Centros organizadores reconocidos²¹

1. Conforme a lo dispuesto en el artículo 42.1 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los centros organizadores reconocidos deberán remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el mes de noviembre de cada año una declaración anual de las actividades de formación organizadas en los doce meses anteriores al 30 de septiembre de cada año. Se indicarán, en dicha declaración, las actividades de formación que, estando incluidas en el programa inicialmente remitido de cursos y actividades a desarrollar en el período anual, no hubiese sido posible realizar, así como las actividades desarrolladas y no recogidas en el mencionado programa, junto con las razones de dichas variaciones, siempre que las mismas sean significativas.

2. Asimismo, las Corporaciones deberán incluir en la citada declaración anual la información correspondiente a las actividades que le hayan sido justificadas o declaradas en dicho período, de acuerdo con lo establecido en artículo siguiente de la presente Resolución, por los auditores de cuentas que estén adscritos a la respectiva Corporación.

En el caso de que los auditores estén adscritos a más de una Corporación, dicha declaración corresponderá realizarla a la Corporación por la que aquellos opten de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional sexta del Reglamento que desarro-

²¹ Ver RLAC arts. 27, 40, 42, d.a. 6ª y Resolución de 29 de junio de 2012 del ICAC sobre información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría.

3.2.7. FORMACIÓN CONTINUADA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

lla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y mediante la cumplimentación del modelo de información a remitir aprobado por la Resolución de 29 de junio de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. En el caso de actividades de formación coorganizadas por varios centros organizadores reconocidos, la remisión de la información correspondiente a dichas actividades corresponderá al centro que haya asumido tal obligación de acuerdo con lo establecido en el artículo decimosexto de esta Resolución.

4. La declaración anual contendrá, para cada una de las actividades finalizadas o que hayan sido comunicadas, la información correspondiente, al menos, a:

- Centro organizador de la actividad.
- El tipo de actividad realizada.
- El título de la misma.
- La fecha de inicio y terminación.
- La identificación de cada uno de los auditores participantes, y para cada uno de ellos:
 - Nombre y apellidos.
 - Documento nacional de identidad.
 - Número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
 - El tipo de participación en el mismo: asistente, docente, ponente o conferenciante.
 - El número total de horas computables en el ejercicio que se declara.
 - La materia sobre la que versa la actividad, especificando por separado las horas correspondientes a materias relativas a la contabilidad y auditoría de cuentas de las de otras materias.
 - En su caso, si ha superado la prueba o examen realizado y la calificación obtenida.

5. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas remitirá a cada una de las Corporaciones una relación de los auditores de cuentas a que se refiere el artículo 40.1 y 40.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, con sus datos identificativos, número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y situación en la que se encuentran de entre las que establece el artículo 27 del citado Reglamento, que, de acuerdo con la información aportada por éstos, figuren como adscritos a cada una de ellas, o por la que hayan optado de acuerdo con la disposición adicional sexta del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Trigésimo séptimo. Auditores de cuentas²²

1. Conforme a lo dispuesto en el artículo 42.1 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los auditores de cuentas ejercientes remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas una declaración anual complementaria de las actividades de formación continuada realizadas que

²² Ver RLAC arts. 27 y 42.

3.2.7. FORMACIÓN CONTINUADA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

sean distintas de las declaradas por los centros organizadores reconocidos, acompañada de los justificantes correspondientes, a los efectos de entender cumplido la obligación de formación continuada. La realización y declaración complementaria de las actividades de formación continuada es responsabilidad directa del auditor de cuentas.

El periodo de declaración de la formación complementaria será hasta el 15 de diciembre de cada año, abarcando como periodo de cómputo los doce meses terminados el 30 de septiembre anterior, salvo lo establecido en el apartado tres siguiente.

2. Los auditores de cuentas ejercientes están obligados a declarar a la Corporación a que pertenecen, las actividades de formación continuada organizadas o impartidas por centros organizadores distintos a dicha Corporación, y acompañarán, en su caso, a sus declaraciones los justificantes correspondientes a la actividad realizada.

Los auditores no ejercientes podrán remitir la citada declaración de las actividades de formación continuada realizadas a la Corporación a la que estén adscritos de acuerdo con lo indicado en el apartado trigésimo sexto anterior, párrafo dos.

Estas declaraciones contendrán la misma información que la descrita en apartado 4 del artículo trigésimo sexto. Será responsabilidad del auditor la veracidad de su declaración.

Las declaraciones a que se refiere este apartado se realizarán durante los dos meses siguientes a la finalización de la actividad y, en todo caso, antes del 31 de octubre de cada año, abarcando como periodo de cómputo los doce meses terminados el 30 de septiembre anterior, salvo lo establecido en el apartado siguiente.

En el caso de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de una declaración complementaria, los auditores deberán remitir una copia de la misma a la Corporación a la que esté adscrito de acuerdo con lo indicado en el apartado trigésimo sexto anterior, párrafo dos.

3. En el caso de incorporación al Registro Oficial de Auditores de Cuentas a la situación de ejerciente, en el supuesto a que se refiere el apartado 2 del artículo segundo de la presente Resolución, el periodo de declaración anual será el mismo que para el resto de auditores ejercientes, pero las obligaciones horarias mínimas, tanto las de tipo anual como las trienales, se reducirán a las proporcionales que correspondan al intervalo comprendido entre su inscripción como ejerciente y el final del correspondiente periodo de cómputo, de conformidad con lo dispuesto en el citado apartado.

4. A los efectos de este artículo, las menciones realizadas a los auditores de cuentas ejercientes, serán de aplicación a los auditores de cuentas en situación de ejercientes y de no ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena, mencionados en el artículo 27 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

5. En el caso de auditores no adscritos en ninguna Corporación, la declaración de las actividades contenidas en el apartado uno de este artículo corresponderá realizarla directamente al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

6. Los auditores de cuentas deberán conservar la justificación documental de las actividades de formación continuada realizadas en los últimos cinco años.

Trigésimo octavo. Otras disposiciones

1. Las declaraciones de información a remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, reguladas en esta Resolución se efectuarán por medios telemáticos, utilizando los formatos y formularios que elabore al efecto el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y ponga a disposición de los auditores en su página de internet. Cuando se hubieran de incorporar documentos justificativos, se adjuntarán a la declaración en formato digitalizado.

Las declaraciones correspondientes a las actividades de formación realizadas por los auditores que deban remitirse a las Corporaciones se efectuarán mediante los procedimientos que éstas dispongan.

2. Cualquier auditor inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas tendrá derecho a conocer los detalles de las actividades que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas mantiene en sus ficheros tras la integración de los datos que los centros organizadores reconocidos y él mismo hayan declarado respecto a su persona, así como a obtener un certificado del total de horas justificadas para un periodo determinado.

Asimismo, cualquier auditor de cuentas adscrito a una Corporación tendrá iguales derechos en relación con los datos que sobre las actividades de formación continuada realizadas dicha Corporación disponga respecto de su persona.

3. A los efectos de lo dispuesto en esta Resolución, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas elaborará las instrucciones que sean precisas relativas a la forma, códigos y disposición de los datos de los registros informáticos en que deberá suministrarse e identificarse la información anterior correspondiente a las actividades de formación que se realicen.

Trigésimo noveno. Actuaciones de comprobación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas²³

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 42.4 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para el adecuado cumplimiento de las competencias que legalmente tiene atribuidas, podrá realizar las comprobaciones oportunas, requiriendo cualquier información necesaria de los centros reconocidos, de las entidades que organicen las actividades homologadas a que se refiere el artículo, así como de los auditores de cuentas. Estas actuaciones podrán incluir la presencia física de personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas durante el desarrollo de las actividades.

2. Si de las comprobaciones de una determinada actividad de formación continuada o de su documentación acreditativa se derivara el incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en esta Resolución, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá no reconocer dicha actividad a efectos de cumplimiento de la obligación de formación continuada. Dicha decisión supondrá que el auditor no podrá enten-

²³ Ver RLAC art. 42.

der incluida como formación continuada la actividad realizada, si bien no llevará aparejada la pérdida de la condición como centro organizador reconocido previamente, que se registrará por lo establecido en el artículo decimoquinto de la presente Resolución.

Cuadragésimo. Datos de carácter personal

La remisión de información y datos previstos en esta Resolución deberá ajustarse a lo previsto en la normativa reguladora de protección de datos de carácter personal.

Disposición adicional única. Régimen sancionador²⁴

1. De acuerdo con el artículo 34.n) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, el incumplimiento de la obligación de realizar las actividades de formación será considerado como infracción grave. Dicha infracción prescribirá a los dos años, en virtud del artículo 39.1 del citado texto refundido.

2. De acuerdo con los artículos 35.b) y 39.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la falta de remisión de la declaración anual complementaria de las actividades de formación continuada realizadas, siempre y cuando no hayan transcurrido tres meses desde la finalización del plazo establecido para ello, será considerada como infracción leve, que prescribirá al año.

De acuerdo con los artículos 34.d) y 39.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la falta de remisión de la declaración anual complementaria de las actividades de formación continuada realizadas, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización del plazo establecido para ello, así como cuando la declaración remitida sea sustancialmente incorrecta o incompleta, será considerada como infracción grave, que prescribirá a los dos años.

Disposición transitoria única. Actividades realizadas hasta la fecha de entrada en vigor

1. Podrán ser computadas a efectos del cumplimiento de la obligación de formación continuada en las condiciones establecidas en esta Resolución, las actividades de formación continuada realizadas por los auditores de cuentas a partir del 1 de octubre de 2012, que hubiesen sido desarrolladas por los centros organizadores previstos en esta Resolución, siempre que, en los tres meses siguientes a la fecha de su entrada en vigor, se presente por éstos la solicitud para ser reconocidos como centros organizadores de actividades de formación continuada para los auditores de cuentas y efectivamente obtengan el reconocimiento a tales efectos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas deberán remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el plazo de un mes a partir de la fecha de entrada en vigor de esta Resolución, la información correspondiente a la

²⁴ Ver TRLAC arts. 34, 35 y 39.

identificación de los responsables de la formación continuada y de su certificación dentro de su organización, así como el programa de actividades de formación continuada que tengan previsto desarrollar hasta el 30 de septiembre de 2013, en las condiciones previstas en los artículos duodécimo y decimoctavo de la presente Resolución.

Las actividades de formación continuada realizadas por los auditores de cuentas y organizadas por las Corporaciones representativas de los auditores desde el 1 de octubre de 2012 hasta la fecha de entrada en vigor de esta Resolución, podrán ser computadas a efectos del cumplimiento de la obligación de formación continuada en las condiciones establecidas en esta Resolución.

3. Podrán ser computadas a efectos del cumplimiento de la obligación de formación continuada, las actividades de formación continuada realizadas por los auditores de cuentas a partir del 1 de octubre de 2012, consistentes en conferencias, congresos, jornadas o encuentros, o comités, comisiones o grupos de trabajo organizados por las entidades a que se refiere el artículo vigesimotercero de esta Resolución, siempre que, en los tres meses siguientes a la fecha de su entrada en vigor, se presente por éstas la solicitud para ser homologada las respectivas actividades y efectivamente obtengan dicha homologación a tales efectos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Disposición final única. Entrada en vigor²⁵

1. La presente Resolución entrará en vigor el día 15 de noviembre de 2012, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria octava del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Hasta el 1 de octubre de 2015, y a los efectos de lo dispuesto en el artículo 40.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los auditores no ejercientes que soliciten su pase a la situación de ejercientes o de no ejercientes que presten servicios por cuenta ajena realizarán la formación exigible para su reincorporación a tales situaciones en la parte proporcional que corresponda desde el 1 de octubre de 2012 hasta la fecha en que solicite su reincorporación y de acuerdo con lo establecido en el artículo segundo, apartado 2, de esta Resolución.

3. El primer período de tres años, a efectos de la obligación de computar la formación continuada en los términos previstos en esta Resolución, comenzará el 1 de octubre de 2012 y finalizará el 30 de septiembre de 2015. A partir de esa fecha, los sucesivos periodos de tres años a que se refiere el artículo 40 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se referirán a periodos comprendidos entre el 1 de octubre y el 30 de septiembre de cada intervalo de tres años.

La obligación de informar y computar la formación continuada mínima anual a que se refieren los artículos 40 a 42 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, será exigible desde el 1 de octubre de 2012.

²⁵ Ver TRLAC art. 7 y RLAC art. 40.

3.2.7. FORMACIÓN CONTINUADA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

Lo dispuesto en este apartado lo es sin perjuicio de la obligación de realizar y seguir actividades de formación continuada exigida en el artículo 7.7 del texto refundido de la Ley de auditoría de cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

3.3.	Normas sobre el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)	1327
3.3.1.	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 auditoría, respectivamente. (BOICAC nº 84/Diciembre 2010)	1329
3.3.2.	RESOLUCIÓN de 15 de marzo de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el modelo de solicitud de inscripción en la sección de personas físicas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (BOICAC nº 89/Marzo 2012).....	1347
3.3.3.	RESOLUCIÓN de 15 de marzo de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el modelo de solicitud de inscripción en la sección de personas jurídicas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (BOICAC nº 89/Marzo 2012)	1351
3.3.4.	RESOLUCIÓN de 25 de mayo de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban los modelos de solicitud de inscripción en la sección de auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de terceros países del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (BOICAC nº 90/Junio 2012)	1357
3.3.5.	RESOLUCIÓN de 29 de junio de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban los modelos 02 y 03, de información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría, respectivamente (BOICAC nº 90/Junio 2012)	1373

3.3.1. 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 auditoría, respectivamente

Esta Resolución sustituye a la Resolución de 21 de junio de 2000, 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 auditoría, respectivamente (BOICAC nº 42/Junio 2000). (Corrección de errores en BOICAC nº 43/Septiembre 2000).

En cumplimiento de lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 34 del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹, mediante Resolución de 27 de diciembre de 1990 se aprobó el modelo 04², de comunicación de variaciones producidas durante el ejercicio, en el que se recoge la información contenida en el apartado tercero del mencionado artículo 34. En sustitución del modelo 04A, mediante Resolución de 21 de julio de 2000 se aprobaron los modelos 04A y 04B,³ de comunicación de variaciones producidas durante el ejercicio, a remitir por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, respectivamente

El artículo 6 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en su nueva redacción dada por la Ley 12/2010, de 30 de junio⁴, establece los datos públicos que debe contener el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Sin embargo, en la actualidad existen determinados datos que aún no constan en dicho Registro, por lo que resulta necesario recabar esta información directamente de los auditores y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, y que éstos puedan informar puntualmente cuando se produzcan modificaciones de los mismos.

En consecuencia, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha dispuesto lo siguiente:

Primero.

Se aprueban los modelos 04A y 04B, de comunicación de variaciones producidas durante el ejercicio, que deben remitir los auditores de cuentas individuales y las so-

¹ Actualmente art. 29 del RLAC vigente.

² Derogada y sustituida por la presente Resolución.

³ Derogada por la presente Resolución.

⁴ Actualmente art. 7 del TRLAC.

ciedades de auditoría, respectivamente, que figuran como anexo de la presente resolución.

Segundo. Plazo de presentación.

Los modelos han de ser remitidos al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el plazo máximo de quince días, a contar desde el momento en que se produce la variación.

Tercero. Justificación documental.

Las variaciones que supongan modificación de datos que han de figurar en la escritura de constitución de las sociedades de auditoría, habrán de documentarse fehacientemente. A estos efectos, junto al modelo 04B deberá acompañarse escritura autorizada por fedatario público. Asimismo, si la modificación producida supone variación en la cobertura de la fianza, conforme a lo dispuesto por los apartados 2 y 3 del artículo 35 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría⁵, habrá de aportar justificante acreditativo de dicho extremo.

Cuarto.

Los modelos 04A y 04B debidamente cumplimentados deberán ser firmados por el auditor o por un administrador de la sociedad, respectivamente.

Quinto.

Podrá determinarse como no presentada la información cuando no se ajuste al modelo establecido, o cuando se desatienda el requerimiento de corrección de errores y faltas de información.

Sexto. Entrada en vigor.

La presente Resolución entrará en vigor a partir de su publicación en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Disposición transitoria

Con excepción al plazo establecido en la disposición segunda de la presente Resolución, con el fin de incorporar la información pública que actualmente no consta en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, que se encuentra recogida en el artículo 6 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en su nueva redacción dada por la Ley 12/2010, de 30 de junio,⁶ se remitirá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la siguiente información:

⁵ Actualmente art. 29 del RLAC vigente.

⁶ Actualmente art. 7 del TRLAC.

3.3.1. COMUNICACIÓN DE VARIACIONES PRODUCIDAS AL ICAC


Desde la publicación de la presente Resolución y hasta el 31 de marzo de 2011, los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en la situación de ejercientes a título individual y los socios ejercientes de las sociedades de auditoría remitirán el modelo 04A en el que, con independencia de cualquier modificación que se produzca en dicho plazo, deberán comunicar, al menos y si la tienen, la dirección de internet y la información contenida en los Anexos IV y V.

Desde la publicación de la presente Resolución y hasta el 31 de marzo de 2011, las sociedades de auditoría inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas remitirán el modelo 04B en el que, con independencia de cualquier modificación que se produzca en dicho plazo, deberán comunicar necesariamente la información contenida en el Anexo II y, si la tienen, la dirección de internet y la información contenida en los Anexos IV y V.

Disposición derogatoria.

Queda expresamente derogada la Resolución de 21 de junio de 2000, por la que se aprobaron los modelos 04A y 04B, de comunicación de variaciones producidas durante el ejercicio, a remitir por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, respectivamente.

3.3.1. COMUNICACIÓN DE VARIACIONES PRODUCIDAS AL ICAC

 MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA	INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS	COMUNICACIÓN DE VARIACIONES PRODUCIDAS DURANTE EL EJERCICIO PERSONAS FISICAS	MODELO 04A

IDENTIFICACION DEL AUDITOR		
APELLIDOS Y NOMBRE	Nº R.O.A.C.	N.I.F.

DOMICILIO PROFESIONAL (Debe cumplimentarse en todo caso)		(Marque con una X si se ha modificado)
DOMICILIO		TELEFONO
MUNICIPIO	PROVINCIA	CODIGO POSTAL
DIRECCIÓN DE INTERNET	CORREO ELECTRÓNICO	FAX

NUEVO DOMICILIO A EFECTOS DE COMUNICACIONES (cumplimentar sólo si es distinto al domicilio profesional) (*)		
DOMICILIO		TELEFONO
MUNICIPIO	PROVINCIA	CODIGO POSTAL

CAMBIO DE SITUACION (Señale con una X en la(s) situación(es) en la(s) que queda tras la solicitud) (*)	
1a.- <input type="checkbox"/>	Ejerciente a título individual. (En caso de alta, se acompañará justificante acreditativo de haber prestado la fianza).
1b.- <input type="checkbox"/>	Socio ejerciente de sociedad(es) de auditoría: (Indicar Nº de ROAC y razón social de todas las sociedades de las que es socio ejerciente). En caso de solicitar el alta en esta situación, deberá acompañarse una certificación de la sociedad de la que es socio.
2.- <input type="checkbox"/>	Prestación de servicios por cuenta ajena para: (indicar Nº de ROAC y apellidos y nombre o razón social de todos los auditores o sociedades). En caso de solicitar el alta en esta situación, deberá acompañarse una certificación de la sociedad de la que es socio.
3a.- <input type="checkbox"/>	No ejerciente.
3b.- <input type="checkbox"/>	Socio no ejerciente de sociedad de auditoría. (Se acompañará certificación de la sociedad de auditoría).

CAMBIO DE CORPORACION DE DERECHO PUBLICO A LA QUE PERTENECE (*)			
1ª <input type="checkbox"/>	2ª <input type="checkbox"/>	3ª <input type="checkbox"/>	SI NO PERTENECE A NINGUNA, MARQUE CON UNA X EN ESTA CASILLA: <input type="checkbox"/>

APERTURA O CIERRE DE OTRAS OFICINAS (Marque con una X y acompañe ANEXO III)	<input type="checkbox"/>
---	--------------------------

ALTAS O BAJAS COMO AUDITOR DE CUENTAS EN OTROS PAÍSES (Marque con una X y acompañe ANEXO IV)	<input type="checkbox"/>
--	--------------------------

MODIFICACIÓN DE ENTIDADES CON LAS QUE SE ENCUENTRA VINCULADO (Marque con una X y acompañe ANEXO V)	<input type="checkbox"/>
--	--------------------------

(*) Cumplimentar sólo si se ha modificado

(Espacio reservado para el sello de Registro de Entrada)	Fecha: _____
	(Firma)

ILMO. SR. PRESIDENTE DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS.
C/ Huertas nº 26. 28014 MADRID.

3.3.1. COMUNICACIÓN DE VARIACIONES PRODUCIDAS AL ICAC

INSTRUCCIONES PARA CUMPLIMENTAR EL MODELO 04A

GENERALES

El modelo 04A deberá ser remitido o presentado por los auditores de cuentas inscritos en la sección de personas físicas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), directamente sin escrito de remisión en la sede del Instituto de Contabilidad y Auditoría (ICAC) de Cuentas **en el plazo de quince días** a contar desde el momento en que se produce la variación.

El modelo 04A deberá ser cumplimentado mecanográficamente o con letra de imprenta, con objeto de evitar errores de interpretación de los datos expresados. A este impreso se acompañarán exclusivamente los **Anexos** que contengan alguna información, indicando con una **X** en la casilla correspondiente.

DATOS A CUMPLIMENTAR

IDENTIFICACION DEL AUDITOR.– Se indicarán los apellidos y nombre, el número de inscripción en el ROAC y el N.I.F. del auditor firmante del modelo 04A.

DOMICILIO PROFESIONAL.– (Datos de cumplimentación obligatoria) Se hará constar siempre el domicilio en el cual lleve a cabo el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas a fecha de firma del modelo 04A. Si éste se ha modificado, se indicará con una **X** en la casilla correspondiente. Asimismo deberán indicarse en todo caso los datos referidos a su dirección de Internet, correo electrónico y fax.

En el supuesto de que el auditor desee que figure en el ROAC otro domicilio a efectos de comunicaciones, deberá consignarlo en el apartado correspondiente.

CAMBIO DE SITUACIÓN.– Se entenderá que no solicita ningún cambio de situación cuando no se marque alguna de las casillas destinadas al efecto. En el supuesto de solicitar la modificación de la situación en la que el auditor se encuentra inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, deberá(n) indicarse con una **X** la(s) situación(es) final en la(s) éste se encuentra inscrito.

1a.- Ejerciente a título individual. Si solicita su adscripción a esta situación necesariamente deberá acompañarse justificante de haber prestado la fianza exigida en el artículo 11 de la Ley de Auditoría de Cuentas, en su redacción dada por la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas para su adaptación a la normativa comunitaria.

1b.- Socio ejerciente de sociedad(es) de auditoría. La adscripción a esta situación vendrá condicionada a la comunicación por parte de la(s) sociedad(es) de la correspondiente modificación en su capital social, para lo cual ésta(s) deberá(n) remitir el modelo 04B.

2.- Prestación de servicios por cuenta ajena. Si solicita su adscripción a esta situación necesariamente deberá acompañarse certificado del auditor o la sociedad para el que vaya a prestar servicios.

3a. No ejerciente. Si solicita su adscripción a la situación de no ejerciente se entenderá que causa baja en todas las situaciones anteriores.

3b. Socio no ejerciente de sociedad de auditoría. En esta situación se indicará si, aun permaneciendo en la situación de no ejerciente, el auditor tiene participación social en alguna sociedad de auditoría inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, para lo cual necesariamente deberá aportarse certificación de dicha sociedad en la que se haga constar la condición de socio no ejerciente de la misma.

CAMBIO DE CORPORACIÓN DE DERECHO PUBLICO A LA QUE PERTENECE.– Se indicará en la primera casilla la Corporación representativa de auditores a la que el auditor manifiesta pertenecer a fecha de firma del modelo 04A, conforme a los códigos que se indican a continuación. En caso de pertenecer en esa fecha a más de una Corporación, indicará en dicha casilla el de aquella por la que haya optado, a efectos de lo señalado en la Disposición Adicional Segunda del RAC, indicando en las casillas siguientes la(s) otras a las que pertenece. En el supuesto de no pertenecer a ninguna Corporación, se indicará expresamente en la casilla destinada al efecto.

El dato se codificará de la forma siguiente:

31. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.
32. Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Colegios de Economistas de España.
33. Registro General de Auditores del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de España.

3.3.1. COMUNICACIÓN DE VARIACIONES PRODUCIDAS AL ICAC

FECHA Y FIRMA.– El modelo 04A deberá ser firmado por el auditor que suscribe dicho impreso.

ANEXO III APERTURA O CIERRE DE OFICINAS

En este Anexo se comunicará la apertura (A) de nuevas oficinas o cierre (C) de oficinas que el auditor mantuviera abiertas a fecha de firma del modelo 04A. No deberán incluirse ni el domicilio profesional ni el indicado, en su caso, como a efectos de comunicaciones, que ya figuran en la primera hoja del modelo 04A.

ANEXO IV ALTAS O BAJAS COMO AUDITOR DE CUENTAS ANTE AUTORIDADES COMPETENTES DE OTROS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA Y TERCEROS PAÍSES

En este Anexo se comunicará el alta (A) o la baja (B) en los Estados miembros o terceros países en los que el auditor se encuentra autorizado para ejercer la actividad de auditoría de cuentas, así como la indicación de la autoridad supervisora que tenga competencias atribuidas por su normativa en relación con el ejercicio de dicha actividad y del número de inscripción que se tenga en el registro público del referido Estado miembro o país tercero.

Los países de la Unión Europea se codificarán conforme al cuadro que figura a continuación. El resto de países se consignarán literalmente.


COD.	PAÍS	COD.	PAÍS	COD.	PAÍS
DEU	ALEMANIA	FIN	FINLANDIA	LUX	LUXEMBURGO
AUT	AUSTRIA	FRA	FRANCIA	MLT	MALTA
BEL	BÉLGICA	GRC	GRECIA	POL	POLONIA
BGR	BULGARIA	NLD	HOLANDA	PRT	PORTUGAL
CYP	CHIPRE	HUN	HUNGRÍA	GBR	REINO UNIDO
DNK	DINAMARCA	IRL	IRLANDA	CZE	REP. CHECA
SVK	ESLOVAQUIA	ITA	ITALIA	ROU	RUMANÍA
SVN	ESLOVENIA	LVA	LETONIA	SWE	SUECIA
EST	ESTONIA	LTU	LITUANIA		

ANEXO V RELACIÓN DE ENTIDADES CON LAS QUE SE ENCUENTRA VINCULADO EL AUDITOR

En este Anexo se comunicará el alta (A) o la baja (B) de las entidades con las que tuviera vinculación el auditor en los términos definidos en el artículo 8 ter c) y d) de la Ley de Auditoría de Cuentas, en su redacción dada por la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas para su adaptación a la normativa comunitaria.

En el caso de que esta información esté disponible y sea accesible para el público, no será necesario identificar la relación anterior siempre y cuando se especifique detalladamente el lugar de acceso público dónde se pueda obtener.

3.3.1. COMUNICACIÓN DE VARIACIONES PRODUCIDAS AL ICAC

 MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA	INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS	COMUNICACIÓN DE VARIACIONES PRODUCIDAS DURANTE EL EJERCICIO SOCIEDADES DE AUDITORIA	MODELO 04B
--	---	--	-----------------------

IDENTIFICACION DE LA SOCIEDAD		
RAZON SOCIAL	Nº R.O.A.C.	C.I.F.

DOMICILIO SOCIAL (Se cumplimentará siempre que éste no haya sido modificado)		
DOMICILIO		TELÉFONO
MUNICIPIO	PROVINCIA	CÓDIGO POSTAL
DIRECCIÓN DE INTERNET	CORREO ELECTRÓNICO	FAX

NUEVO DOMICILIO A EFECTOS DE COMUNICACIONES (cumplimentar sólo si es distinto domicilio social) (*)		
DOMICILIO		TELÉFONO
MUNICIPIO	PROVINCIA	CÓDIGO POSTAL

CAMBIO DE CORPORACION DE DERECHO PUBLICO A LA QUE PERTENECE (*)			
1ª	<input type="text"/>	2ª	<input type="text"/>
3ª	<input type="text"/>	SI NO PERTENECE A NINGUNA, MARQUE CON UNA X EN ESTA CASILLA: <input type="checkbox"/>	

MODIFICACION DE LA RAZON SOCIAL (Marque con una X y acompañe ANEXO I)	<input type="checkbox"/>
---	--------------------------

CAMBIO DE FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO SOCIAL (Marque con una X y acompañe ANEXO I)	<input type="checkbox"/>
--	--------------------------

CAMBIO DEL DOMICILIO SOCIAL (Marque con una X y acompañe ANEXO I)	<input type="checkbox"/>
---	--------------------------

CAMBIO EN EL CAPITAL SOCIAL O NUEVA DISTRIBUCION DEL MISMO (Marque con una X y acompañe ANEXO I)	<input type="checkbox"/>
--	--------------------------

MODIFICACION EN LA ADMINISTRACION DE LA SOCIEDAD (Marque con una X y acompañe ANEXO I)	<input type="checkbox"/>
--	--------------------------

ALTAS O BAJAS DE AUDITORES AUTORIZADOS PARA FIRMAR INFORMES (Marque con una X y acompañe ANEXO II)	<input type="checkbox"/>
--	--------------------------

APERTURA O CIERRE DE OTRAS OFICINAS (Marque con una X y acompañe ANEXO III)	<input type="checkbox"/>
---	--------------------------

ALTAS O BAJAS COMO SOCIEDAD DE AUDITORÍA EN OTROS PAÍSES (Marque con una X y acompañe ANEXO IV)	<input type="checkbox"/>
---	--------------------------

MODIFICACIÓN DE ENTIDADES CON LAS QUE SE ENCUENTRA VINCULADA (Marque con una X y acompañe ANEXO V)	<input type="checkbox"/>
--	--------------------------

(*) Cumplimentar sólo si se ha modificado

(Espacio reservado para el Registro de Entrada)	Fecha: <div style="text-align: center;">(Firma)</div>
	Fdo.: (Apellidos y nombre):

ILMO. SR. PRESIDENTE DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS.
C/ Huertas nº 26. 28014 MADRID.

3.3.1. COMUNICACIÓN DE VARIACIONES PRODUCIDAS AL ICAC

MODELO 04B

ANEXO III

Página de

RAZON SOCIAL	Nº R.O.A.C.
--------------	-------------

APERTURA O CIERRE DE OFICINAS

(Ver notas a pie de página)

A/C	DOMICILIO		TELEFONO
	MUNICIPIO	PROVINCIA	CODIGO POSTAL

A/C: [A] Apertura de nueva oficina; [C] Cierre de oficina.
 Este Anexo sólo debe cumplimentarse en el caso de apertura o cierre de alguna oficina abierta además de las que se indican en la primera hoja del presente modelo 04B.

3.3.1. COMUNICACIÓN DE VARIACIONES PRODUCIDAS AL ICAC

MODELO 04B

ANEXO V

Página de

RAZON SOCIAL	N° R.O.A.C.
--------------	-------------

RELACIÓN DE ENTIDADES CON LAS QUE SE ENCUENTRA VINCULADA LA SOCIEDAD DE AUDITORÍA
[arts. 8 ter,c) y 8 ter,d) de la Ley 19/1988]

(Ver nota a pie de página)

NUEVO LUGAR DONDE PUEDE OBTENERSE PÚBLICAMENTE LA INFORMACIÓN (art. 6.3.d) LAC)

DIRECCIÓN WEB	DOMICILIO		
MUNICIPIO	PROVINCIA	CÓDIGO POSTAL	

ALTA O BAJA DE ENTIDADES CON LAS QUE SE ENCUENTRA VINCULADA

A/B	CIF	IDENTIFICACIÓN	DOMICILIO
		CÓDIGO POSTAL – MUNICIPIO	PROVINCIA

A/B: [A] ALTA ó [B] BAJA de entidades con las que se encuentra vinculada la sociedad de auditoría, especificando los nombres y direcciones de dichas entidades

3.3.1. COMUNICACIÓN DE VARIACIONES PRODUCIDAS AL ICAC

INSTRUCCIONES PARA CUMPLIMENTAR EL MODELO 04B

GENERALES

El modelo 04B deberá ser remitido o presentado por las sociedades de auditoría inscritas en la sección de sociedades del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), directamente sin escrito de remisión en la sede del Instituto de Contabilidad y Auditoría (ICAC) de Cuentas **en el plazo de quince días** a contar desde el momento en que se produce la variación.

El modelo 04B deberá ser cumplimentado mecanográficamente o con letra de imprenta, con objeto de evitar errores de interpretación de los datos expresados. A este impreso se acompañarán exclusivamente los **Anexos** que contengan alguna información, indicando con una **X** en la casilla correspondiente.

DATOS A CUMPLIMENTAR

IDENTIFICACION DE LA SOCIEDAD.- Se indicarán los apellidos y nombre, el número de inscripción en el ROAC y el C.I.F. de la sociedad a que se refiere el modelo 04B.

DOMICILIO SOCIAL.- Salvo que se hubiera modificado, en cuyo caso se hará constar en el **Anexo I**, se hará cumplimentarán los datos del domicilio social que figura en los Estatutos a fecha de firma del modelo 04B. Asimismo deberán indicarse en todo caso los datos referidos a su dirección de Internet, correo electrónico y fax.

En el supuesto de que la sociedad desee que figure en el ROAC otro domicilio a efectos de comunicaciones, deberá consignarlo en el apartado correspondiente.

CAMBIO DE CORPORACIÓN DE DERECHO PUBLICO A LA QUE PERTENECE.- Se indicará en la primera casilla la Corporación representativa de auditores a la que la sociedad manifiesta pertenecer a fecha de firma del modelo 04B, conforme a los códigos que se indican a continuación. En caso de pertenecer en esa fecha a más de una Corporación, indicará en dicha casilla el de aquella por la que haya optado, a efectos de lo señalado en la Disposición Adicional Segunda del RAC, indicando en las casillas siguientes la otras a las que pertenece. En el supuesto de no pertenecer a ninguna Corporación, se indicará expresamente en la casilla destinada al efecto.

El dato se codificará de la forma siguiente:

31. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.
32. Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Colegios de Economistas de España.
33. Registro General de Auditores del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de España.

FECHA Y FIRMA.- El modelo 04B deberá ser firmado por representante legal de la sociedad que suscribe dicho impreso. En el supuesto de que no sea posible obtener dicha firma, se identificará la persona que firma el modelo 04B, indicando la causa de la imposibilidad de la firma del titular.

ANEXO I MODIFICACIONES DE RAZON SOCIAL, EJERCICIO SOCIAL CAPITAL SOCIAL, SOCIOS O ADMINISTRADORES

NUEVA RAZÓN SOCIAL.- En este apartado se indicará si la sociedad ha modificado el artículo de los Estatutos correspondiente a la denominación social, consignando la nueva razón social, y acompañando al modelo 04B una fotocopia de la escritura autorizada por fedatario público, una vez inscrita en el Registro Mercantil.

NUEVO DOMICILIO SOCIAL.- En este apartado se indicará si la sociedad ha modificado el artículo de los Estatutos correspondiente al domicilio social, consignando el nuevo domicilio social, y acompañando al modelo 04B una fotocopia de la escritura autorizada por fedatario público, una vez inscrita en el Registro Mercantil.

CAMBIO DE FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO SOCIAL.- En este apartado se indicará si la sociedad ha modificado el artículo de los Estatutos correspondiente al ejercicio social, consignando la nueva fecha de cierre del ejercicio económico, y acompañando al modelo 04B una fotocopia de la escritura autorizada por fedatario público, una vez inscrita en el Registro Mercantil.

MODIFICACIONES DE CAPITAL SOCIAL, SOCIOS O ADMINISTRADORES.- En este apartado se indicará si se han producido modificaciones referidas a la distribución del capital social o al órgano de administración de la sociedad, consignando la situación de la sociedad después de la(s) modificación(es) producida(s).

3.3.1. COMUNICACIÓN DE VARIACIONES PRODUCIDAS AL ICAC

Al modelo 04B se acompañará una fotocopia de la escritura autorizada por fedatario público, una vez inscrita en el Registro Mercantil. En el supuesto de que la escritura no deba inscribirse en el Registro Mercantil (por ejemplo, compraventa de participaciones o acciones) será necesario aportar copia simple.

ANEXO II ALTAS O BAJAS DE AUDITORES AUTORIZADOS PARA FIRMAR INFORMES EN NOMBRE DE LA SOCIEDAD

En este Anexo se comunicará el alta (A) o la baja (B) de los auditores, ostenten o no la condición de socios, a los que la sociedad designe para realizar auditorías y firmar informes de auditoría en su nombre.

Al modelo 04B se acompañará una certificación expedida por el órgano de administración de la sociedad de auditoría en el que se hará constar NECESARIAMENTE el período para el que son autorizados, o fotocopia de la(s) escritura(s) autorizada(s) por fedatario público que acredite(n) dicha designación.

ANEXO III APERTURA O CIERRE DE OFICINAS

En este Anexo se comunicará la apertura (A) de nuevas oficinas o cierre (C) de oficinas que la sociedad de auditoría mantuviera abiertas a fecha de firma del modelo 04B. No deberán incluirse ni el domicilio social ni el indicado, en su caso, como a efectos de comunicaciones, que ya figuran en la primera hoja o, en su caso, en el Anexo I del modelo 04B.

ANEXO IV ALTAS O BAJAS COMO SOCIEDAD DE AUDITORÍA ANTE AUTORIDADES COMPETENTES DE OTROS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA Y TERCEROS PAÍSES

En este Anexo se comunicará el alta (A) o la baja (B) en los Estados miembros o terceros países en los que la sociedad se encuentra autorizada para ejercer la actividad de auditoría de cuentas, así como la indicación de la autoridad supervisora que tenga competencias atribuidas por su normativa en relación con el ejercicio de dicha actividad y del número de inscripción que se tenga en el registro público del referido Estado miembro o país tercero.

Los países de la Unión Europea se codificarán conforme al cuadro que figura a continuación. El resto de países se consignarán literalmente.

COD.	PAÍS	COD.	PAÍS	COD.	PAÍS
DEU	ALEMANIA	FIN	FINLANDIA	LUX	LUXEMBURGO
AUT	AUSTRIA	FRA	FRANCIA	MLT	MALTA
BEL	BÉLGICA	GRC	GRECIA	POL	POLONIA
BGR	BULGARIA	NLD	HOLANDA	PRT	PORTUGAL
CYP	CHIPRE	HUN	HUNGRÍA	GBR	REINO UNIDO
DNK	DINAMARCA	IRL	IRLANDA	CZE	REP. CHECA
SVK	ESLOVAQUIA	ITA	ITALIA	ROU	RUMANÍA
SVN	ESLOVENIA	LVA	LETONIA	SWE	SUECIA
EST	ESTONIA	LTU	LITUANIA		

ANEXO V RELACIÓN DE ENTIDADES CON LAS QUE SE ENCUENTRA VINCULADA LA SOCIEDAD DE AUDITORÍA

En este Anexo se comunicará el alta (A) o la baja (B) de las entidades con las que tuviera vinculación la sociedad de auditoría en los términos definidos en el artículo 8 ter c) y d) de la Ley de Auditoría de Cuentas, en su redacción dada por la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas para su adaptación a la normativa comunitaria.

En el caso de que esta información esté disponible y sea accesible para el público, no será necesario identificar la relación anterior siempre y cuando se especifique detalladamente el lugar de acceso público dónde se pueda obtener.

3.3.2. Resolución de 15 de marzo de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el modelo de solicitud de inscripción en la sección de personas físicas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Esta Resolución sustituye a la Resolución de 19 de junio de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se deja sin efecto el modelo de solicitud de adscripción a las distintas situaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (BOICAC nº 42/Junio 2000).

El artículo 26 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, establece las tres secciones de las que consta el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, una referida a personas físicas, otra a sociedades y una tercera referida a auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países a los que se refiere el artículo 30 del mencionado Reglamento. Asimismo, encomienda al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la elaboración de los correspondientes modelos de inscripción en cada una de las tres secciones.

En consecuencia, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha dispuesto lo siguiente:

Primero.

Se aprueba el modelo de solicitud de inscripción en la sección de personas físicas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas que figura como anexo de la presente resolución.

Segundo. Descarga del impreso

Este impreso podrá descargarse de la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (www.icac.meh.es).

Tercero. Forma de presentación

Este impreso, junto con la documentación que debe adjuntarse en cada caso, puede remitirse debidamente cumplimentado y firmado al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas mediante correo postal dirigido al domicilio de este Organismo, o de forma telemática, para lo cual el solicitante deberá estar en posesión del certificado electrónico de usuario, el cual permitirá la firma electrónica avanzada necesaria para la presentación de la solicitud y de la documentación correspondiente a través de la Sede Electrónica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3.3.2. MODELO SOLICITUD INSCRIPCIÓN PERSONAS FÍSICAS EN EL ROAC

 <p>MINISTERIO DE ECONOMÍA Y COMPETITIVIDAD</p>	<p>INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS</p>	<p>SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS</p>
		<p>SECCIÓN DE PERSONAS FÍSICAS</p>

La persona cuyas circunstancias personales figuran a continuación solicita su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en la situación que asimismo se indica (en el supuesto de no indicar ninguna, se entenderá que solicita la inscripción a la situación de no ejerciente), por la siguiente vía (marque con una X lo que proceda):

Artículo 8.2 del TRLAC:	Documentación a aportar: certificado de carencia de antecedentes penales; titulación universitaria; cursos de formación teórica; certificado de formación práctica a que se refiere el artículo 35.1 del Reglamento que desarrolla el TRLAC.
Artículo 8.4 del TRLAC:	Documentación a aportar: titulación universitaria, publicación de la oposición superada; nombramiento como empleado público, certificado de formación práctica a que se refiere el artículo 35.5 del Reglamento que desarrolla el TRLAC.
Artículo 9.1 del TRLAC:	Documentación a aportar: certificado de carencia de antecedentes penales; superación de la prueba de aptitud profesional a que se refiere el artículo 38 del Reglamento que desarrolla el TRLAC.
Artículo 9.2 del TRLAC:	Documentación a aportar: certificado de carencia de antecedentes penales; superación de la prueba de aptitud profesional a que se refiere el artículo 39 del Reglamento que desarrolla el TRLAC.

IDENTIFICACIÓN		
APELLIDOS Y NOMBRE	N.I.F. / N.I.E.	FECHA NACIMIENTO

DOMICILIO PROFESIONAL (Debe indicarse en todo caso)		
DOMICILIO		TELEFONO
MUNICIPIO	PROVINCIA	CODIGO POSTAL

DOMICILIO A EFECTOS DE COMUNICACIONES (cumplimentar sólo si es distinto al domicilio profesional)		
DOMICILIO		TELEFONO
MUNICIPIO	PROVINCIA	CODIGO POSTAL

FAX, CORREO ELECTRÓNICO E INTERNET		
FAX	CORREO ELECTRÓNICO	DIRECCIÓN DE INTERNET
SI EXISTEN OTRAS OFICINAS ABIERTAS ADEMAS DE ESTOS DOMICILIOS, MARQUE CON UNA X Y ACOMPAÑE ANEXO I:		

CORPORACION DE DERECHO PUBLICO A LA QUE PERTENECE			
No pertenece a ninguna:	<input type="checkbox"/>	Si pertenece a alguna Corporación, se detallará el orden de preferencia:	1ª <input type="checkbox"/> 2ª <input type="checkbox"/> 3ª <input type="checkbox"/>
Códigos de las Corporaciones: (31) Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (32) Consejo General de Colegios de Economistas de España (33) Consejo Superior de Colegios de Titulados Mercantiles de España			

SITUACIÓN A LA QUE SOLICITA SER ADSCRITO (Señale con una X en la(s) casilla(s) que corresponda(n))	
1.- <input type="checkbox"/> Ejerciente a título individual. (Se acompañará justificante acreditativo de la fianza establecida en el art. 55 del Reglamento que desarrolla el TRLAC).	
2.- <input type="checkbox"/> Socio ejerciente de sociedad(es) de auditoría: (Se acompañará certificación acreditativa de esta situación). (Indicar Nº de ROAC y razón social de la sociedad o sociedades de las que sea socio).	
3.- <input type="checkbox"/> Auditor designado para firmar informes en nombre de sociedad(es) de auditoría: (Se acompañará certificación acreditativa de esta situación). (Indicar Nº de ROAC y razón social de la sociedad o sociedades en las que esté designado).	
4.- <input type="checkbox"/> No ejerciente que presta servicios por cuenta ajena para: (Se acompañará certificación acreditativa de esta situación). (Indicar Nº de ROAC y apellidos y nombre o razón social de los auditores o sociedades).	
5.- <input type="checkbox"/> No ejerciente.	

INSCRIPCIONES COMO AUDITOR EN OTROS PAÍSES (art. 7.c del TRLAC)		<input type="checkbox"/>
Marque con una X si se encuentra inscrito como auditor de cuentas ante autoridades de otros estados de la Unión Europea o como auditor en terceros países, y acompañe ANEXO II.		

(Espacio reservado para el sello de Registro de Entrada)	Fecha:
	(Firma)

PRESIDENTA DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS. C/ Huertas nº 26. 28014 Madrid.

3.3.3. Resolución de 15 de marzo de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el modelo de solicitud de inscripción en la sección de personas jurídicas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Esta Resolución sustituye a la Resolución de 19 de junio de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se deja sin efecto el modelo de solicitud de adscripción a las distintas situaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (BOICAC nº 42/Junio 2000).

El artículo 26 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, establece las tres secciones de las que consta el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, una referida a personas físicas, otra a sociedades y una tercera referida a auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países a los que se refiere el artículo 30 del mencionado Reglamento. Asimismo, encomienda al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la elaboración de los correspondientes modelos de inscripción en cada una de las tres secciones.

En consecuencia, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha dispuesto lo siguiente:

Primero.

Se aprueba el modelo de solicitud de inscripción en la sección de personas jurídicas del

Registro Oficial de Auditores de Cuentas que figura como anexo de la presente resolución.

Segundo. Descarga del impreso

Este impreso podrá descargarse de la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (www.icac.meh.es).

Tercero. Forma de presentación

Este impreso, junto con la documentación que debe adjuntarse, puede remitirse debidamente cumplimentado y firmado al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas mediante correo postal dirigido al domicilio de este Organismo, o de forma telemática, para lo cual la sociedad solicitante deberá estar en posesión del certificado electrónico de usuario, el cual permitirá la firma electrónica avanzada necesaria para la presentación de la solicitud y de la documentación correspondiente a través de la Sede Electrónica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3.3.3. MODELO SOLICITUD INSCRIPCIÓN PERSONAS JURÍDICAS EN EL ROAC

 MINISTERIO DE ECONOMÍA Y COMPETITIVIDAD	INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS	SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS SECCIÓN DE PERSONAS JURÍDICAS
--	---	--

La sociedad cuyas circunstancias figuran a continuación solicita su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, para lo cual acompaña la siguiente documentación:

- Fotocopia de la escritura de constitución inscrita en el Registro Mercantil. Si la sociedad no es de nueva constitución, y existen escrituras anteriores, deberán aportarse fotocopias de las mismas, salvo que se trate de escrituras no inscribibles en el Registro Mercantil, en cuyo caso no será suficiente mera fotocopia.
- Justificante acreditativo de la fianza establecida en el artículo 55 del Reglamento que desarrolla el TRLAC.

DENOMINACIÓN SOCIAL	
RAZÓN SOCIAL (según Estatutos)	N.I.F.
DOMICILIO SOCIAL (según Estatutos)	
DOMICILIO	TELÉFONO
MUNICIPIO	PROVINCIA
	CODIGO POSTAL
DOMICILIO A EFECTOS DE COMUNICACIONES (cumplimentar sólo si es distinto al domicilio social)	
DOMICILIO	TELÉFONO
MUNICIPIO	PROVINCIA
	CODIGO POSTAL
FAX, CORREO ELECTRÓNICO E INTERNET	
FAX	CORREO ELECTRÓNICO
	DIRECCIÓN DE INTERNET
SI EXISTEN OTRAS OFICINAS ABIERTAS ADEMÁS DE ESTOS DOMICILIOS, MARQUE CON UNA X Y ACOMPAÑE ANEXO I :	

CORPORACIÓN DE DERECHO PÚBLICO A LA QUE PERTENECE			
No pertenece a ninguna:	<input type="checkbox"/>	Si pertenece a alguna Corporación, se detallará el orden de preferencia:	1ª <input type="checkbox"/> 2ª <input type="checkbox"/> 3ª <input type="checkbox"/>
Códigos de las Corporaciones: (31) Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (32) Consejo General de Colegios de Economistas de España (33) Consejo Superior de Colegios de Titulados Mercantiles de España			

CAPITAL SOCIAL, SOCIOS Y ADMINISTRADORES							
El capital social está dividido en		acciones o participaciones de		€ cada una de ellas: TOTAL		€	
Nº	(*) Nº DE INSCRIPCIÓN	PAIS DE INSCRIPCIÓN	N.I.F. / N.J.E.	APELLIDOS Y NOMBRE ó RAZÓN SOCIAL	Nº accos./parts.	DETALLE	% DERECHOS DE VOTO
1							
2							
3							
4							
5							
6							

(*) Si el socio es auditor en España, indicar el número de inscripción en el ROAC, dejando el país en blanco.
 Los socios auditores no ejercientes se distinguirán indicando NE en lugar de su número de inscripción en el ROAC.
 En los socios y administradores no auditores, la casilla del Nº DE INSCRIPCIÓN se dejará en blanco.
 (***) Indicar el tipo de administrador (único, solidario, mancomunado, etc.). Si es Consejo de Administración, indicar cargo (Presidente, Secretario, Vocal, etc.).
 En el supuesto de administradores no socios el capital social será cero.

AUDITORES (NO SOCIOS) DESIGNADOS PARA FIRMAR INFORMES EN NOMBRE DE LA SOCIEDAD	<input type="checkbox"/>
Marque con una X si la sociedad ha designado auditores que no son socios de la misma para firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad, y acompañe ANEXO II junto con la certificación del órgano de administración de la sociedad o fotocopia de escritura autorizada por fedatario público.	

INSCRIPCIÓN COMO SOCIEDAD DE AUDITORÍA EN OTROS PAÍSES (art. 7.c del TRLAC)	<input type="checkbox"/>
Marque con una X si se encuentra inscrito como auditor de cuentas ante autoridades de otros estados de la Unión Europea o como auditor en terceros países, y acompañe ANEXO III .	

(Espacio reservado para el sello de Registro de Entrada)	Fecha:
(Firma)	

PRESIDENTA DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS. C/ Huertas nº 26. 28014 Madrid.

3.3.3. MODELO SOLICITUD INSCRIPCIÓN PERSONAS JURÍDICAS EN EL ROAC

ANEXO I

RAZÓN SOCIAL

RELACION DE OTRAS OFICINAS ABIERTAS

(cumplimentar únicamente si existen otras oficinas además de las indicadas en la primera hoja)

DOMICILIO		TELEFONO
MUNICIPIO	PROVINCIA	CODIGO POSTAL

3.3.4. Resolución de 25 de mayo de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban los modelos de solicitud de inscripción en la sección de auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de terceros países del Registro Oficial de Auditores de Cuentas

El artículo 26 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, establece las tres secciones de las que consta el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, una referida a personas físicas, otra a sociedades y una tercera referida a auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países a los que se refiere el artículo 30 del mencionado Reglamento. Asimismo, encomienda al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la elaboración de los correspondientes modelos de inscripción en cada una de las tres secciones.

En consecuencia, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha dispuesto lo siguiente:

Primero.

Se aprueban los modelos de solicitud de inscripción en la sección de auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países del Registro Oficial de Auditores de Cuentas que figuran como anexo de la presente resolución.

Segundo. Descarga de los impresos

Estos impresos podrán descargarse de la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (www.icac.meh.es).

Tercero. Forma de presentación

Estos impresos, junto con la documentación indicada en los mismos, se remitirán debidamente cumplimentados y firmados al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas mediante correo postal dirigido al domicilio de este Organismo.

3.3.4. MODELO SOLICITUD INSCRIPCIÓN AUDITORES DE TERCEROS PAÍSES

 INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS	SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS
	SECCIÓN DE AUDITORES DE CUENTAS, SOCIEDADES Y DEMÁS ENTIDADES DE AUDITORÍA DE TERCEROS PAÍSES
	AUDITORES

La persona cuyas circunstancias figuran a continuación solicita su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, de acuerdo con el artículo 9.3. del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (TRLAC).

(Página 1 de 2)

1 – IDENTIFICACIÓN Y DATOS DE CONTACTO

APELLIDOS Y NOMBRE	
--------------------	--

DOMICILIO		
DOMICILIO		TELEFONO (incluyendo prefijo local y nacional)
CIUDAD	PAÍS DE ORIGEN	CODIGO POSTAL
FAX(incluyendo prefijo local y nacional)	CORREO ELECTRÓNICO	DIRECCIÓN DE INTERNET

REPRESENTANTE CON DOMICILIO EN ESPAÑA

APELLIDOS		NOMBRE	
DOMICILIO			TELEFONO
MUNICIPIO	PROVINCIA	CODIGO POSTAL	
CORREO ELECTRÓNICO			FAX

2 – OFICINAS QUE EMITEN INFORMES DE AUDITORÍA DE LAS ENTIDADES RELACIONADAS EN EL ANEXO IV

En el **ANEXO I** enumere los datos de contacto de todas las oficinas que emiten los informes de las entidades relacionadas en el **ANEXO IV**.

3 – PERTENENCIA A UNA RED

Si el auditor está vinculado a las entidades a que se refiere el artículo 17 ó 18 del TRLAC, proporcione un anexo redactado en idioma castellano con la información de los nombres y direcciones de dichas entidades, o indicación de donde puede obtenerse públicamente dicha información.

4 – REGISTRO COMO AUDITOR FUERA DE LA UNIÓN EUROPEA

Marque con una **X** si el auditor solicitante está registrado como auditor en un país fuera de la Unión Europea (incluyendo en su país de origen), y acompañe **ANEXO II**.

5 – OTROS REGISTROS COMO AUDITOR DE TERCEROS PAÍSES O COMO AUDITOR EN OTRO ESTADO MIEMBRO DE LA UNIÓN EUROPEA

Marque con una **X** si el auditor está registrado como auditor de terceros países o como auditor en otro Estado Miembro de la Unión Europea, y acompañe **ANEXO III**.

6 – INFORME DE TRANSPARENCIA

En su página web (mencionada en el apartado 1) el auditor solicitante deberá haber publicado en los últimos doce meses un informe anual de transparencia que proporcione información equivalente a la que contienen los informes que un auditor inscrito en la sección de personas físicas del ROAC tiene que preparar de acuerdo al artículo 26 del TRLAC.

El auditor solicitante deberá publicar en su página web (mencionada en el apartado 1) en el plazo de tres meses desde el cierre del ejercicio actual y en relación con cada uno de los ejercicios siguientes en los que esté registrado como auditor de terceros países, un informe anual de transparencia que proporcione información equivalente a la que contienen los informes que un auditor inscrito en la sección de personas físicas del ROAC tiene que elaborar de acuerdo con el artículo 26 del TRLAC.

(Este epígrafe no será de aplicación a los auditores de países que tienen concedido el período transitorio mediante Decisión de la Comisión Europea).

(Sigue en Página 2)

3.3.4. MODELO SOLICITUD INSCRIPCIÓN AUDITORES DE TERCEROS PAÍSES

 <p>MINISTERIO DE ECONOMÍA Y COMPETITIVIDAD</p>	<p>INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS</p>	<p>SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS</p> <p>SECCIÓN DE AUDITORES DE CUENTAS, SOCIEDADES Y DEMÁS ENTIDADES DE AUDITORÍA DE TERCEROS PAÍSES</p> <p>AUDITORES</p>
--	---	--

(Página 2 de 2)

7 – ENTIDADES AUDITADAS

En el **ANEXO IV** se enumerarán todas las entidades auditadas por el auditor solicitante, constituidas fuera de la Unión Europea cuyos valores están admitidos a negociación en un mercado regulado en España.

8 – NORMAS DE AUDITORÍA Y REQUISITOS DE INDEPENDENCIA

Declare qué normas de auditoría ha aplicado el auditor solicitante al desarrollar la auditoría de las entidades relacionadas en el **ANEXO IV**; es suficiente con una referencia al marco relevante. (Redactado en idioma castellano).

Declare qué requisitos de independencia ha aplicado el auditor solicitante al desarrollar la auditoría de las entidades relacionadas en el **ANEXO IV**; es suficiente con una referencia al marco relevante. (Redactado en idioma castellano).

9 – REVISIÓN DE CONTROL DE CALIDAD EXTERNO

Marque con una **X** si el auditor solicitante ha sido objeto de revisión de control de calidad externo indicando, en caso afirmativo, el nombre de la autoridad competente responsable de la revisión del control de calidad, y sus datos de domicilio, ciudad, código postal, país, número de teléfono (incluyendo prefijo local y nacional), número de fax (indicando prefijo local y nacional), así como la fecha en que se desarrolló la última revisión del control de calidad.

Proporcione un anexo redactado en idioma castellano con la información necesaria del resultado de la revisión del control de calidad.

(Este epígrafe será de cumplimentación voluntaria para los auditores de terceros países cuyos sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones son considerados equivalentes mediante Decisión de la Comisión Europea).

<p>(Espacio reservado para el sello de Registro de Entrada)</p>	<p>Fecha:</p> <p>(Firma)</p>
---	------------------------------------

PRESIDENTA DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS. C/ Huertas nº 26. 28014 Madrid.

3.3.4. MODELO SOLICITUD INSCRIPCIÓN AUDITORES DE TERCEROS PAÍSES

ANEXO IV

APELLIDOS Y NOMBRE

ENTIDADES AUDITADAS

NOOMBRE ENTIDAD AUDITADA	DOMICILIO	
CIUDAD	PAÍS	CODIGO POSTAL
ESTADO MIEMBRO DE LA UNIÓN EUROPEA EN EL QUE SUS VALORES ESTÁN ADMITIDOS A COTIZACIÓN EN UN MERCADO REGULADO		

3.3.4. MODELO SOLICITUD INSCRIPCIÓN AUDITORES DE TERCEROS PAÍSES

 <p>MINISTERIO DE ECONOMÍA Y COMPETITIVIDAD</p>	<p>INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS</p>	<p>SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS</p>
		<p>SECCIÓN DE AUDITORES DE CUENTAS, SOCIEDADES Y DEMÁS ENTIDADES DE AUDITORÍA DE TERCEROS PAÍSES</p>
		<p>SOCIEDADES</p>

La sociedad cuyas circunstancias figuran a continuación solicita su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, de acuerdo con el artículo 10.4. del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (TRLAC), para lo cual acompaña la siguiente documentación:

- Documento público traducido al idioma castellano de la constitución de la sociedad.

(Página 1 de 2)

1 – DENOMINACIÓN SOCIAL Y DATOS DE CONTACTO			
RAZÓN SOCIAL		FORMA JURÍDICA	
DOMICILIO			
DOMICILIO		TELÉFONO (incluyendo prefijo local y nacional)	
CIUDAD	PAÍS DE ORIGEN	CÓDIGO POSTAL	
FAX (incluyendo prefijo local y nacional)	CORREO ELECTRÓNICO	DIRECCIÓN DE INTERNET	
REPRESENTANTE CON DOMICILIO EN ESPAÑA			
APELLIDOS		NOMBRE	
DOMICILIO		TELÉFONO	
MUNICIPIO	PROVINCIA	CÓDIGO POSTAL	
CORREO ELECTRÓNICO		FAX	

2 – OFICINAS QUE EMITEN INFORMES DE AUDITORÍA DE LAS ENTIDADES RELACIONADAS EN EL ANEXO VI
En el ANEXO I enumere los datos de contacto de todas las oficinas que emiten los informes de las entidades relacionadas en el ANEXO VI .

3 – PERTENENCIA A UNA RED
Si la sociedad está vinculada a las entidades a que se refiere el artículo 17 ó 18 del TRLAC, proporcione un anexo redactado en idioma castellano con la información de los nombres y direcciones de dichas entidades, o indicación de donde puede obtenerse públicamente dicha información.

4 – REGISTRO COMO ENTIDAD DE AUDITORÍA FUERA DE LA UNIÓN EUROPEA	<input type="checkbox"/>
Marque con una X si la entidad solicitante está registrada como entidad de auditoría en un país fuera de la Unión Europea (incluyendo en su país de origen), y acompañe ANEXO II .	

5 – OTROS REGISTROS COMO ENTIDAD DE AUDITORÍA DE TERCEROS PAÍSES O COMO SOCIEDAD DE AUDITORÍA EN OTRO ESTADO MIEMBRO DE LA UNIÓN EUROPEA	<input type="checkbox"/>
Marque con una X si la entidad solicitante está registrada como entidad de auditoría de terceros países o como sociedad de auditoría en otro Estado Miembro de la Unión Europea, y acompañe ANEXO III .	

6 – ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN
En el ANEXO IV se enumerarán los nombres, datos de contacto y, en su caso, información sobre la autorización para realizar auditoría de cuentas de cada miembro del órgano de administración.
La mayoría de los miembros de administración deben cumplir con requisitos equivalentes a los requeridos por los artículos 8.1, párrafos a) y c), y 8.2, párrafos a), b) y c) del TRLAC. (Este requisito no será de aplicación a las entidades de países que tienen concedido el período transitorio mediante Decisión de la Comisión Europea).

(Sigue en Página 2)

3.3.4. MODELO SOLICITUD INSCRIPCIÓN AUDITORES DE TERCEROS PAÍSES

 MINISTERIO DE ECONOMÍA Y COMPETITIVIDAD	INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS	SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS
		SECCIÓN DE AUDITORES DE CUENTAS, SOCIEDADES Y DEMÁS ENTIDADES DE AUDITORÍA DE TERCEROS PAÍSES
		SOCIEDADES

(Página 2 de 2)

7 – AUDITORES FIRMANTES

En el **ANEXO V** se enumerarán nombres y datos de registro de todos los auditores firmantes de las entidades relacionadas en el **ANEXO VI**.
(Este epígrafe no será de aplicación a las entidades de países que tienen concedido el período transitorio mediante Decisión de la Comisión Europea).

8 – INFORME DE TRANSPARENCIA

En su página web (mencionada en el apartado 1) la entidad solicitante deberá haber publicado en los últimos doce meses un informe anual de transparencia que proporcione información equivalente a la que contienen los informes que una sociedad de auditoría inscrita en la sección de sociedades del ROAC tiene que preparar de acuerdo al artículo 26 del TRLAC.

La entidad solicitante deberá publicar en su página web (mencionada en el apartado 1) en el plazo de tres meses desde el cierre del ejercicio actual y en relación con cada uno de los ejercicios siguientes en los que esté registrado como entidad de auditoría de terceros países, un informe anual de transparencia que proporcione información equivalente a la que contienen los informes que una sociedad de auditoría inscrita en la sección de sociedades del ROAC tiene que elaborar de acuerdo con el artículo 26 del TRLAC.

(Este epígrafe no será de aplicación a las entidades de países que tienen concedido el período transitorio mediante Decisión de la Comisión Europea).

9 – ENTIDADES AUDITADAS

En el **ANEXO VI** se enumerarán todas las entidades auditadas por la entidad solicitante, constituidas fuera de la Unión Europea cuyos valores están admitidos a negociación en un mercado regulado en España.

10 – NORMAS DE AUDITORÍA Y REQUISITOS DE INDEPENDENCIA

Declare qué normas de auditoría ha aplicado la entidad solicitante al desarrollar la auditoría de las entidades relacionadas en el **ANEXO VI**; es suficiente con una referencia al marco relevante. (Redactado en idioma castellano).

Declare qué requisitos de independencia ha aplicado la entidad solicitante al desarrollar la auditoría de las entidades relacionadas en el **ANEXO VI**; es suficiente con una referencia al marco relevante. (Redactado en idioma castellano).

11 – REVISIÓN DE CONTROL DE CALIDAD EXTERNO

Marque con una **X** si la entidad solicitante ha sido objeto de revisión de control de calidad externo indicando, en caso afirmativo, el nombre de la autoridad competente responsable de la revisión del control de calidad, y sus datos de domicilio, ciudad, código postal, país, número de teléfono (incluyendo prefijo local y nacional), número de fax (indicando prefijo local y nacional), así como la fecha en que se desarrolló la última revisión del control de calidad.

Proporcione un anexo redactado en idioma castellano con la información necesaria del resultado de la revisión del control de calidad.

(Este epígrafe será de cumplimentación voluntaria para las entidades de terceros países cuyos sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones son considerados equivalentes mediante Decisión de la Comisión Europea).

	Fecha:
(Espacio reservado para el sello de Registro de Entrada)	(Firma)

PRESIDENTA DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS. C/ Huertas nº 26. 28014 Madrid.

3.3.4. MODELO SOLICITUD INSCRIPCIÓN AUDITORES DE TERCEROS PAÍSES

ANEXO V

RAZÓN SOCIAL

AUDITORES FIRMANTES

NOMBRE Y APELLIDOS AUDITOR FIRMANTE	Nº DE REGISTRO	NOMBRE ENTIDAD AUDITADA (debe estar relacionada en el Anexo VI)	
¿AUTORIZACIÓN PARA REALIZAR AUDITORÍA DE CUENTAS? (S/N)		NOMBRE DE LA AUTORIDAD U ORGANISMO QUE CONCEDE LA CUALIFICACIÓN	
DOMICILIO DE LA AUTORIDAD		CIUDAD Y PAÍS DE LA AUTORIDAD	CODIGO POSTAL DE LA AUTORIDAD
TELÉFONO DE LA AUTORIDAD (incluyendo prefijo local y nacional)		FAX DE LA AUTORIDAD (incluyendo prefijo local y nacional)	

3.3.4. MODELO SOLICITUD INSCRIPCIÓN AUDITORES DE TERCEROS PAÍSES

ANEXO VI

RAZÓN SOCIAL

ENTIDADES AUDITADAS

NOOMBRE ENTIDAD AUDITADA	DOMICILIO	
CIUDAD	PAÍS	CODIGO POSTAL

ESTADO MIEMBRO DE LA UNIÓN EUROPEA EN EL QUE SUS VALORES ESTÁN ADMITIDOS A COTIZACIÓN EN UN MERCADO REGULADO

3.3.5. Resolución de 29 de junio de 2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban los modelos 02 y 03, de información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría, respectivamente

Esta Resolución sustituye a la Resolución de 19 de diciembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban los modelos 02 y 03, de información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría, respectivamente. (BOICAC nº 52/Diciembre 2002).

En cumplimiento de lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 34 del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 27 de diciembre de 1990 se aprobaron los modelos 02 y 03, de información a remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por los auditores y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Dichos impresos fueron modificados por Resoluciones de 20 de junio de 2000, 30 de noviembre de 2001 y 19 de diciembre de 2002.

El texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, y, en particular, el Reglamento que lo desarrolla, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, requieren de una mayor información por parte de los auditores a este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, lo que implica una nueva modificación de los modelos de impreso que soportan la información solicitada por el artículo 79 del citado Reglamento de Auditoría.

En consecuencia, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha dispuesto lo siguiente:

Primero. Ámbito de aplicación.

Se aprueban los modelos 02 y 03, de información a remitir por los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejercientes y las sociedades de auditoría, respectivamente, que figuran como anexos I y II, respectivamente, de la presente resolución.

Segundo. Plazos de presentación.

1. El modelo 02 deberá ser remitido al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas durante en el mes de octubre de cada año, y en relación con los doce me-

ses anteriores, por los auditores que se encuentren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en la situación de ejercientes a título individual a fecha 30 de septiembre de cada año. Los auditores que hayan causado baja en la anterior situación durante los doce meses anteriores remitirán el modelo 02 referido al periodo comprendido desde la última declaración hasta el momento en el que se produzca la baja.

2. El modelo 03 deberá ser remitido al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas durante en el mes de octubre de cada año, y en relación con los doce meses anteriores por las sociedades de auditoría inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas a fecha 30 de septiembre de cada año. Las sociedades de auditoría que hayan causado baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas durante los doce meses anteriores deberán remitir el modelo 03 referido al periodo comprendido desde la última declaración hasta el momento en el que se produzca la baja.

Tercero. Presentación telemática.

Los modelos 02 y 03 deberán ser presentados mediante la utilización de procedimientos telemáticos elaborados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a partir del mes de octubre de 2013 y en relación con los doce meses anteriores, y sin perjuicio de que puedan ser remitidos voluntariamente con anterioridad por medios telemáticos. A tal fin, este Organismo facilitará la obtención del certificado electrónico de usuario, el cual permitirá la firma electrónica avanzada necesaria para la presentación de los modelos 02 y 03 a través de la Sede Electrónica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Cuarto. Información no presentada.

Podrá determinarse como no presentada la información cuando no se ajuste al modelo establecido, y se desatienda el requerimiento realizado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para la corrección o subsanación de errores y faltas de información.

Quinto. Régimen sancionador.

1. De acuerdo con el artículo 35.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la no remisión de los modelos 02 y 03 dentro de los plazos establecidos, siempre y cuando no hayan transcurrido tres meses desde la finalización de estos plazos, será considerada como infracción leve.

2. De acuerdo con el artículo 34.d) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la no remisión de los modelos 02 y 03, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, será considerada como infracción grave.

Disposición derogatoria.

Queda derogada la Resolución de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 19 de diciembre de 2002, por la que se aprobaron los modelos de información a remitir por los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría.

Disposición final. Entrada en vigor.

La presente Resolución entrará en vigor a partir del 1 de octubre de 2012.

ANEXO I

MODELO 02

INSTRUCCIONES PARA CUMPLIMENTAR EL MODELO 02

El modelo 02 deberá ser presentado en el Instituto de Contabilidad y Auditoría (ICAC) de Cuentas durante el mes de octubre de cada año, referido a los doce meses anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 79.1 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RAC) por los auditores de cuentas que se encuentren inscritos en la situación de ejercientes a título individual en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas a fecha 30 de septiembre de cada año y por aquéllos que, aun no estando como ejercientes en la mencionada fecha, lo hayan estado en algún momento del año inmediatamente anterior. En ese caso, remitirán el modelo 02 referido al periodo comprendido desde la última declaración hasta el momento en el que se haya producido la baja como ejercientes.

Los datos precedidos de (*) son de cumplimentación obligatoria.

El programa que permite la cumplimentación y posterior presentación telemática del modelo 02 se descargará de la página Web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (www.icac.meh.es).

1. DATOS GENERALES DEL AUDITOR DECLARANTE

Se indicará el número de inscripción en el ROAC, el NIF ó NIE y la identificación del auditor firmante del modelo 02.

PERÍODO A QUE SE REFIERE EL MODELO 02. – Por defecto, el período estará comprendido entre el 1 de octubre del año anterior y el 30 de septiembre del ejercicio a que se refiere el modelo 02. Si durante ese período se hubiera producido alguna modificación en la situación del auditor (alta o baja como ejerciente a título individual), deberá especificarse el período durante el cual el auditor ha permanecido en dicha situación; en el supuesto de baja, la referencia a la fecha de 30 de septiembre del ejercicio a que se refiere el modelo 02 se entenderá hecha a la fecha de baja como auditor ejerciente a título individual.

Datos a cumplimentar:

- (*) Nº ROAC
- (*) NIF/NIE/ID
- (*) NOMBRE Y APELLIDOS
- (*) EJERCICIO DEL MODELO
- (*) PERÍODO A QUE SE REFIERE EL MODELO 02
- (*) PÁGINA WEB
- DIRECCIÓN DE CORREO ELECTRÓNICO (dato obligatorio, si no tiene página web)
- FAX

2. OFICINAS ABIERTAS

Se harán constar todas las oficinas que el auditor mantenga abiertas en el territorio español o en el extranjero en las cuales lleve a cabo el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas a fecha 30 de septiembre del año a que se refiere el modelo 02, con indicación de donde tenga el domicilio profesional principal y el de comunicaciones, de las que necesariamente habrá sólo una de cada tipo, pudiendo ser la misma.

2.1. EN TERRITORIO ESPAÑOL

Datos a cumplimentar:

- (*) TIPO DE VÍA PÚBLICA: calle, plaza, avenida, glorieta, paseo, carretera, bajada, cuesta, rambla, pasaje, etc.
- (*) NOMBRE DE LA VÍA PÚBLICA
- (*) TIPO DE NUMERACIÓN: Número (NÚM), kilómetro (KM), sin número (S/N), Otros (OTR)
- (*) NÚMERO DE CASA / PUNTO kilométrico (metros)
CALIFICADOR DEL NÚMERO: bis, duplicado (DUP), moderno (MOD), antiguo (ANT), etc. BLOQUE
PORTAL
ESCALERA
PLANTA
PUERTA
DATOS COMPLEMENTARIOS DEL DOMICILIO: Urbanización, Edificio, Residencial; Polígono, etc.
LOCALIDAD/POBLACIÓN (si es distinta del municipio)
- (*) PROVINCIA
- (*) CÓDIGO POSTAL
- (*) MUNICIPIO
TELÉFONO FIJO
TELÉFONO MÓVIL
INDICAR SI ES DOMICILIO PROFESIONAL
INDICAR SI ES DOMICILIO NOTIFICACIONES

2.2. EN EL EXTRANJERO

Datos a cumplimentar:

- (*) DOMICILIO 1 / ADRESS (primera parte de los datos del domicilio: calle, número, etc.)
DOMICILIO 2 / ADRESS 2 (segunda parte de los datos del domicilio: datos adicionales)
- (*) POBLACIÓN/CIUDAD
CÓDIGO POSTAL
PROVINCIA/REGIÓN/ESTADO
- (*) PAÍS

TELÉFONO FIJO
TELÉFONO MÓVIL
INDICAR SI ES DOMICILIO PROFESIONAL
INDICAR SI ES DOMICILIO NOTIFICACIONES

3. CORPORACIONES REPRESENTATIVAS DE LOS AUDITORES

Se indicará expresamente si a fecha 30 de septiembre del año que se refiere el modelo 02, el auditor pertenece o no a alguna de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas (Disposición final única del RAC), indicando en la primera casilla aquélla a la que el auditor pertenece a fecha 30 de septiembre del año a que se refiere el modelo 02. En caso de pertenecer en esa fecha a más de una Corporación, indicará en dicha casilla el de aquélla por la que haya optado, a efectos de lo señalado en la Disposición Adicional Sexta del RAC, indicando en las casillas siguientes la otras a las que pertenece.

Las Corporaciones son las siguientes:

- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.
- Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Colegios de Economistas de España.
- Registro General de Auditores del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de España.
- El Consejo General de Economistas que se constituya con arreglo a la disposición transitoria segunda de la Ley 30/2011, de 4 de octubre, sobre la creación del Consejo General de Economistas, en sustitución de las dos anteriores corporaciones, que quedarán disueltas conforme a la citada disposición.

Datos a cumplimentar:

- (*) CONFIRMAR SI PERTENECE A ALGUNA CORPORACIÓN
PRIMERA CORPORACIÓN
SEGUNDA CORPORACIÓN
TERCERA CORPORACIÓN

4. INSCRIPCIONES EN OTROS PAÍSES

En este apartado se deberán identificar los Estados miembros o terceros países en los que el auditor esté autorizado para ejercer la actividad de auditoría de cuentas a fecha 30 de septiembre del año a que se refiere el modelo 02, así como la indicación de la autoridad supervisora que tenga competencias atribuidas por su normativa en relación con el ejercicio de dicha actividad y del número de inscripción que se tenga en el registro público del referido Estado miembro o país tercero.

Datos a cumplimentar:

- (*) PAÍS DE INSCRIPCIÓN
- (*) AUTORIDAD COMPETENTE

- (*) NÚMERO DE INSCRIPCIÓN (en el caso de que no existir este número, indicar «N/A»)

5. PERSONAL AL SERVICIO DEL AUDITOR

Se relacionarán todas las personas físicas que han prestado servicios al auditor en el ámbito de la auditoría de cuentas durante el período a que se refiere el modelo 02, indicando su número de inscripción en el ROAC (si se trata de auditores de cuentas).

Datos a cumplimentar:

Nº ROAC (obligatorio si es auditor)

- (*) NIF/NIE/ID
- (*) NOMBRE Y APELLIDOS
- (*) VÍNCULO CONTRACTUAL (ver apartado 5.1)

5.1. VÍNCULO CONTRACTUAL

Por cada una de las personas relacionadas en el apartado 5 hay que especificar el período durante el cual ha prestado servicios al auditor, especificando el vínculo contractual y, en su caso, el NIF de la entidad a través de la cual ha prestado servicios.

Si la persona indicada ha prestado sus servicios al auditor en distintos períodos a lo largo del año a que se refiere el modelo 02, deberán cumplimentarse tantas veces como períodos hubiere prestado servicios dicha persona.

Datos a cumplimentar:

- (*) NIF/NIE/ID (viene del apartado 5)
- (*) NOMBRE Y APELLIDOS (viene del apartado 5)
- (*) VÍNCULO CONTRACTUAL:
 - Normal por tiempo indefinido
 - Arrendamiento de servicios.
 - Trabajo en prácticas.
 - Trabajo de duración determinada.
 - Trabajo a tiempo parcial de duración indefinida.
 - Trabajo a tiempo parcial de duración determinada.
 - Contrato de dirección.
 - Otro tipo.
- (*) PERÍODO
- (*) HORAS EFECTIVAMENTE DEDICADAS A LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA DE CUENTAS (obligatorio, si no es auditor)
NIF SOCIEDAD (si ha prestado servicios a través de otra persona jurídica)

6. RED DEL AUDITOR

En este apartado se relacionaran las personas y entidades con las que el auditor tuviera vinculación, durante el período a que se refiere el modelo 02, en los

términos definidos los artículos 17 y 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Datos a cumplimentar:

(*) INFORMACIÓN DE LA RED:

- No hay red
- Hay red, con indicación de dónde puede obtenerse públicamente esta información
- Hay red, con descripción detallada de la red

LUGAR DONDE PUEDE OBTENERSE PÚBLICAMENTE LA INFORMACIÓN SOBRE LA RED (domicilio, web, etc.)

DETALLE DE LA RED (ver apartado 6.1)

6.1. DETALLE DE LA RED

En este apartado, de cumplimentación obligatoria si no se ha indicado dónde obtener públicamente la información sobre la red, se relacionaran las personas físicas y jurídicas con las que tuviera vinculación el auditor de cuentas, en los términos definidos en los artículos 17 y 18 del TRLAC

Datos a cumplimentar:

(*) NIF/NIE/ID

(*) NOMBRE Y APELLIDOS O RAZÓN SOCIAL

(*) VINCULACIÓN:

0 Red de Directiva: artículo 18.1., párrafo 2º TRLAC.

1 Vinculación del artículo 42 del Código de Comercio y artículos 2 y 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (Artículo 18.1.párrafo 3º TRLAC y artículo 51.1.a) del Reglamento de Auditoría de Cuentas)

2 Unidad de decisión según NECA 13 del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, 20 de diciembre y apartado 24.5 de la Memoria del citado Plan General de Contabilidad (artículo 18.1.párrafo 3º TRLAC y artículo 51.1.b) del Reglamento de Auditoría de Cuentas).

3 Control conjunto o influencia significativa según artículo 47 del Código de Comercio y artículos 4 y 5 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515, de 16 de noviembre (artículo 18.1.párrafo 3º TRLAC y artículo 51.1.c) del Reglamento de Auditoría de Cuentas)

- 4 Vinculaciones con auditores de cuentas o sociedades de auditoría (artículo 17.1 del TRLAC y artículo 50.1 y 2 del Reglamento de Auditoría de Cuentas)
- (*) DOMICILIO

7. INFORMES DE AUDITORÍA FIRMADOS POR EL AUDITOR

En este apartado se relacionarán los trabajos realizados durante el período a que se refiere el modelo 02, correspondientes a la actividad de auditoría de cuentas definida en el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

No deben incluirse aquellos informes que, si bien la normativa correspondiente atribuye su realización a auditores de cuentas, no tienen la consideración de trabajo de auditoría, a que se refiere el artículo 3.2 del Reglamento de Auditoría de Cuentas.

Datos a cumplimentar:

- (*) NIF/ID DE LA ENTIDAD AUDITADA
- (*) DENOMINACIÓN SOCIAL DE LA ENTIDAD AUDITADA
- (*) INFORME DE CUENTAS (Individual/Consolidado)
- (*) FECHA DE CIERRE DEL PRIMER EJERCICIO AUDITADO POR LA SOCIEDAD (DD/MM/AAAA)
- (*) FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO AUDITADO (DD/MM/AAAA)
- (*) INDICAR SI EL EJERCICIO AUDITADO ES EL DE CONSTITUCIÓN, TRANSFORMACIÓN O FUSIÓN (S/N)
- (*) FECHA DE CIERRE DEL ÚLTIMO EJERCICIO DEL PERÍODO DE CONTRATO O ENCARGO (DD/MM/AAAA)
- (*) TIPO DE ENTIDAD:
 - 1 Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a la Comisión Nacional del Mercado de Valores
 - 2 Entidades de crédito sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, no incluidas en el punto 1.
 - 3 Empresas de seguros sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, no incluidas en el punto 1.
 - 4 Empresas de seguros sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, a que se refiere el artículo 2.5.a) del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, no incluidas en el punto 1.
 - 5 Sociedades de garantía recíproca, entidades de pago y entidades de dinero electrónico, no incluidas en el punto 1.
 - 6 Instituciones de inversión colectiva, sociedades gestoras que administren dichas Instituciones, así como empresas de servicios de inversión, no incluidas en el punto 1.

3.3.5. MODELO 02 Y 03 DE INFORMACIÓN AL ROAC

7 Fondos de pensiones y las sociedades gestoras que administren dichos fondos, no incluidos en el punto 1.

0 Entidades no incluidas en los apartados anteriores.

INDICAR SI EL NÚMERO DE PARTÍCIPES A FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO AUDITADO ES SUPERIOR A 149 Ó 499 (sólo para entidades del tipo 6 ó 7, respectivamente)

INDICAR SI EL NÚMERO DE PARTÍCIPES A FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR ES SUPERIOR A 149 Ó 499 (sólo para entidades del tipo 6 ó 7, respectivamente)

CIFRA DE NEGOCIO DEL EJERCICIO AUDITADO (sólo entidades del tipo 0)

CIFRA DE NEGOCIO DEL EJERCICIO ANTERIOR (sólo entidades del tipo 0)

PLANTILLA MEDIA EN EL EJERCICIO AUDITADO (sólo entidades del tipo 0)

PLANTILLA MEDIA EN EL EJERCICIO ANTERIOR (sólo entidades del tipo 0)

- (*) TIPO DE TRABAJO (auditoría cuentas anuales/auditoría otros estados financieros)
- (*) FECHA DEL INFORME (DD/MM/AAAA)
- (*) COAUDITORÍA (SI/NO): En su caso, indicar auditor(es) o sociedad(es) que realiza(n) la auditoría conjuntamente
 - Nº ROAC DEL AUDITOR/SOCIEDAD
 - NOMBRE Y APELLIDOS O RAZÓN SOCIAL
- (*) TIPO DE OPINIÓN:
 - Favorable
 - Con salvedades
 - Desfavorable
 - Denegada
- (*) PROVINCIA (viene del apartado 2.1) donde está ubicada la oficina en la que se encuentra la documentación referida al informe emitido (papeles de trabajo, etc.)
- (*) VOLUMEN DE FACTURACIÓN EN AUDITORÍA (EUROS)
- (*) VOLUMEN DE FACTURACIÓN EN AUDITORÍA (HORAS)

7.1. FACTURACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA POR TRABAJOS DISTINTOS DE LA AUDITORÍA

En este apartado se relacionarán los honorarios por otros trabajos distintos de la auditoría de cuentas prestados a la entidad auditada durante el período a que se refiere el modelo 02.

Datos a cumplimentar:

- (*) NIF/ID DE LA ENTIDAD AUDITADA (viene del apartado 7)
- (*) RAZÓN SOCIAL DE LA ENTIDAD AUDITADA (viene del apartado 7)
- (*) INFORME DE CUENTAS (Individual/Consolidado) (viene del apartado 7)
- (*) HONORARIOS
- (*) HORAS

(*) TIPO DE TRABAJO:

Auditoría interna

De diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de información financiera

Otros

7.2. FACTURACIÓN DEL AUDITOR A OTRAS EMPRESAS VINCULADAS A LA ENTIDAD AUDITADA

En este apartado se relacionarán los honorarios por otros trabajos distintos de la auditoría de cuentas prestados a entidades vinculadas con la entidad auditada durante el período a que se refiere el modelo 02.

En el supuesto de que la empresa vinculada también haya sido auditada por el auditor que firma el modelo 02, no será necesario indicar los datos referidos al tipo de trabajo y honorarios, tanto en euros como en horas, por haber sido ya desglosados en el apartado 7.1.

Datos a cumplimentar:

(*) NIF/ID DE LA ENTIDAD AUDITADA (viene del apartado 7)

(*) RAZÓN SOCIAL DE LA ENTIDAD AUDITADA (viene del apartado 7)

(*) NIF/ID DE LA EMPRESA VINCULADA A LA ENTIDAD AUDITADA

(*) RAZÓN SOCIAL DE LA EMPRESA VINCULADA A LA ENTIDAD AUDITADA

TIPO DE TRABAJO: (obligatorio si la entidad vinculada no está relacionada en el apartado 7)

Auditoría interna

De diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de información financiera

Otros

HONORARIOS (en euros) (obligatorio si la entidad vinculada no está relacionada en el apartado 7)

HORAS (obligatorio si la entidad vinculada no está relacionada en el apartado 7)

8. FACTURACIÓN DE LA RED DEL AUDITOR A LA ENTIDAD AUDITADA

En este apartado se relacionarán las entidades vinculadas con el auditor que han prestado servicios distintos a la auditoría a las entidades auditadas.

Datos a cumplimentar:

(*) NIF/ID DE LA ENTIDAD AUDITADA (viene del apartado 7)

(*) RAZÓN SOCIAL DE LA ENTIDAD AUDITADA (viene del apartado 7)

(*) TIPO DE TRABAJO:

Auditoría interna

De diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de información financiera

Otros

3.3.5. MODELO 02 Y 03 DE INFORMACIÓN AL ROAC

- (*) HONORARIOS (en euros)
- (*) HORAS

9. INFORME ANUAL DE TRANSPARENCIA

Se indicará, si lo hubiera, la dirección de Internet o página web donde conste expresamente el informe anual de transparencia (art. 26 del TRLAC).

Datos a cumplimentar:

- (*) PUBLICADO (SI/NO)
- (*) DIRECCIÓN DE INTERNET O PÁGINA WEB
- (*) FECHA DE VIGENCIA

ANEXO II

MODELO 03

INSTRUCCIONES PARA CUMPLIMENTAR EL MODELO 03

El modelo 03 deberá ser presentado en el Instituto de Contabilidad y Auditoría (ICAC) de Cuentas durante el mes de octubre de cada año, referido a los doce meses anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 79.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RAC) por las sociedades de auditoría que se encuentren inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas a fecha 30 de septiembre de cada año y por aquéllas que, aun no estando inscritas en la mencionada fecha, hayan estado inscritas en algún momento del año inmediatamente anterior. En ese caso, remitirán el modelo 03 referido al periodo comprendido desde la última declaración hasta el momento en el que se haya producido la baja.

Los datos precedidos de (*) son de cumplimentación obligatoria.

El programa que permite la cumplimentación y posterior presentación telemática del modelo 03 se descargará de la página Web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (www.icac.meh.es).

1. DATOS GENERALES DE LA SOCIEDAD DECLARANTE

Se indicará el número de inscripción en el ROAC, el NIF y la identificación de la sociedad firmante del modelo 03.

PERÍODO A QUE SE REFIERE EL MODELO 03. – Por defecto, el período estará comprendido entre el 1 de octubre del año anterior y el 30 de septiembre del ejercicio a que se refiere el modelo 03. Si durante ese período se hubiera producido el alta o la baja de la sociedad en el Registro Oficial de auditores de Cuentas deberá especificarse el período durante el cual la sociedad ha estado inscrita en el ROAC; en el supuesto de baja, la referencia a la fecha de 30 de septiembre del ejercicio a que se refiere el modelo 03 se entenderá hecha a la fecha de baja de la sociedad de auditoría en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Datos a cumplimentar:

- (*) Nº ROAC
- (*) NIF/ID
- (*) RAZÓN SOCIAL
- (*) DÍA Y MES DE CIERRE DEL EJERCICIO SOCIAL
- (*) EJERCICIO DEL MODELO
- (*) PERÍODO A QUE SE REFIERE EL MODELO 03
- PÁGINA WEB
- DIRECCIÓN DE CORREO ELECTRÓNICO (dato obligatorio, si no tiene página web)
- FAX
- (*) NOMBRE Y APELLIDOS DEL REPRESENTANTE DE LA SOCIEDAD

2. OFICINAS ABIERTAS

Se harán constar todas las oficinas que la sociedad mantenga abiertas en el territorio español o en el extranjero en las cuales lleve a cabo el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas a fecha 30 de septiembre del año a que se refiere el modelo 03, con indicación de donde tenga el domicilio social (el que figura en los estatutos de la sociedad) y el de comunicaciones, de las que necesariamente habrá sólo una de cada tipo, pudiendo ser la misma.

2.1. EN TERRITORIO ESPAÑOL

Datos a cumplimentar:

- (*) TIPO DE VÍA PÚBLICA: calle, plaza, avenida, glorieta, paseo, carretera, bajada, cuesta, rambla, pasaje, etc.
- (*) NOMBRE DE LA VÍA PÚBLICA
- (*) TIPO DE NUMERACIÓN: Número (NÚM), kilómetro (KM), sin número (S/N), Otros (OTR).
- (*) NÚMERO DE CASA / PUNTO kilométrico (metros)
CALIFICADOR DEL NÚMERO: bis, duplicado (DUP), moderno (MOD), antiguo (ANT), etc.
BLOQUE
PORTAL
ESCALERA
PLANTA
PUERTA
DATOS COMPLEMENTARIOS DEL DOMICILIO: Urbanización, Edificio, Residencial; Polígono, etc.
LOCALIDAD/POBLACIÓN (si es distinta del municipio)
- (*) PROVINCIA
- (*) CÓDIGO POSTAL
- (*) MUNICIPIO
TELÉFONO FIJO
TELÉFONO MÓVIL
INDICAR SI ES DOMICILIO SOCIAL
INDICAR SI ES DOMICILIO NOTIFICACIONES

2.2. EN EL EXTRANJERO

Datos a cumplimentar:

- (*) DOMICILIO 1 / ADDRESS (primera parte de los datos del domicilio: calle, número, etc.) DOMICILIO 2 / ADDRESS 2 (segunda parte de los datos del domicilio: datos adicionales)
- (*) POBLACIÓN/CIUDAD CÓDIGO POSTAL PROVINCIA/REGIÓN/ESTADO
- (*) PAÍS
TELÉFONO FIJO
TELÉFONO MÓVIL

- (*) INDICAR SI ES EL DOMICILIO SOCIAL (que figura en los Estatutos de la sociedad)
INDICAR SI ES DOMICILIO NOTIFICACIONES

3. CORPORACIONES REPRESENTATIVAS DE LOS AUDITORES

Se indicará expresamente si a fecha 30 de septiembre del año que se refiere el modelo 03, la sociedad pertenece o no a alguna de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas (Disposición final única del RAC), indicando en la primera casilla aquélla a la que la sociedad pertenece a fecha 30 de septiembre del año a que se refiere el modelo 03. En caso de pertenecer en esa fecha a más de una Corporación, indicará en dicha casilla el de aquélla por la que haya optado, a efectos de lo señalado en la Disposición Adicional Sexta del RAC, indicando en las casillas siguientes la otras a las que pertenece.

Las Corporaciones son las siguientes:

- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.
- Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Colegios de Economistas de España.
- Registro General de Auditores del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de España.
- El Consejo General de Economistas que se constituya con arreglo a la disposición transitoria segunda de la Ley 30/2011, de 4 de octubre, sobre la creación del Consejo General de Economistas, en sustitución de las dos anteriores corporaciones, que quedarán disueltas conforme a la citada disposición.

Datos a cumplimentar:

- (*) CONFIRMAR SI PERTENECE A ALGUNA CORPORACIÓN
PRIMERA CORPORACIÓN
SEGUNDA CORPORACIÓN
TERCERA CORPORACIÓN

4. INSCRIPCIONES EN OTROS PAÍSES

En este apartado se deberán identificar los Estados miembros o terceros países en los que la sociedad esté autorizada para ejercer la actividad de auditoría de cuentas a fecha 30 de septiembre del año a que se refiere el modelo 03, así como la indicación de la autoridad supervisora que tenga competencias atribuidas por su normativa en relación con el ejercicio de dicha actividad y del número de inscripción que se tenga en el registro público del referido Estado miembro o país tercero.

Datos a cumplimentar:

- (*) PAÍS DE INSCRIPCIÓN
(*) AUTORIDAD COMPETENTE
(*) NÚMERO DE INSCRIPCIÓN (en el caso de que no existir este número, indicar «N/A»)

5. RELACIÓN NOMINAL DE SOCIOS Y ADMINISTRADORES

5.1. SOCIOS

Se relacionarán las personas físicas y jurídicas que, a fecha 30 de septiembre del año a que se refiere el modelo 03, ostentan la condición de socio de la sociedad de auditoría, o lo han sido en algún momento del período a que se refiere el modelo 03, indicando su número de inscripción en el ROAC (si son auditores), NIF/NIE/ID, apellidos y nombre o razón social, período como socio, capital social en EUROS que posee cada uno de ellos y porcentaje de derechos de voto que tiene dentro de la sociedad.

Datos a cumplimentar:

- (*) SOCIO (PERSONA FÍSICA / PERSONA JURÍDICA)
- (*) AUDITOR (SI/NO)
 - PAIS DE LA UNIÓN EUROPEA (obligatorio si es auditor)
 - Nº INSCRIPCIÓN (obligatorio si es auditor)
- (*) NIF/NIE/ID
- (*) NOMBRE Y APELLIDOS O RAZÓN SOCIAL
- (*) PERÍODO COMO SOCIO
- (*) CAPITAL SOCIAL (en euros)
- (*) PORCENTAJE DE DERECHOS DE VOTO

5.2. ADMINISTRADORES

Se relacionarán las personas físicas y jurídicas que, a fecha 30 de septiembre del año a que se refiere el modelo 03, han formado parte del órgano de administración de la sociedad de auditoría, o lo han sido en algún momento del período a que se refiere el modelo 03, indicando su número de inscripción en el ROAC (sin son auditores), NIF/NIE/ID, apellidos y nombre o razón social y período como administrador.

Datos a cumplimentar:

- (*) ADMINISTRADOR (PERSONA FÍSICA / PERSONA JURÍDICA)
 - PAIS DE LA UNIÓN EUROPEA (obligatorio si es auditor)
 - Nº INSCRIPCIÓN (obligatorio si es auditor)
- (*) Nº ROAC
- (*) NIF/NIE/ID
- (*) NOMBRE Y APELLIDOS O RAZÓN SOCIAL
- (*) PERÍODO COMO ADMINISTRADOR

6. PERSONAL AL SERVICIO DE LA SOCIEDAD

Se relacionarán todas las personas físicas que han prestado servicios a la sociedad en el ámbito de la auditoría de cuentas durante el período a que se refiere el modelo 03, indicando su número de inscripción en el ROAC (si se trata de auditores de cuentas).

Datos a cumplimentar:

- Nº ROAC (obligatorio si es auditor)
- (*) NIF/NIE/ID
- (*) NOMBRE Y APELLIDOS
- (*) VÍNCULO CONTRACTUAL (ver apartado 6.1)

6.1. VÍNCULO CONTRACTUAL

Por cada una de las personas relacionadas en el apartado 6 hay que especificar el período durante el cual ha prestado servicios a la sociedad, especificando el vínculo contractual y, en su caso, el NIF de la entidad a través de la cual ha prestado servicios.

Si la persona indicada ha prestado sus servicios a la sociedad en distintos períodos a lo largo del año a que se refiere el modelo 03, deberán cumplimentarse tantas veces como períodos hubiere prestado servicios dicha persona.

Asimismo en el caso de los auditores inscritos en el ROAC habrá que especificar aquéllos que se encuentren designados por la sociedad de auditoría para firmar informes en su nombre, indicando en ese caso el período del ejercicio a que se refiere el modelo 03 durante el cual se encuentran designados.

Datos a cumplimentar:

- (*) NIF/NIE/ID (viene del apartado 6)
- (*) NOMBRE Y APELLIDOS (viene del apartado 6)
- (*) VÍNCULO CONTRACTUAL:
 - Normal por tiempo indefinido
 - Arrendamiento de servicios.
 - Trabajo en prácticas.
 - Trabajo de duración determinada.
 - Trabajo a tiempo parcial de duración indefinida.
 - Trabajo a tiempo parcial de duración determinada.
 - Contrato de dirección.
 - Otro tipo.
- (*) PERÍODO
- (*) HORAS EFECTIVAMENTE DEDICADAS A LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA DE CUENTAS (obligatorio, si no es auditor)
 - NIF SOCIEDAD (si ha prestado servicios a través de otra persona jurídica)
- (*) DESIGNADO PARA FIRMAR INFORMES (SI/NO) (sólo personas físicas inscritas en el ROAC). En ese caso,
 - PERÍODO DE DESIGNACIÓN

7. RED DE LA SOCIEDAD

En este apartado se relacionaran las personas y entidades con las que la sociedad tuviera vinculación, durante el período a que se refiere el modelo 03, en los términos definidos los artículos 17 y 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Datos a cumplimentar:

(*) INFORMACIÓN DE LA RED:

No hay red

Hay red, con indicación de dónde puede obtenerse públicamente esta información

Hay red, con descripción detallada de la red

LUGAR DONDE PUEDE OBTENERSE PÚBLICAMENTE LA INFORMACIÓN SOBRE LA RED (domicilio, web, etc.)

DETALLE DE LA RED (ver apartado 7.1)

7.1. DETALLE DE LA RED

En este apartado, de cumplimentación obligatoria si no se ha indicado dónde obtener públicamente la información sobre la red, se relacionaran las personas físicas y jurídicas con las que tuviera vinculación la sociedad de auditoría, en los términos definidos en los artículos 17 y 18 del TRLAC

Datos a cumplimentar:

(*) NIF/NIE/ID

(*) NOMBRE Y APELLIDOS O RAZÓN SOCIAL

(*) VINCULACIÓN:

0 Red de Directiva: artículo 18.1., párrafo 2º TRLAC.

1 Vinculación del artículo 42 del Código de Comercio y artículos 2 y 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (Artículo 18.1.párrafo 2º TRLAC y artículo 51.1.a) del Reglamento de Auditoría de Cuentas)

2 Unidad de decisión según NECA 13 del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, 20 de diciembre y apartado 24.5 de la Memoria (artículo 18.1.párrafo 2º TRLAC y artículo 51.1.b) del Reglamento de Auditoría de Cuentas).

3 Control conjunto o influencia significativa según artículo 47 del Código de Comercio y artículos 2 y 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (artículo 18.1.párrafo 2º TRLAC y artículo 51.c) del Reglamento de Auditoría de Cuentas)

4 Vinculaciones con auditores de cuentas o sociedades de auditoría (artículo 17 del TRLAC y artículo 50 del Reglamento de Auditoría de Cuentas)

(*) DOMICILIO

8. INFORMES DE AUDITORÍA FIRMADOS POR LA SOCIEDAD

En este apartado se relacionarán los trabajos realizados durante el período a que se refiere el modelo 03, correspondientes a la actividad de auditoría de cuentas definida en el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

No deben incluirse aquellos informes que, si bien la normativa correspondiente atribuye su realización a auditores de cuentas, no tienen la consideración de trabajo de auditoría, a que se refiere el artículo 3.2 del Reglamento de Auditoría de Cuentas.

Datos a cumplimentar:

- (*) NIF/ID DE LA ENTIDAD AUDITADA
- (*) DENOMINACIÓN SOCIAL DE LA ENTIDAD AUDITADA
- (*) INFORME DE CUENTAS (Individual/Consolidado)
- (*) FECHA DE CIERRE DEL PRIMER EJERCICIO AUDITADO POR LA SOCIEDAD (DD/MM/AAAA)
- (*) FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO AUDITADO (DD/MM/AAAA)
- (*) INDICAR SI EL EJERCICIO AUDITADO ES EL DE CONSTITUCIÓN, TRANSFORMACIÓN O FUSIÓN (S/N)
- (*) FECHA DE CIERRE DEL ÚLTIMO EJERCICIO DEL PERÍODO DE CONTRATO O ENCARGO (DD/MM/AAAA)
- (*) TIPO DE ENTIDAD:
 - 1 Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a la Comisión Nacional del Mercado de Valores
 - 2 Entidades de crédito sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, no incluidas en el punto 1.
 - 3 Empresas de seguros sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, no incluidas en el punto 1.
 - 4 Empresas de seguros sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, a que se refiere el artículo 2.5.a) del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, no incluidas en el punto 1.
 - 5 Sociedades de garantía recíproca, entidades de pago y entidades de dinero electrónico, no incluidas en el punto 1.
 - 6 Instituciones de inversión colectiva, sociedades gestoras que administren dichas Instituciones, así como empresas de servicios de inversión, no incluidas en el punto 1.
 - 7 Fondos de pensiones y las sociedades gestoras que administren dichos fondos, no incluidos en el punto 1.
 - 0 Entidades no incluidas en los apartados anteriores.

3.3.5. MODELO 02 Y 03 DE INFORMACIÓN AL ROAC

INDICAR SI EL NÚMERO DE PARTÍCIPES A FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO AUDITADO ES SUPERIOR A 149 Ó 499 (sólo para entidades del tipo 6 ó 7, respectivamente)

INDICAR SI EL NÚMERO DE PARTÍCIPES A FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR ES SUPERIOR A 149 Ó 499 (sólo para entidades del tipo 6 ó 7, respectivamente)

CIFRA DE NEGOCIO DEL EJERCICIO AUDITADO (sólo entidades del tipo 0)

CIFRA DE NEGOCIO DEL EJERCICIO ANTERIOR (sólo entidades del tipo 0)

PLANTILLA MEDIA EN EL EJERCICIO AUDITADO (sólo entidades del tipo 0)

PLANTILLA MEDIA EN EL EJERCICIO ANTERIOR (sólo entidades del tipo 0)

- (*) TIPO DE TRABAJO (auditoría cuentas anuales/auditoría otros estados financieros)
- (*) FECHA DEL INFORME (DD/MM/AAAA)
- (*) N° ROAC AUDITOR FIRMANTE
- (*) NOMBRE Y APELLIDOS DEL AUDITOR FIRMANTE
- (*) COAUDITORÍA (SI/NO): En su caso, indicar auditor(es) o sociedad(es) que realiza(n) la auditoría conjuntamente
 - N° ROAC DEL AUDITOR/SOCIEDAD
 - NOMBRE Y APELLIDOS O RAZÓN SOCIAL
- (*) TIPO DE OPINIÓN:
 - Favorable
 - Con salvedades
 - Desfavorable
 - Denegada
- (*) PROVINCIA (viene del apartado 2.1) donde está ubicada la oficina en la que se encuentra la documentación referida al informe emitido (papeles de trabajo, etc.)
- (*) VOLUMEN DE FACTURACIÓN EN AUDITORÍA (EUROS)
- (*) VOLUMEN DE FACTURACIÓN EN AUDITORÍA (HORAS)

8.1. FACTURACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA POR TRABAJOS DISTINTOS DE LA AUDITORÍA

En este apartado se relacionarán los honorarios por otros trabajos distintos de la auditoría de cuentas prestados a la entidad auditada durante el período a que se refiere el modelo 03.

Datos a cumplimentar:

- (*) NIF/ID DE LA ENTIDAD AUDITADA (viene del apartado 8)
- (*) RAZÓN SOCIAL DE LA ENTIDAD AUDITADA (viene del apartado 8)
- (*) INFORME DE CUENTAS (Individual/Consolidado) (viene del apartado 8)
- (*) HONORARIOS
- (*) HORAS
- (*) TIPO DE TRABAJO:

3.3.5. MODELO 02 Y 03 DE INFORMACIÓN AL ROAC

- Auditoría interna
- De diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de información financiera
- Otros

8.2. FACTURACIÓN DE LA SOCIEDAD DE AUDITORÍA A OTRAS EMPRESAS VINCULADAS A LA ENTIDAD AUDITADA

En este apartado se relacionarán los honorarios por otros trabajos distintos de la auditoría de cuentas prestados a entidades vinculadas con la entidad auditada durante el período a que se refiere el modelo 03.

En el supuesto de que la empresa vinculada también haya sido auditada por la sociedad que firma el modelo 03, no será necesario indicar los datos referidos al tipo de trabajo y honorarios, tanto en euros como en horas, por haber sido ya desglosados en el apartado 8.1.

Datos a cumplimentar:

- (*) NIF/ID DE LA ENTIDAD AUDITADA (viene del apartado 8)
 - (*) RAZÓN SOCIAL DE LA ENTIDAD AUDITADA (viene del apartado 8)
 - (*) NIF/ID DE LA EMPRESA VINCULADA A LA ENTIDAD AUDITADA
 - (*) RAZÓN SOCIAL DE LA EMPRESA VINCULADA A LA ENTIDAD AUDITADA
- TIPO DE TRABAJO: (obligatorio si la entidad vinculada no está relacionada en el apartado 8)
- Auditoría interna
 - De diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de información financiera
 - Otros
- HONORARIOS (en euros) (obligatorio si la entidad vinculada no está relacionada en el apartado 8)
- HORAS (obligatorio si la entidad vinculada no está relacionada en el apartado 8)

9. FACTURACIÓN DE LA RED DE LA SOCIEDAD DE AUDITORÍA A LA ENTIDAD AUDITADA

En este apartado se relacionarán las entidades vinculadas con la sociedad de auditoría que han prestado servicios distintos a la auditoría a las entidades auditadas.

Datos a cumplimentar:

- (*) NIF/ID DE LA ENTIDAD AUDITADA (viene del apartado 8)
- (*) RAZÓN SOCIAL DE LA ENTIDAD AUDITADA (viene del apartado 8)
- (*) TIPO DE TRABAJO:
 - Auditoría interna
 - De diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de información financiera
 - Otros

3.3.5. MODELO 02 Y 03 DE INFORMACIÓN AL ROAC

- (*) HONORARIOS (en euros)
- (*) HORAS

10. INFORME ANUAL DE TRANSPARENCIA

Se indicará, si lo hubiera, la dirección de Internet o página web donde conste expresamente el informe anual de transparencia (art. 26 del TRLAC).

Datos a cumplimentar:

- (*) PUBLICADO (SI/NO)
- (*) DIRECCIÓN DE INTERNET O PÁGINA WEB
- (*) FECHA DE VIGENCIA

3.4. Tasa de auditoría	1395
3.4.1. REAL DECRETO 181/2003, de 14 de febrero, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas (BOE nº 40 de 15 de febrero de 2003)	1397
3.4.2. ORDEN HAC/729/2003, de 28 de marzo, por la que se establecen los supuestos y las condiciones generales para el pago por vía telemática de las tasa que constituyen recursos de la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos (BOE nº 79 de 2 de abril de 2003) ...	1403
3.4.3. RESOLUCIÓN de 9 de abril de 2003, del ICAC, por la que se establece la aplicación del procedimiento para la presentación de la autoliquidación y las condiciones para el pago por vía telemática de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOICAC nº 53/Marzo 2003).....	1417
3.4.4. ORDEN ECC/2438/2012, de 1 de octubre, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 44 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (BOE nº 275 de 15 de noviembre de 2012)	1421

3.4.1. Real Decreto 181/2003, de 14 de febrero, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas

La Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, a través del apartado noveno de su artículo 53, ha introducido un nuevo artículo 23 en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹, creando la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas.

El apartado 7 de dicho artículo 23 establece que las normas de liquidación y pago de la citada tasa se determinarán reglamentariamente. Asimismo, mediante la disposición final tercera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se autoriza al Gobierno a dictar las normas necesarias para el desarrollo de dicha ley.

El presente Real Decreto, en uso de dicha autorización, da cumplimiento al desarrollo reglamentario de las normas de liquidación y pago, y completa la regulación de la tasa, incrementando la seguridad jurídica de sus destinatarios principales, no solamente las autoridades que deben aplicarla, sino fundamentalmente los sujetos obligados a satisfacerla.

En este sentido, se ha establecido que tendrán la consideración de informes de auditoría de cuentas, únicamente, los emitidos por auditores de cuentas y sociedades de auditoría como consecuencia de la realización de trabajos que tengan la naturaleza de actividad de auditoría de cuentas, conforme a la definición de dicha actividad contenida en el artículo 1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas², no teniendo tal consideración a estos efectos los trabajos que no tengan la naturaleza de auditoría de cuentas, a los que no será de aplicación esta tasa.

El devengo de esta tasa se produce el último día de cada trimestre natural respecto a los informes de auditoría emitidos en dicho trimestre. En los supuestos en los que un auditor o una sociedad de auditoría cause baja en la situación de ejerciente en el Registro oficial de auditores de cuentas antes de que finalice un trimestre natural, la fecha de devengo será también el último día de éste.

La tasa será objeto de autoliquidación, de tal forma que los sujetos pasivos deberán presentar y suscribir una declaración-liquidación trimestral e ingresar el importe de la deuda tributaria correspondiente. Se establece el plazo para la presentación de la declaración-liquidación y el pago de la deuda tributaria, que deberá efectuarse en las entidades colaboradoras en la recaudación, conforme a lo dispuesto a este respecto en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de

¹ En la actualidad art. 44 del TRLAC.

² Actualmente art. 1 del TRLAC.

20 de diciembre. Se aplicarán en todo caso en la gestión de la tasa lo previsto en la Ley General Tributaria en relación con las normas reguladoras de las liquidaciones tributarias, la recaudación, la inspección de los tributos y la revisión de los actos en vía administrativa.

En su virtud, a propuesta del Vicepresidente Segundo del Gobierno para Asuntos Económicos y Ministro de Economía, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 14 de febrero de 2003,

DISPONGO:

Artículo 1. Objeto y régimen jurídico de la tasa.

1. El presente Real Decreto tiene por objeto establecer el régimen de aplicación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas, prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas³.

2. El régimen de la tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas se rige por lo establecido en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas⁴ y por las normas del presente Real Decreto en cuanto su liquidación y pago y, en su caso, por lo prevenido en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, en el texto refundido de la Ley General Presupuestaria aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, así como por las disposiciones dictadas para su desarrollo.

Artículo 2. Hecho imponible.⁵

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 23.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, constituye el hecho imponible de esta tasa el ejercicio por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de las competencias a que se refiere el artículo 22.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en relación con los informes de auditoría de cuentas emitidos por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.⁶

A este respecto, tendrán la consideración de informes de auditoría de cuentas los emitidos por los auditores de cuentas ejercientes y las sociedades de auditoría como consecuencia de la realización de los trabajos que tengan la naturaleza de actividad de auditoría de cuentas conforme a lo establecido en el artículo 1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.⁷

³ En la actualidad art. 44 del TRLAC.

⁴ En la actualidad art. 44 del TRLAC.

⁵ Ver art. primero de la Resolución de 9 de abril de 2003, del ICAC, por la que se establece la aplicación del procedimiento para la presentación de la autoliquidación y las condiciones para el pago por vía telemática de la tasa prevista en el artículo 23 de la ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas.

⁶ En la actualidad art. 44 del TRLAC.

⁷ Actualmente art. 1 del TRLAC.

Artículo 3. *Devengo.*

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 23.5 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas,⁸ la tasa se devengará el último día de cada trimestre natural, en relación con los informes de auditoría emitidos o fechados en cada trimestre. En los supuestos de baja como auditores ejercientes o baja de sociedades en el Registro oficial de auditores de cuentas en fecha distinta a la de finalización del trimestre natural, la tasa se devengará asimismo el último día de éste.

Artículo 4. *Órganos gestores.*

1. La gestión y recaudación en período voluntario de la tasa corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. La recaudación en vía ejecutiva corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria conforme a la legislación vigente.

Artículo 5. *Autoliquidación.*

1. Esta tasa será objeto de autoliquidación.

2. Los sujetos pasivos de esta tasa al tiempo de presentar su declaración deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados en este Real Decreto.

Artículo 6. *Pago en período voluntario.*⁹

1. El obligado al pago realizará el ingreso del importe correspondiente a la tasa mediante la presentación de la autoliquidación y documento de ingreso ajustado al modelo que se determine en las normas de desarrollo del presente Real Decreto, en cualquier sucursal de las entidades de depósito que presten el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria, al amparo de lo dispuesto en los artículos 78, 79 y 80 del Reglamento General de Recaudación y su normativa de desarrollo.

2. El pago de la tasa en período voluntario mediante ingreso efectuado a favor del Tesoro Público deberá hacerse a través de la cuenta restringida para la recaudación de tasas de organismos autónomos del Estado abierta en la entidad de depósito autorizada, la cual validará en ese mismo momento la operación, con indicación de fecha e importe.

3. Será de aplicación para lo no previsto expresamente en este Real Decreto lo dispuesto en la Orden de 4 de junio de 1998, modificada por la Orden de 11 de diciembre de 2001, que regula determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda pública.

⁸ En la actualidad art. 44 del TRLAC.

⁹ Ver orden EHA/328/2011, de 16 de febrero, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas.

Artículo 7. Plazo de ingreso.

El ingreso de las tasas en período voluntario deberá realizarse en el plazo de los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero en relación con el trimestre natural inmediato anterior.

Artículo 8. Recaudación en vía ejecutiva.

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria efectuará la gestión recaudatoria ejecutiva de la tasa que corresponde percibir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Vencido el plazo de ingreso en período voluntario sin haberse satisfecho las deudas, se iniciará el procedimiento de apremio mediante providencia, expedida por el órgano competente, notificada al deudor, en la que se identificará la deuda pendiente y requerirá para que se efectúe el pago.

Artículo 9. Incumplimiento de la obligación de autoliquidación y pago de la tasa.

Vencido el plazo de ingreso en período voluntario sin haberse presentado la correspondiente autoliquidación ni satisfecho la deuda de ella derivada, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dictará de oficio las correspondientes liquidaciones y las notificará a los sujetos pasivos, de conformidad con lo establecido en la Ley General Tributaria.

Estas liquidaciones se practicarán con base en los honorarios que los auditores de cuentas hayan comunicado al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en relación con los informes de auditoría realizados, con expresión de la fecha de emisión en virtud de lo establecido en la disposición adicional decimocuarta de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.

Transcurrido el plazo de ingreso establecido en el artículo 20 del Reglamento General de Recaudación sin que se haya efectuado el pago, dichas liquidaciones serán remitidas al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para que éste proceda a la exacción en vía de apremio.

Disposición final primera. Facultades de desarrollo.

Por el Ministro de Economía se dictarán cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación del presente Real Decreto.

En dicho desarrollo se procederá a la determinación del modelo de autoliquidación y pago al que se refiere el artículo 6 del presente Real Decreto y de las condiciones para la presentación de la autoliquidación y pago de la tasa por medios telemáticos.

Disposición final segunda. Entrada en vigor.

El presente Real Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

3.4.2. ORDEN HAC/729/2003, de 28 de marzo, por la que se establecen los supuestos y las condiciones generales para el pago por vía telemática de las tasas que constituyen recursos de la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos

El artículo 20 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes dispone que la Administración tributaria facilitará en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. En la misma línea, el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, por el que se crea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, asigna a ésta, en el número 3 de su apartado uno, el desarrollo de las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, minimizando los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Este mandato de simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias se ha instrumentado, por una parte, en el desarrollo de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas. Por otra, en la simplificación de la normativa reguladora de tales obligaciones.

Como manifestación de la primera vía ha de contemplarse la aprobación de diversos órdenes por las cuales se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a diversos impuestos, siguiendo el cauce previsto en el artículo 45 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones públicas y del Procedimiento Administrativo Común y en su normativa de desarrollo, el Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado. En este sentido, la Orden de 20 de enero de 1999 estableció las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones mensuales de grandes empresas e inició el camino seguido con posterioridad por otras Órdenes relativas a diversos impuestos en las que también se estableció el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones.

La Resolución de 11 de abril de 2001, del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre asistencia a los contribuyentes y ciudadanos en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras con ocasión de la tramitación de procedimientos tributarios, ha supuesto un paso más en esta dirección, al establecer la posibilidad de que los clientes de las entidades colaboradoras adheridas al procedimiento allí establecido realicen no sólo la declaración, sino también el ingreso

3.4.2. CONDICIONES PARA EL PAGO POR VÍA TELEMÁTICA DE LAS TASAS

de la deuda por vía telemática. En la misma línea se ha dictado recientemente la Resolución de 20 de enero de 2003 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre asistencia a los contribuyentes en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras, para el pago de deudas correspondientes a autoliquidaciones y liquidaciones practicadas por la Administración contra cuentas mediante el uso de tarjetas de crédito o débito.

La dirección de la gestión recaudatoria de las tasas, en tanto que ingresos públicos de naturaleza tributaria, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con lo previsto en los artículos 4 y 7 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre (Boletín Oficial del Estado de 3 de enero de 1991), en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo (Boletín Oficial del Estado de 28 de marzo). En concreto, el citado artículo 7 del Reglamento General de Recaudación dispone que la gestión recaudatoria del Estado y sus Organismos Autónomos será dirigida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, bajo la autoridad del Ministro de Economía y Hacienda.

Amparado en lo anterior y en el ámbito concreto de las tasas, la segunda vía dirigida a la simplificación normativa tuvo su manifestación en la Orden de 4 de junio de 1998, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública, modificada por Orden de 11 de diciembre de 2001. Dicha norma permitió agilizar y simplificar la recaudación de estos recursos tributarios y supuso para los contribuyentes una mayor facilidad para el cumplimiento de estas concretas obligaciones fiscales mediante el establecimiento del procedimiento general de ingreso de las tasas a través de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria.

En virtud de la competencia atribuida por el artículo 7 del Reglamento General de Recaudación y conforme a lo dispuesto en el artículo 4 de la citada norma se dicta la presente Orden, como un paso más dirigido hacia el logro del objetivo consistente en facilitar a los contribuyentes el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Con este objetivo se establecen los supuestos y condiciones para el pago por vía telemática de las tasas comprendidas en el ámbito de aplicación de la Orden de 4 de junio de 1998. Adicionalmente y con la misma finalidad, se prevé que otros organismos públicos distintos de los organismos autónomos que tengan atribuida la gestión de tasas puedan adherirse a este procedimiento mediante la autorización del Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por todo ello, haciendo uso de las autorizaciones a que se ha hecho referencia anteriormente y de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 del Real Decreto 557/2000, de 27 de abril, de Reestructuración de los Departamentos Ministeriales (Boletín Oficial del Estado del 28 de abril), en cuya virtud corresponde al Ministerio de Hacienda el ejercicio de las competencias hasta ahora atribuidas al Ministerio de Economía y de Hacienda, así como las restantes que tengo conferidas, dispongo:

DISPOSICIONES GENERALES

Primero. Ámbito de aplicación.

1. Lo dispuesto en la presente Orden se aplicará:
 - a) A las tasas cuya gestión corresponda a órganos de la Administración General del Estado.
 - b) A las tasas gestionadas por Organismos Autónomos dependientes de la Administración General del Estado, cuando constituyan recursos del presupuesto del Estado.
 - c) A las tasas gestionadas por Organismos Autónomos dependientes de la Administración General del Estado, cuando constituyan recursos de dichos organismos.
 - d) A las tasas gestionadas por Organismos Públicos vinculados a la Administración General del Estado distintos de los señalados en las letras anteriores, cuando hayan sido autorizados, de conformidad con el apartado 5 de la presente Orden.
2. El pago por vía telemática en los supuestos y condiciones establecidos en esta Orden tendrá carácter voluntario para los obligados a la declaración y pago de las tasas.
3. Lo dispuesto en esta Orden no será de aplicación a aquellas tasas cuyo pago haya de realizarse a través del empleo de efectos timbrados.

Segundo. Órganos competentes.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de la Orden de 4 de junio de 1998, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública, la programación y supervisión del pago por vía telemática de las tasas previsto en esta Orden, corresponderá al Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los Órganos de Coordinación a que se refiere el apartado 2.3 de la citada Orden.

Tercero. Incorporación por cada Departamento Ministerial u Organismo Autónomo a los supuestos y condiciones previstos en esta Orden.

1. Por Resolución del Subsecretario del Departamento Ministerial, o del Director o Presidente del Organismo Autónomo correspondiente, se podrá establecer que el pago de las tasas gestionadas por cada Departamento Ministerial u Organismo pueda efectuarse a través de las condiciones establecidas en la presente Orden.
2. En la Resolución a la que se refiere el apartado anterior habrán de detallarse los siguientes apartados:
 - a) Las tasas gestionadas por el respectivo Departamento Ministerial u Organismo cuyo pago pueda efectuarse por vía telemática de acuerdo con lo establecido en la presente Orden.
 - b) Los sujetos pasivos y en su caso representantes que puedan realizar el pago de las citadas tasas.

3.4.2. CONDICIONES PARA EL PAGO POR VÍA TELEMÁTICA DE LAS TASAS

- c) La dirección de Internet del Departamento Ministerial u Organismo Autónomo a través de la cual se podrá realizar la declaración-liquidación y pago de las tasas.
- d) Los requisitos que los sujetos pasivos de las tasas cuyo pago se efectúe de forma telemática han de cumplir. Como mínimo, tales requisitos serán los siguientes:
 - 1. Disponer de número de identificación fiscal.
 - 2. Disponer de un certificado de usuario admitido por la Agencia Tributaria como medio de identificación y autenticación en sus relaciones telemáticas con los contribuyentes.
 - 3. Tener una cuenta abierta en una entidad colaboradora en la gestión recaudatoria que se haya adherido al sistema previsto en la Resolución de 11 de abril de 2001 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre asistencia a los contribuyentes y ciudadanos en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras con ocasión de la tramitación de procedimientos tributarios.
- e) Los campos a cumplimentar por los sujetos pasivos de las tasas en los que se contengan los datos necesarios para efectuar el pago, los cuales serán, al menos, los exigidos para la presentación de los modelos 790, 791, 990 y 991 establecidos en los anexos II.A) y B) y III.A) y B) de la Orden de 4 de junio de 1998, modificada por la Orden de 11 de diciembre de 2001.
- f) La Resolución establecerá que el pago de la tasa se hará, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Cuarta.2.a) de esta Orden, a través de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria que se hayan adherido al procedimiento previsto en la Resolución de 11 de abril de 2001, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre asistencia a contribuyentes y ciudadanos en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras con ocasión de la tramitación de los procedimientos tributarios. A tal efecto, El Departamento Ministerial u Organismo Autónomo en su página web habilitará un formulario en el que se habilitarán los datos y códigos necesarios para efectuar el pago a través de las referidas entidades de depósito y en particular:
 - 1. Código del modelo, de acuerdo con lo previsto en los anexos II.A) y B) y III.A) y B) de la Orden de 4 de junio de 1998, por la que regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública.
 - 2. Código de la tasa.
 - 3. Número de justificante.
 - 4. NIF del sujeto pasivo.
 - 5. Nombre o razón social del sujeto pasivo.
 - 6. Domicilio del sujeto pasivo.
 - 7. Importe de la tasa.
 - 8. Cualquier otro dato necesario para el pago de la tasa.

No obstante lo anterior, en la Resolución de cada Departamento Ministerial u Organismo Autónomo podrá establecerse que el pago de la tasa pueda efectuarse direc-

tamente desde la opción «Pago de impuestos» de la «Oficina Virtual» de la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el procedimiento establecido en el apartado 4 de esta Orden.

3. La Resolución hará mención expresa a que las tasas se ingresarán a través de cuentas restringidas abiertas en las entidades de depósito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria que tiene encomendada la Agencia Tributaria en los términos establecidos en el apartado 6 la Orden de 4 de junio de 1998, de acuerdo con el procedimiento dispuesto en el apartado 4 de esta Orden.

4. La Resolución a que se refiere este apartado tercero se dictará previo informe del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Para la emisión de este informe dicho Departamento recabará del Departamento de Informática de la Agencia Tributaria valoración de las condiciones técnicas y conexiones previstas que hagan posible el pago por vía telemática.

El informe se emitirá por el Departamento de Recaudación en el plazo de quince días.

Cuarto. Pago de las tasas por vía telemática.

1. Una vez comprobado por el Departamento Ministerial u Organismo Autónomo que se han consignado por el declarante los datos necesarios para efectuar el pago de la tasa establecidos en el apartado tercero, se habilitarán los enlaces necesarios con la opción «pago de impuestos» de la «Oficina Virtual» de la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. A tal efecto, el desarrollo de la página web del Departamento Ministerial u Organismo Autónomo deberá permitir que el interesado pueda enlazar con la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (dirección: <https://aeat.es>).

2. Una vez efectuada la conexión con la dirección <https://aeat.es> se procederá de acuerdo con lo previsto en la Resolución de 11 de abril de 2001, del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre asistencia a los contribuyentes y ciudadanos en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras con ocasión de los procedimientos tributarios y la Resolución de 20 de enero de 2003, del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre asistencia a los contribuyentes en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras, para el pago de deudas correspondientes a autoliquidaciones y liquidaciones practicadas por la Administración contra cuentas mediante el uso de tarjetas de crédito o débito asociadas a estas cuentas, con las siguientes peculiaridades respecto a lo establecido en los apartados Quinto y Sexto de las referidas Resoluciones, respectivamente:

- a) En la opción «Pago de impuestos» de la «Oficina Virtual» de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se habilitarán, de conformidad con las entidades adheridas a los sistemas establecidos en las Resoluciones de 11 de abril de 2001 y de 20 de enero de 2003, del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, las opciones correspondientes a los modelos 790, 791, 990 y 991, establecidos en los anexos II.A) y B) y III.A) y B) de la Orden de 4 de junio de 1998, por la que se regulan determinados aspectos de la

3.4.2. CONDICIONES PARA EL PAGO POR VÍA TELEMÁTICA DE LAS TASAS

gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública, modificada por la Orden de 11 de diciembre de 2001. A estos efectos, el sujeto pasivo rellenará el formulario correspondiente con los datos que se exijan en función de la finalidad para la que se requiera la identificación y que se corresponden con el registro del Anexo I.

Verificada la información la Agencia Estatal de Administración Tributaria enviará un programa (applet) al interesado con los datos de la operación a realizar, la dirección electrónica del ordenador servidor de la entidad colaboradora que procesará la actuación jurídica de que se trate y un Código Cifrado de Operación, que sólo la Entidad colaboradora destinataria del cargo podrá verificar y que impedirá la manipulación de los datos de la operación. El registro de datos reenviados por la Agencia Tributaria figura en el Anexo II.

El programa (applet) actuará automáticamente en el ordenador del interesado a fin de enviar los datos recibidos a la dirección electrónica del ordenador de la entidad colaboradora conforme al registro especificado en el Anexo III, quedando a la espera de respuesta.

- b) La respuesta de la entidad colaboradora será remitida al interesado conforme al registro del anexo IV. Si la solicitud del cargo fuera aceptada, el código de retorno será 0 y la respuesta contendrá los datos del recibo justificante de ingreso, incluido el NRC, emitido de acuerdo con lo establecido en el Anexo V de esta Orden. En caso contrario este campo figurará sin contenido y el código de retorno indicará el motivo de rechazo, para lo que se utilizarán los códigos de error que especifique la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con las necesidades de las entidades colaboradoras. Estos códigos de error pueden consultarse en la dirección electrónica de la Agencia Tributaria.
- c) La entidad colaboradora facilitará el NRC al interesado, quien, a su vez, lo facilitará al Departamento Ministerial u Organismo Autónomo, el cual, previa comprobación del mismo, generará al interesado un mensaje de confirmación de la realización del ingreso. Este mensaje de confirmación permitirá la impresión del modelo de declaración, el cual junto al NRC justificará la presentación de la declaración y pago de la tasa.

Quinto. Autorización para adherirse al sistema establecido en esta Orden para el pago de las tasas que constituyan recursos de los organismos públicos.

1. Mediante autorización del Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria los organismos públicos a los que se refiere el apartado primero.1.d) podrán adherirse a los supuestos y condiciones establecidos en la presente Orden. Para la obtención de la referida autorización serán necesarios cumplir los siguientes requisitos:

- a) Empleo de los modelos 791 y 991 establecidos en el anexo III.A) y B) de la Orden de 4 de junio de 1998, por la que se regulan determinados aspectos

3.4.2. CONDICIONES PARA EL PAGO POR VÍA TELEMÁTICA DE LAS TASAS

tos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública, modificada por la Orden de 11 de diciembre de 2001.

- b) Asignación de un código de tasa por el Departamento de Recaudación para las tasas cuyo pago vaya a efectuarse por el procedimiento establecido en esta Orden.
- c) Designación por parte del Presidente o Director del organismo público en cuestión de un órgano de coordinación a los efectos previstos en el apartado segundo de esta orden.

2. La autorización del Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria determinará que el pago de las tasas gestionadas por el organismo público a las que se refiera dicha autorización puedan también efectuarse, en los términos establecidos en la Orden de 4 de junio de 1998, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública, modificada por la Orden de 11 de diciembre de 2001, en las entidades de depósito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria que tiene encomendada la Agencia Tributaria al amparo de lo previsto en el artículo 78 del Reglamento General de Recaudación y sus normas de desarrollo.

Disposición adicional.

Por Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán ser modificados y actualizados los registros y procedimientos informáticos a los que se refiere el apartado cuarto de esta Orden.

Disposición final.

Esta Orden entrará en vigor el día siguiente a su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

3.4.2. CONDICIONES PARA EL PAGO POR VÍA TELEMÁTICA DE LAS TASAS

ANEXO I
REGISTRO DE PRESENTACIÓN ORDEN DE PAGO

Nº	POS.	LONG.	TIPO.	DESCRIPCIÓN
1	<u>1</u>	3	An	Tipo de Operación 007 Pago de tasas (cargo en cuenta)
2	<u>4</u>	2	An	Alta (01),Consulta (02)
3	<u>6</u>	3	An	Ceros
4	<u>9</u>	2	An	Ceros
5	11	2	An	Espacios en blanco
6	13	1	An	Tipo de moneda de la declaración (E)
7	14	1	An	Tipo de autoliquidación (I)
8	15	9	An	N.I.F. del contribuyente (XNNNNNNNX)
9	24	4	An	Espacios en blanco.
10	28	5	N	Ceros
11	33	12	N	Importe del ingreso (ajustado a la dcha. y relleno de ceros a la izda.)
12	45	13	An	Número de justificante
13				
14	58	20	N	Código Cuenta Cliente
15	78	12	N	Ceros

3.4.2. CONDICIONES PARA EL PAGO POR VÍA TELEMÁTICA DE LAS TASAS

ANEXO II REGISTRO DE DATOS REENVIADOS POR LA A.E.A.T.

Nº	POS.	LONG.	TIPO.	DESCRIPCIÓN
1	<u>1</u>	9	An	NIF (XNNNNNNNX) del titular de la cuenta y del certificado de firma electrónica
2	<u>10</u>	6	N	Fecha AAMMDD
3	<u>16</u>	10	N	Hora HHMMSSSSS
4	<u>26</u>	3	An	Tipo de Operación (007)
5	29	2	An	Alta (01), Consulta (02)
6	31	3	N	Ceros
7	34	2	N	Ceros
8	36	2	An	Espacios en blanco
9	38	1	An	Tipo de moneda de la declaración (E)
10	39	1	An	Tipo de autoliquidación (I)
11	40	9	An	N.I.F. del contribuyente (XNNNNNNNX) = campo 1
12	49	5	N	Ceros
13	54	12	N	Importe del ingreso (ajustado a la dcha. y relleno de ceros a la izda.)
14	66	13	An	Número de justificante
15				
16	79	20	N	Código Cuenta Cliente
17	99	12	N	Importe en la moneda en que esté denominada la Cuenta Restringida del abono.
18	111	9	An	N.I.F. del Representante 1 o espacios en blanco
19	120	9	An	NIF del Representante 2 o espacios en blanco
20	129	16	An	MAC de 8 con salida en hexadecimal cifrado
21	145	4	An	Espacios en blanco
22	149	40	An	Apellidos y Nombre o Razón Social del contribuyente
23	189	40	An	Apellidos y Nombre del Representante 1 o espacios en blanco
24	229	40	An	Apellidos y Nombre del Representante 2 o espacios en blanco
25	269	100	An	ACTION completo de la EE.CC. que acepta peticiones de NRC, que debe empezar por https:
26	369	4	An	Método del formulario (POST)
27	373	25	An	Variables y valores a enviar al comienzo (opcional)

El MAC de 8 será generado a partir de los datos de las 120 primeras posiciones.
Los importes se expresan en céntimos de Euros.

3.4.2. CONDICIONES PARA EL PAGO POR VÍA TELEMÁTICA DE LAS TASAS

ANEXO III REGISTRO DE ORDEN DE CARGO

Nº	POS.	LONG.	TIPO.	DESCRIPCIÓN
1	<u>1</u>	9	An	NIF del (XNNNNNNNX) titular de la cuenta y del certificado de firma electrónica.
2	<u>10</u>	6	N	Fecha AAMMDD
3	<u>16</u>	10	N	Hora HHMMSSSSSS
4	<u>26</u>	3	An	Tipo de Operación (007)
5	29	2	An	Alta (01), Consulta (02)
6	31	3	N	Ceros
7	34	2	N	Ceros
8	36	2	An	Espacios en blanco
9	38	1	An	Tipo de moneda de la declaración (E)
10	39	1	An	Tipo de autoliquidación (I)
11	40	9	An	N.I.F. del contribuyente(XNNNNNNNX) = campo 1
12	49	5	N	Ceros
13	54	12	N	Importe del ingreso(ajustado a la derecha y relleno de ceros a la izquierda)
14	66	13	An	Número de justificante
15				
16	79	20	N	Código Cuenta Cliente
17	99	12	N	Importe en la moneda en que esté denominada la Cuenta Restringida del abono.
18	111	9	An	N.I.F. del Representante 1 o espacios en blanco
19	120	9	An	NIF del Representante 2 o espacios en blanco
20	129	16	An	MAC de 8 con salida en hexadecimal cifrado
21	145	4	An	Espacios en blanco
22	149	40	An	Apellidos y Nombre o Razón Social del contribuyente
23	189	40	An	Apellidos y Nombre del Representante 1 o espacios en blanco
24	229	40	An	Apellidos y Nombre del Representante 2 o espacios en blanco
25	269	32	N	Reservado para posibles ampliaciones

Existe la posibilidad de que los datos de los campos 4 a 24 incluido se transmitan cifrados, además del cifrado que realiza el SSL. La clave y sistema de este cifrado se acordará entre la Entidad y la A.E.A.T.

3.4.2. CONDICIONES PARA EL PAGO POR VÍA TELEMÁTICA DE LAS TASAS

ANEXO IV REGISTRO DE COMUNICACIÓN DEL NRC

Nº	POS.	LONG.	TIPO.	DESCRIPCIÓN
1	<u>1</u>	3	An	Tipo de Operación (007)
2	<u>4</u>	2	An	Alta (01), Consulta (02)
3	<u>6</u>	3	N	Ceros
4	<u>9</u>	2	N	Ceros
5	11	2	An	Espacios en blanco
6	13	1	An	Tipo de moneda de la declaración (E)
7	14	1	An	Tipo de autoliquidación (I)
8	15	9	An	N.I.F. del contribuyente(XNNNNNNNNX) = campo 1
9	24	4	An	Espacios en blanco
10	28	5	N	Ceros
11	33	12	N	Importe del ingreso(ajustado a la dcha y relleno de ceros a la izda)
12	45	13	An	Número de justificante
13				
14	58	20	N	Código Cuenta Cliente
15	78	12	N	Importe en la moneda en que esté denominada la Cuenta Restringida del abono.
16	90	8	N	Fecha de la operación (AAAAMMDD)
17	98	22	An	Número de Referencia Completo (MMMMTTSSSSSCXXXXXXXXXX)
18	120	2	An	Código de retorno
19	122	89	N	Reservado para posibles ampliaciones
20	211	189	An	Explicación del horario (para error 86 y 87)

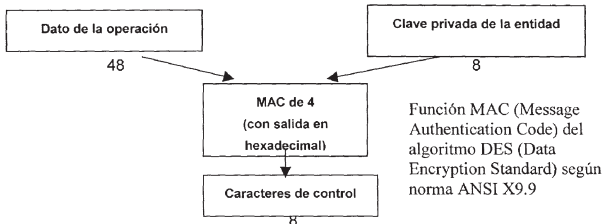
ANEXO V

Normas técnicas de generación del NRC

1) Declaraciones-Liquidaciones o Autoliquidaciones. Las normas técnicas de generación del NRC. para declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones se encuentran recogidas en la disposición adicional primera y en el anexo I de la Orden de 20 de enero de 1999 por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones mensuales de grandes empresas correspondientes a los códigos 111, 320 y 332 (BOE de 22 de enero) y en la disposición adicional cuarta de la Orden 22 de febrero de 1999, por la que se aprueban los modelos 117, en pesetas y en euros, de declaración-documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta y del pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes, en relación con las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática. (BOE de 24 de febrero).

2) Documentos de ingreso expedidos por la Administración. Las normas técnicas de generación del NRC para los documentos de ingreso modelos 790, 791, 990 y 991 expedidos por la Administración son las anteriores con la peculiaridad de que la estructura del NRC para los mismos se genera a partir de los siguientes datos:

Número de justificante (asignado por la AEAT y el último carácter de control calculado por el Banco)	MMMTTSSSSSDC	(14)	Número de justificante, siendo: MMM- Modelo TTT - Código de tasa SSSSSS - Núm. Secuencial D - Carácter de control C - Carácter de control complementario calculado por la Entidad.
NIF del deudor	XXXXXXXX	(9)	
Importe ingresado	NNNNNNNNNN	(13)	En la misma moneda en que esté denominada la cuenta restringida
Fecha de ingreso	AAAAMMDD	(8)	
Código de Banco de España	XXXX	(4)	Código de la Entidad en la que se realiza el ingreso
	Longitud total	48	DATO DE LA OPERACION



El Número de Referencia Completo será:

Número de justificante	Caracteres de control
14	8

3.4.2. CONDICIONES PARA EL PAGO POR VÍA TELEMÁTICA DE LAS TASAS

Para generar el NRC es imprescindible que todos estos datos, a incluir en los procedimientos de cifrado, estén en EBCDIC y que se sigan las normas genéricas expresadas en las Órdenes más arriba mencionadas con respecto al NIF, al importe ingresado y al carácter 14 del justificante.

Detalle de los datos a incluir para generar el NRC:

D: Carácter de control generado con el mismo algoritmo que el actual para documentos de ingreso modelos 790, 791, 990 y 991.

C: Carácter de control complementario generado aplicando el algoritmo facilitado a las Entidades colaboradoras junto con la clave privada de cifrado.

3.4.3. RESOLUCIÓN de 9 de abril de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establece la aplicación del procedimiento para la presentación de la autoliquidación y las condiciones para el pago por vía telemática de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas

La Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, a través del apartado noveno de su artículo 53, ha introducido un nuevo artículo 23 en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹, creando la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas. El Real Decreto 181/2003, de 14 de febrero, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas, determina, a su vez, las normas de liquidación y pago de la tasa, estableciendo para los sujetos pasivos de autoliquidación e ingreso del correspondiente importe.

Por otra parte, con el objetivo de acercar la Administración al ciudadano e impulsar el desarrollo de la Sociedad de la Información en el marco de la iniciativa del Gobierno INFO XXI, teniendo en cuenta a su vez las aplicaciones y sistemas de información implantados en el ámbito de la Administración General del Estado, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha desarrollado las aplicaciones y los sistemas de información necesarios para que los interesados puedan relacionarse con él de forma segura utilizando técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas.

La Orden ECO/541/2003, de 10 de marzo, establece el modelo de autoliquidación y pago de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas, así como las condiciones para su presentación por medios telemáticos, subordinando la operatividad del procedimiento telemático, regulado en sus apartados quinto a séptimo, al dictado de Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que establezca su entrada en funcionamiento, en el marco de la correspondiente Orden del Ministerio de Hacienda que autorice y determine las condiciones de utilización de este tipo de procedimientos telemáticos para el pago de tasas.

Pues bien, en fecha 2 de abril de 2003, se ha publicado la Orden HAC/729/2003, de 28 de marzo del Ministro de Hacienda por la que se establecen los supuestos y las condiciones generales para el pago por vía telemática de las tasas que constituyen recursos de la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos.

¹ Actualmente art. 44 del TRLAC.

3.4.3. PRESENTACIÓN DE LA TASA DE AUDITORÍA VÍA TELEMÁTICA

En consecuencia, al objeto de poder llevar a cabo la presentación de la autoliquidación y pago de la tasa por medios telemáticos, de acuerdo con lo previsto en el apartado Tercero de la Orden HAC/729/2003, previo informe del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dispongo:

Primero. Objeto.

La presente Resolución tiene por objeto establecer la aplicación del procedimiento para la presentación de la autoliquidación y las condiciones para el pago por vía telemática de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) por emisión de informes de auditoría de cuentas, definidos en el artículo 2, párrafo segundo, del Real Decreto 181/2003, de 14 de febrero, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas

Segundo. Sujetos pasivos.

Los sujetos pasivos que pueden efectuar el pago de esta tasa, por los medios telemáticos aquí descritos, son los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, inscritas en situación de ejercientes en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Tercero. Dirección de Internet.

La Declaración-liquidación y el pago de la tasa prevista en la presente Resolución podrá realizarse a través de la página web: www.icac.meh.es.

Cuarto. Requisitos.

El pago telemático tendrá siempre carácter voluntario y alternativo, en su caso, al procedimiento establecido en los apartados segundo, tercero y cuarto de la Orden ECO/541/2003, de 10 de marzo.

Los sujetos pasivos a fin de poder efectuar el pago telemático de esta tasa deberán cumplir los siguientes requisitos:

- a. Disponer de número de identificación fiscal (NIF).
- b. Disponer de firma electrónica avanzada basada en un certificado que cumpla las condiciones establecidas en el apartado sexto, 2 b. y c. de la Orden ECO/541/2003 de 10 de marzo, o en su caso disponer de un certificado de usuario admitido por la Agencia Tributaria como medio de identificación y autenticación en sus relaciones telemáticas con los contribuyentes.
- c. Tener una cuenta abierta en una entidad colaboradora en la gestión recaudatoria que se haya adherido al sistema previsto en la Resolución de 11 de abril de 2001 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre asistencia a los contribuyentes y ciudadanos en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras con ocasión de la tramitación de procedimientos tributarios, y aparezca en la relación de entidades que se muestre en la opción de pago de la «oficina virtual» de la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Quinto. Modelo de autoliquidación y procedimiento de pago.

Los sujetos pasivos deberán cumplimentar los campos previstos en el modelo normalizado incluido en el Anexo I de la Orden ECO/541/2003, de 10 de marzo, y que se encuentra asimismo en la página web: www.icac.meh.es.

Los trámites y criterios específicos de utilización de este procedimiento telemático se detallan en el Anexo II de la Orden ECO/541/2003, ya citada, que aparecerán igualmente detallados en la página web: www.icac.meh.es.

Sexto. Pago.

El pago de la tasa se realizará conforme a lo dispuesto en el apartado Cuarto.2 de la Orden HAC/729/2003 y su importe se ingresará a través de las cuentas restringidas abiertas en las entidades de depósito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria que tiene encomendada la Agencia Tributaria en los términos establecidos en el apartado 6 de la Orden de 4 de junio de 1988 del Ministerio de Hacienda.

Una vez efectuado el pago, la entidad colaboradora facilitará el Número de Referencia Completa (NRC) al interesado, quien, a su vez, lo facilitará al ICAC, el cual, previa comprobación del mismo, generará al interesado un mensaje de confirmación de la realización del ingreso. Este mensaje de confirmación permitirá la impresión del modelo de declaración, el cual junto al NRC servirá de justificante de la declaración y el pago de la tasa.

Séptimo. Entrada en vigor.

Esta Resolución entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE.

3.4.4. Orden ECC/2438/2012, de 1 de octubre, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 44 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

Esta Orden Ministerial ha sustituido y derogado las siguientes Órdenes Ministeriales anteriores:

- Orden ECO/541/2003, de 10 de marzo, por la que se establece el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuenta, así como las condiciones para la presentación su presentación por medios telemáticos. (B.O.E. 14-3-03)
- Orden EHA/546/2006, de 21 de febrero, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 julio, de Auditoría de Cuentas.
- Orden EHA/275/2007, de 9 de febrero, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 julio, de Auditoría de Cuentas.
- Orden EHA/331/2008, de 8 de febrero, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 julio, de Auditoría de Cuentas.
- Orden EHA/566/2009, de 3 de marzo, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 julio, de Auditoría de Cuentas.
- Orden EHA/580/2010, de 26 de febrero, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la Tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- Orden EHA/328/2011, de 16 de febrero, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

La Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, a través del artículo 53.9, introdujo un nuevo artículo 23 en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, creando la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas, actualmente recogida en el artículo 44 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

En cumplimiento del artículo 23.7, de la Ley 19/1988, de 12 de julio, se dictó el Real Decreto 181/2003, de 14 de febrero, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas, en el que se determinaron reglamentariamente las normas de liquidación y pago de la tasa, estableciendo asimismo la obligación para los

3.4.4. MODELO DE AUTOLIQUIDACIÓN DE LA TASA DE AUDITORÍA

sujetos pasivos de autoliquidación e ingreso del importe fijado en la Ley 19/1988, de 12 de julio.

El artículo 6 del citado Real Decreto prevé que el modelo de autoliquidación y pago de la citada tasa se determine por las normas de desarrollo, ajustándose al modelo de documento de ingreso que resulte aplicable de entre los aprobados por la Orden de 4 de junio de 1998, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública, modificada por la Orden de 11 de diciembre de 2001, habilitando para ello al Ministro de Economía, actualmente Ministro de Economía y Competitividad.

En virtud de la anterior habilitación, mediante la Orden EHA/328/2011, de 16 de febrero, se aprobó el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, en el que se actualizaron las cuantías fijas de la tasa, en aplicación del incremento fijado en la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011.

El artículo 75 de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 modifica a partir del 1 de julio de 2012, fecha de entrada en vigor de la Ley 2/2012, el artículo 44.4, del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, estableciendo nuevos importes de la tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas.

Esta orden tiene por objeto la aprobación del modelo de autoliquidación y pago al que se refiere el artículo 6 del Real Decreto 181/2003, de 14 de febrero, actualizando los importes de la tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas, conforme a lo establecido en la anterior Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012.

En su virtud, dispongo:

Primero. Modelo de autoliquidación.

Se aprueba el modelo de autoliquidación y documento de ingreso de la tasa prevista en el artículo 44 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas que figura en el anexo de esta orden, en el que se han actualizado las cuantías fijas de la tasa, en aplicación de lo establecido en la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012.

Este modelo sustituye al aprobado mediante la Orden EHA/328/2011, de 16 de febrero, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, como anexo de la misma, en el que se incluían las cuantías actualizadas por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011.

Segundo. Descarga del impreso.

El modelo de autoliquidación deberá descargarse de la página Web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, cuya dirección electrónica es www.icac.meh.es.

Tercero. Presentación y pago telemático.


La presentación de este modelo de impreso de declaración-liquidación, así como el pago de la tasa, se podrá realizar de forma telemática, conforme a lo previsto en la Orden HAC/729/2003, de 28 marzo, que establece los supuestos y las condiciones generales para el pago por vía telemática de las tasas que constituyen recursos de la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos, y en la Resolución de 9 de abril de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establece la aplicación del procedimiento para la presentación de la autoliquidación y las condiciones para el pago por vía telemática de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, actualmente recogida en el artículo 44 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

Disposición final única. Entrada en vigor.

Esta orden producirá efectos el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial de Estado".

ANEXO

Modelo de autiliquidación y documento de ingreso de la tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas.

 MINISTERIO DE ECONOMÍA Y COMPETITIVIDAD		INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS				TASA DE CONTROL DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORIA DE CUENTAS CODIGO 608				Modelo 791			
Identificación		Espacio reservado para la etiqueta del sujeto pasivo. Si no dispone de etiquetas, consigne los datos que se solicitan en las líneas inferiores.				Devengo		Ejercicio.....				<input type="text" value="2"/> <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="1"/> <input type="text" value="2"/>	
						791608SSSSSSD							
		N.I.F.		Apellidos y nombre o Razón Social (Auditor o Sociedad de Auditoría)									
		Calle/Plaza/Avenida		Nombre de la vía pública			Número	Esc.	Piso	Puerta	Teléfono		
Municipio					Provincia					Código Postal			
Autoliquidación		Nº de R.O.A.C.: <input type="text"/>		Trimestre: <input type="text"/>									
		Número de informes no incluidos en (c) cuya facturación es inferior o igual a 30.000 euros		(a)	<input type="text"/>	X 94,20 euros =		(A)	<input type="text"/>	euros			
		Número de informes no incluidos en (d) cuya facturación es superior a 30.000 euros		(b)	<input type="text"/>	X 188,40 euros =		(B)	<input type="text"/>	euros			
		Número de informes emitidos a entidades de interés público cuya facturación es inferior o igual a 30.000 euros		(c)	<input type="text"/>	X 188,40 euros =		(C)	<input type="text"/>	euros			
		Número de informes emitidos a entidades de interés público cuya facturación es superior a 30.000 euros		(d)	<input type="text"/>	X 376,80 euros =		(D)	<input type="text"/>	euros			
CUOTA TRIBUTARIA: (A) + (B) + (C) + (D)								(E)	<input type="text"/>	euros			
DECLARANTE		Fecha: a				INGRESO							
		Fdo.:											
						Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de la AEAT para la Recaudación de TASAS							
						Importe Euros: <input type="text" value="I"/>							
						Forma de pago: En efectivo <input type="checkbox"/>		E.C. Adeudo en cuenta <input type="checkbox"/>					
						Código de cuenta cliente (CCC)							
		Entidad	Oficina	D.C.	Núm. de cuenta								

(Este documento no será válido sin la certificación mecánica o, en su defecto, firma autorizada).

Ejemplar para.....

INSTRUCCIONES PARA LA CUMPLIMENTACIÓN DEL MODELO 791

Este impreso consta de tres ejemplares:

- Uno, para ser presentado al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas como justificante del ingreso, dentro de los quince días siguientes.
- Uno, para el sujeto pasivo, que lo conservará como justificante del ingreso.
- Uno, para la entidad de depósito donde efectuó el ingreso

PLAZO DE PRESENTACIÓN Y PAGO

La presentación de la autoliquidación y el pago del importe de la deuda tributaria correspondiente, se realizarán en el plazo de los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre, enero, en relación con trimestre natural inmediato anterior.

El pago se efectuará a través de las Entidades colaboradoras en la recaudación de la AEAT, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio de forma presencial o por vía telemática conforme a lo establecido en la Orden HAC/729/2003, de 28 de marzo y en la Resolución de 9 de abril de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

HECHO IMPONIBLE.

Constituye el hecho imponible de esta tasa el ejercicio por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de las competencias a que se refiere el artículo 22.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en relación con los informes de auditoría de cuentas emitidos por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

A este respecto, tendrán la consideración de informes de auditoría de cuentas los emitidos por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría como consecuencia de la realización de los trabajos que tengan la naturaleza de actividad de auditoría de cuentas conforme a lo establecido en el artículo 1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

DEVENGO.

La tasa se devengará el último día de cada trimestre natural, con relación a los informes de auditoría emitidos o fechados en cada trimestre. En los supuestos de baja como auditores ejercientes o baja de sociedades en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en fecha distinta a la de finalización del trimestre natural, la tasa se devengará asimismo el último día de dicho trimestre.

SUJETO PASIVO. IDENTIFICACIÓN.

Serán sujetos pasivos de esta tasa los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en la situación de ejercientes en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad de Auditoría de Cuentas, que emitan informes de auditoría de cuentas en cada período impositivo.

3.4.4. MODELO DE AUTOLIQUIDACIÓN DE LA TASA DE AUDITORÍA

En este apartado se harán constar los datos identificativos del auditor o sociedad de auditoría.

CUOTA TRIBUTARIA. AUTOLIQUIDACIÓN.

La cuota tributaria de esta tasa consistirá en una cantidad fija de 91,90 euros por cada informe de auditoría emitido. Dicha cuantía fija será de 183,80 euros en el caso de que los honorarios facturados por el informe de auditoría emitido sea superior a 30.000 euros.

En la casilla (a) se consignará el número de informes emitidos cuyos honorarios no superen los 30.000 euros. El resultado de multiplicar este número por la cantidad fija de 91,90 euros se trasladará a la casilla (A).

En la casilla (b) se consignará el número de informes emitidos cuyos honorarios sean superiores a 30.000 euros. El resultado de multiplicar este número por la cantidad fija de 183,80 euros se trasladará a la casilla (B).

La cuota tributaria (C) será la suma de las casillas (A) y (B).

INGRESO

A la casilla I se trasladará la cantidad reflejada en la casilla (C), y corresponderá a la cantidad a ingresar a través de la entidad colaboradora.

IMPORTANTE.

Una vez efectuado el ingreso, el auditor o sociedad de auditoría remitirá una copia del modelo 791 al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dentro de los quince días a partir de la fecha del ingreso.

4. JURISPRUDENCIA	1427
4.1. Jurisprudencia sobre constitucionalidad de la Ley de Auditoría	1431
4.1.1. Jurisprudencia sobre constitucionalidad de la Ley 19/1988	
— Sentencia del Tribunal Constitucional 386/1993, de 23 de diciembre	1433
4.2. Jurisprudencia sobre incompatibilidades	1451
4.2.1. Incompatibilidad por ostentación de cargos en el órgano de administración de directivos y/o de asesor	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de enero de 2001	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2003	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de marzo de 2005	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 2012	
— Sentencia del Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 8, de 21 de septiembre de 2012	
— Sentencia del Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 1, de 27 de septiembre de 2012	
— Sentencia del Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 1, de 14 de diciembre de 2012	1453
4.2.2. Incompatibilidad derivada de un cónyuge del auditor	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2003	1479
4.2.3. Incompatibilidad por llevanza de la contabilidad	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2006	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2008	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de marzo de 2009	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2011	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de octubre de 2011	
— Sentencia del Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 1, de 19 de diciembre de 2012	1483
4.2.4. Incompatibilidad por la condición de letrado y asesor de la entidad auditada	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 2005	1501
4.3. Jurisprudencia sobre normas técnicas de auditoría	1505
4.3.1. Normas de auditoría: Obtención de evidencia de auditoría	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 2008	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 2009	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2012	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2012	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 2012	1507
4.3.2. Observancia de las NTA por el auditor: diligencia debida	
— Sentencia del Tribunal Constitucional de 12 de mayo de 2003	

4. JURISPRUDENCIA

– Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004	
– Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero	1527
4.3.3. Papeles de trabajo	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2004	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de junio de 2009	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 2012	1533
4.4. Jurisprudencia sobre el informe de auditoría	1539
4.4.1. Efectos del informe de auditoría frente a terceros	
– Sentencia del Tribunal Constitucional 386/93, de 23 de diciembre	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2008	1541
4.4.2. Importancia de su claridad y certeza	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de junio de 2009	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de marzo de 2010	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de julio de 2010	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de marzo de 2011	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2012	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2012	
– Sentencia de la Audiencia Nacional 4 de julio de 2012.....	1543
4.5. Jurisprudencia sobre infracciones	1547
4.5.1. Infracciones por inobservancia de las normas	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2003	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004	
– Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero	1549
4.5.2. Incumplimiento de normas. Legalidad y tipicidad	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2002	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2003	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2005	
– Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2011	1551
4.5.3. Incumplimiento de Normas Técnicas de Auditoría	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2003	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
– Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2008	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2011	
– Sentencias de la Audiencia Nacional (tres sentencias) de 4 de julio de 2012	1593

4. JURISPRUDENCIA

- 4.5.4. Incumplimiento de verificación del control interno
 - Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 2008
 - Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de octubre de 2011..... 1599
- 4.5.5. Posible efecto significativo del incumplimiento de normas
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2002
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2005
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2008
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2009
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 2012
 - Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2012
 - Sentencia de la Audiencia nacional de 20 de junio de 2012
 - Sentencia de la Audiencia nacional de 4 de julio de 2012
 - Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 2012 1601
- 4.5.6. Infracción muy grave por dolo o negligencia especialmente grave
 - Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2011
 - Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 8, de 21 de septiembre de 2012
 - Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 27 de septiembre de 2012
 - Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 14 de diciembre de 2012
 - Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 19 de diciembre de 2012 1627
- 4.6. **Jurisprudencia sobre el procedimiento sancionador** 1637
- 4.6.1. Separación de fases
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2002
 - Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2006
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2011..... 1639
- 4.6.2. Acuerdo de incoación no recurrible
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 2009 1649
- 4.6.3. Legalidad de las sanciones
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2003
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2011..... 1653
- 4.6.4. Actuaciones previas: Control técnico
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2001
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2006 1659
- 4.6.5. Acceso y petición por el supervisor de los papeles de trabajo
 - Sentencia del Tribunal Constitucional 386/1993, de 23 de diciembre
 - Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2004 1663
- 4.6.6. Graduación de las sanciones
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004
 - Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de junio de 2009

4. JURISPRUDENCIA

– Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de septiembre de 2009	
– Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 27 de septiembre de 2012	1667
4.6.7. Sanciones por incumplimientos en informes	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2008	1675
4.6.8. Prescripción de las infracciones	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2006	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 2012	1679
4.7. Jurisprudencia sobre organización del ICAC	1689
4.7.1. Comité de Auditoría	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2002	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2003	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2006	1691

- 4.1. **Jurisprudencia sobre constitucionalidad de la Ley de Auditoría** . 1431
- 4.1.1. Jurisprudencia sobre constitucionalidad de la Ley 19/1988
 - Sentencia del Tribunal Constitucional 386/1993, de 23 de diciembre 1433

4.1.1. Jurisprudencia sobre constitucionalidad de la Ley 19/1988

STC 386/1993, de 23 de diciembre, por la que se declara la constitucionalidad de la Ley 19/1988. Dada la relevancia de los temas que plantea son extensibles a la normativa hoy vigente, principalmente los que se refieren a:

- La actividad de auditoría de cuentas, que no es una profesión.
- La relevancia e interés público de la auditoría de cuentas.
- Al control de la actividad y relación de sujeción especial de la auditoría.
- Al deber de secreto.

Afecta a los arts. 1, 25, 27 y 28 del TRLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarles.

SENTENCIA TRIBUNAL DEL CONSTITUCIONAL NÚM. 386/1993 (PLENO), DE 23 DICIEMBRE RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD NÚM. 1632/1988

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, Presidente; don Luis López Guerra, don Fernando García-Mon y González-Regueral, don Eugenio Díaz Eimil, don Alvaro Rodríguez Bereijo, don Vicente Gimeno Sendra, don José Gabaldón López, don Rafael de Mendizábal Allende, don Julio Diego González Campos, don Pedro Cruz Villalón y don Carles Viver Pi-Sunyer, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 1632/1988, promovido por don Federico Trillo-Figueroa Martínez-Conde, comisionado por cincuenta Diputados, contra la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Ha comparecido el Gobierno representado por el Abogado del Estado y ha sido Ponente el Magistrado don Fernando García-Mon y González-Regueral, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. ANTECEDENTES

1. El 15 de octubre de 1988 tuvo entrada en este Tribunal un recurso de inconstitucionalidad interpuesto, como comisionado de otros cincuenta Diputados, por don Federico Trillo-Figueroa Martínez-Conde contra la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Con fecha 24 de octubre del mismo año se acordó tener por pro-

movido el mencionado recurso y requerir a los señores Diputados promoventes para que acreditasen fehacientemente su voluntad de recurrir, requerimiento que fue satisfecho mediante escrito que ingresó en este Tribunal con fecha 19 de noviembre. El recurso fue, en definitiva, admitido a trámite con fecha de 30 de noviembre, dándose traslado de la demanda al Congreso de los Diputados, al Senado y al Gobierno y recabándose de esos mismos órganos los antecedentes que, sobre la Ley recurrida, existiesen al respecto, requerimiento que respecto del Gobierno se reiteró con fecha 8 de mayo de 1989 y que fue, en fin, satisfecho el 23 del mismo mes, tras lo que se acordó dar vista de la documentación remitida a las partes.

2. El recurso se dirige contra el ap. 1 del art. 6, la letra d) del ap. 1 y el ap. 2 del art. 7, el art. 9, la letra a) del ap. 2 del art. 14, el ap. 2 del art. 15, la letra g) del ap. 2 del art. 16, los aps. 3, 4 y 5 del art. 17, el ap. 2 del art. 18, los arts. 21 y 22 y, por relación con este último, el ap. 3 de la Disposición adicional segunda, la Disposición transitoria primera y la Disposición final primera de la citada Ley de Auditoría de Cuentas (LAC).

Alegan los recurrentes que la auditoría es una ocupación habitual que constituye, en definitiva, el ejercicio de una profesión, todo ello en razón de las acepciones que a las palabras «actividad», «función» y «profesión» otorga el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua. Según ellos, la Ley, no obstante hablar del ejercicio de la función de auditor, no desconoce que esa actividad es de naturaleza profesional, pues en el ap. 3 del art. 6 se menciona la expresión ejercicio profesional, y la letra c) del ap. 2 del art. 7 exige para obtener la autorización haber superado un examen de aptitud profesional, lo que resulta luego reiterado por los aps. 4 y 5.

La auditoría es, pues, siempre según los recurrentes, el ejercicio de una profesión liberal, esto es, una profesión titulada que se ejercita en el marco de la confianza del cliente.

De la Constitución Española no se desprende que la auditoría de cuentas deba configurarse como un ejercicio de funciones públicas. La Ley impugnada habilita a personas no ligadas al Estado por un vínculo funcionarial o de servicio público para realizar esa función, consistente en formular informes pero no en certificar ni advenir como válidas, verdaderas o existentes, las partidas de la contabilidad.

La Ley impugnada contraviene la Constitución en relación con la potestad sancionadora y el control técnico encomendado al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), pues no se adecua al sistema general con que en nuestras leyes se regula la disciplina profesional a través de los Colegios de esta naturaleza. Además, vulnera la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas y, por último, trata inadecuadamente el secreto profesional y la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

La Ley de Colegios Profesionales establece los fines de éstos en relación con la ordenación de las profesiones y otros aspectos de estas últimas. La Ley de Auditoría de Cuentas desarrolla para esta profesión los principios éticos y técnicos de la Ley de Colegios Profesionales. De la mención de éstos en el art. 36 CE se deduce que cumplen una función constitucional en relación con el ejercicio de las actividades profesionales. Al ser la Ley de Colegios Profesionales la que desarrolla el art. 36 CE no es admisible

que otra Ley derogue parcialmente algunos de sus artículos en materia que son consustanciales con lo que los Colegios son en el esquema legal protegido por la CE. Sin duda, otra Ley podría derogar la Ley de Colegios Profesionales, y configurar de otra forma a dichas instituciones. Pero mientras los Colegios Profesionales sean lo que son y el ejercicio de las profesiones tituladas sea lo que es no puede el legislador introducir excepciones singulares en el régimen y funciones de los Colegios, pues ello constituiría una discriminación vetada por el art. 14 CE.

Para los recurrentes, no hay razón alguna para que el Colegio Profesional que reúna a los auditores de cuentas tenga menores funciones respecto de sus colegiados que los restantes Colegios Profesionales, ni para que la Administración intervenga en esa profesión en mayor medida que en otras. Lo que la Ley llama actividad de auditor es una auténtica profesión, basada en una titulación y ejercida libremente. No hay una relación funcionarial que justifique un régimen distinto al de otras profesiones. Tampoco la planificación económica justifica que se asuman competencias de control y disciplinarias sobre la actividad de los auditores. No hay, pues, elemento diferenciador que justifique el sometimiento de esta profesión a un régimen distinto. Tampoco las normas comunitarias europeas ni la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas constituyen justificación para la discriminación.

La VIII Directiva de la Comunidad Europea [84/253 CEE] exige –arts. 23 y 24– la independencia de los auditores en términos absolutos. Sin embargo, la Ley impugnada configura a los auditores como dependientes de la Administración, pues están sujetos a competencia disciplinaria y obligados a remitirle sus informes y la documentación a la que se ha tenido acceso. El Estado no tiene competencia para ejercer la potestad disciplinaria, que sólo corresponde a los Colegios Profesionales. Las Directivas comunitarias no exigen un especial régimen de sujeción administrativa.

Por consiguiente, son inconstitucionales la letra a) del ap. 2 del art. 14, que confiere al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la facultad de acceder a la documentación relativa a las auditorías, el ap. 2 del art. 15, en cuanto atribuye a dicho Instituto la potestad sancionadora; la letra g) del ap. 2 del art. 16, en correlación con la letra a) del ap. 2 del art. 14, en cuanto atribuye al Instituto la función de control técnico; el apartado 2 del art. 18, pues la salvaguardia de documentación ha de corresponder al Colegio Profesional; el art. 21, que reitera las competencias disciplinarias del Instituto; el art. 22, pues invade una función propia de los Colegios Profesionales y, por relación con él, la Disposición adicional segunda.

Por otro lado, el ap. 1 del art. 6 introduce una duda interpretativa sobre la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Si se entendiese que tal inscripción permitiera prescindir del principio fundamental de colegiación obligatoria, serían inconstitucionales el ap. 1 del art. 6 y, por conexión con él, la letra d) del ap. 1 del art. 7, el ap. 2 del mismo artículo, el art. 9 y la Disposición transitoria primera, pues constituirían discriminación respecto de otros Colegios Profesionales.

De otra parte el art. 149.1.30 CE atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre «regulación de las condiciones de obtención, expedición y homologación de títulos académicos y profesionales». Así, pues, el Estado está facultado para regular el acceso a la actividad profesional, pero no lo está para disciplinar dicha actividad. Algunos Es-

tatutos de Autonomía reservan a las Comunidades Autónomas la competencia exclusiva en relación a los Colegios Profesionales y ejercicio de las profesiones tituladas [art. 10.22 EAPV, 9.23 EAC, 13.24 EAA]; así, pues, la competencia en materia de ejercicio de profesiones tituladas es esencialmente autonómica. El Estado sólo puede intervenir fijando las reglas de acceso a la profesión y estableciendo mínimos en el ejercicio de la libertad profesional, pero no puede desconocer las competencias autonómicas. Es, pues, discutible que la Ley impugnada sea enteramente aplicable en las Comunidades Autónomas que hayan hecho uso de las potestades correspondientes, por lo que los artículos citados son inconstitucionales por cuanto invaden competencias autonómicas.

También se vulnera el art. 18. 1 de la CE, en relación con el 9.3 de la misma Norma, por el art. 14.2 de la Ley impugnada. Este artículo permite al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas acceder a la documentación referente a la auditoría, y con él guardan relación otros preceptos de la ley. Estas facultades que se reconocen al Instituto son incompatibles con la garantía del secreto profesional de los auditores, y permiten una inmisión en la esfera privada que limita excesivamente el derecho reconocido en el art. 18.1 CE colocando al auditor en posición de cuasidependencia de la Administración. La referencia de la Ley al superior interés público es excesivamente flexible, y permite la arbitrariedad de la Administración además de que el único interés público susceptible de concurrir, el fiscal, no justifica esta atribución de la Administración, como tampoco lo justifica el buen funcionamiento del sistema de economía de mercado. Se vulnera, pues, el secreto profesional, y se coloca al profesional en una situación de inseguridad jurídica, además de vulnerarse la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Por ello, son inconstitucionales los arts. 14.2 a), 16.2 g), 18.2 y la Disposición final primera. Por conexión, también lo es el art. 22.2.

Por otra parte, existe un amplio conjunto de normas reguladoras de la actividad de auditor, si bien era necesario adaptarlo a la nueva situación. La VIII Directiva CEE hubiese podido permitir esa adaptación de forma respetuosa con la Constitución. Sin embargo, la Ley impugnada autoriza a inscribirse en el Registro a quienes a la entrada en vigor de la ley cumplieran los requisitos establecidos en ella. Con ello, se incumple la norma comunitaria. Además, se permite la incorporación a la profesión de personas carentes de la necesaria formación: con el tenor de la Ley, un auxiliar mecanográfico de una entidad financiera que cuente con un título universitario y se haya limitado a copiar a máquina los balances de la propia entidad y hubiera asistido a un cursillo complementario entra en el ámbito de aplicación del ap. 2 de la Disposición transitoria primera. Pero la Constitución prohíbe la arbitrariedad de los poderes públicos y prohíbe por tanto las leyes que permiten tal arbitrariedad. Los aps. 1 y 2 de la Disposición transitoria primera son normas en blanco que atribuyen al repetidamente citado Instituto y a su Presidente una amplia e incontrollable capacidad de integrar en la profesión de auditor a personas carentes de los conocimientos y de la experiencia profesional requerida. Ello, y el agravio comparativo que implica para quienes durante años han auditado cuentas, hacen que esta Disposición sea inconstitucional. Además, no tiene nada de transitoria, sino que regula una vía de acceso a la profesión. No atiende a la preexistencia de una profesión que ya se ejercía, y crea un nuevo sistema de acceso sin respetar los derechos o situaciones adquiridas. Por ello, viola los principios de se-

guridad jurídica, de irretroactividad de las leyes, de no discriminación y de interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos.

Por todo ello, se solicita que se declaren inconstitucionales los artículos de la Ley más arriba mencionados.

3. El Abogado del Estado comienza sus alegaciones con una serie de consideraciones sobre el contenido de la Ley impugnada. A este respecto, señala que esta última no regula la profesión de auditor entendida como conjunto de actividades o funciones sino, solamente, una sola, la de la auditoría contable, de las posibles actividades de los auditores. Por consiguiente, la Ley 19/1988 no norma la profesión de auditor, sino la actividad de auditoría contable. Tampoco forma parte de su contenido el régimen jurídico de los auditores en cuanto a su profesión colegiada. En suma, el contenido de la Ley es, exclusivamente, la actividad de auditoría de cuentas.

Puesto que la Ley impugnada no regula más que una actividad, los argumentos de los recurrentes encaminados a justificar la inconstitucionalidad de la ley sobre la base de que regula una profesión son manifiestamente infundados. Además, y puesto que estamos ante un proceso de constitucionalidad, sólo la Constitución puede servir de parámetro. Aun aceptando que la Ley impugnada regulase una profesión, lo que no es el caso, tal regulación no sería inconstitucional. En efecto, el art. 36 CE se limita a señalar que la estructura interna y el funcionamiento de los Colegios Profesionales deben ser democráticos. No hay en la Constitución ninguna otra exigencia material, y ni siquiera se atribuye a estas entidades funciones relativas al ejercicio de las profesiones. Será la Ley, a la que se remite el propio art. 36 CE, quien configure la naturaleza y funciones de los Colegios Profesionales. Aparte de esa reserva legal no se deduce del art. 36 CE ningún «contenido esencial» de los Colegios Profesionales indisponible para el legislador ordinario y, obviamente, son posibles regulaciones diferentes con modificaciones parciales de la Ley de Colegios Profesionales. A juicio del Abogado del Estado son insólitas las pretensiones de los recurrentes de que se proscriban las modificaciones parciales de una ley, cuando no se pone objeciones a que otra ley la derogue íntegramente.

Tampoco existe vulneración del art. 14 CE: la ley no regula una profesión, por lo que no hay posibilidad de comparación con otras, pero incluso aunque así fuera la diversidad de regímenes profesionales haría imposible la búsqueda de un término de comparación en que fundamentar la vulneración del principio de igualdad. Ni siquiera si la ley regulase la profesión de auditor y lo hiciese de forma distinta a las demás profesiones podría predicarse su inconstitucionalidad.

Pone de relieve el Abogado del Estado la relevancia de la actividad auditora en una economía como la actual. Es en esa relevancia donde se encuentra el interés público que justifica un régimen legal que incluye intervenciones administrativas como las previstas en la ley impugnada. La actividad auditora trasciende a los puros intereses particulares de quienes auditan y son auditados, lo que, de existir un término de comparación, justificaría sobradamente la diferencia de trato.

La inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas no afecta para nada al ejercicio de la profesión de auditor en todo lo que no sea la actividad auditora.

La alegación de que la ley impugnada infringe el orden constitucional de distribución de competencias se combate por el Abogado del Estado señalando, en primer lu-

gar, que no existe título competencial alguno para esta afirmación. Los preceptos impugnados no se refieren a la estructura, composición o funcionamiento de Colegio Profesional alguno, ni siquiera a la forma en que se ejerce la actividad auditora, sino sólo a garantizar el cumplimiento de los requisitos legalmente previstos. Por consiguiente, los artículos impugnados no entran en colisión con los títulos competenciales alegados. La Ley sólo pretende garantizar la efectividad y fiabilidad de las técnicas de revisión contable, por cuanto no hay competencia autonómica que entre en juego. Este Tribunal ya declaró en su STC 20/1988 que el Estado tiene competencia para intervenir en la materia, a lo que hay que añadir el carácter estatal de la Ley a que se refiere el art. 36 CE [STC 76/1983] y las previsiones del art. 15.2 y 3 de la Ley 12/1983. Por consiguiente, no sólo el ámbito material de la Ley es diferente de la competencia atribuida a las Comunidades Autónomas en materia de Colegios Profesionales, sino que existen competencias estatales que avalan su constitucionalidad.

Otros preceptos de la ley son impugnados, como anteriormente se vio, por vulnerar el art. 18.1 CE en relación con el art. 9.3. Por lo que a la vulneración del art. 18.1 CE respecta, se remite el Abogado del Estado a la STC 170/1987, de acuerdo con la cual dicho derecho constitucional no puede considerarse vulnerado como consecuencia de las limitaciones resultantes de los deberes y relaciones regulados por el ordenamiento jurídico. El derecho a la intimidad personal se refiere a las personas individuales, sin que, en principio, las personas jurídicas puedan ser titulares del mismo (ATC 257/1985). No existe un derecho a la intimidad de las entidades auditadas, especialmente a la vista de los intereses públicos que se encuentran en juego, intereses públicos que los propios recurrentes aceptan sin protesta cuando se trata de imponer obligatoriamente las revisiones contables a determinadas sociedades, como se prevé en la Disposición adicional segunda de la Ley impugnada.

Por lo que se refiere a la presunta vulneración del derecho al secreto profesional se hace notar que la actividad de auditoría se dirige a elaborar un informe por el que se hace pública una situación, por lo que para que los datos a que dichos informes se refieren tengan trascendencia para terceros han de explicitarse. A diferencia de otras profesiones, en las que exige un deber de secreto de ciertos datos, mal puede hablarse de él en el caso de la auditoría, porque de lo que se trata es de todo lo contrario. El control técnico realizable por el Instituto de Contabilidad y Auditorías se mueve en un ámbito diferente del secreto profesional. Igualmente infundada es la alegación de dependencia de los auditores causada por las funciones de control técnico y disciplinarias atribuidas a dicho organismo: ni existe ni se aprecia dependencia alguna, orgánica o funcional.

Alegan también los recurrentes la infracción de diversas Directivas comunitarias y de la Constitución en la regulación de la situación profesional de los auditores y del acceso a la profesión. Hasta la promulgación de la Ley la auditoría contable era en España una actividad para cuya realización no se exigía titulación ni requisito alguno, por lo que no estaba reservada a ningún grupo o colectivo y a nadie podía prohibirse que la realizara. A la luz de lo declarado en la STC 42/1986, podría muy bien decirse, aceptando la tesis de los recurrentes sobre la profesión de auditor, que cuando la ley la regula es porque el legislador ha hecho uso de las previsiones del art. 36 CE. La

regulación de la incorporación al Registro de Auditores de Cuentas por quienes venían realizando dichas funciones no constituye norma en blanco ni deja margen alguno para la arbitrariedad administrativa. Por el contrario se fijan con precisión los requisitos que deben cumplirse, atendiendo a la heterogeneidad de las situaciones preexistentes. La referencia a un título específico excluiría a quienes, careciendo de él, trabajan hoy en tareas de revisión contable de la incorporación al Registro, hipótesis rechazada por los propios recurrentes. Es una norma de Derecho transitorio que regula adecuadamente la variedad de situaciones y titulaciones que afectan al ámbito de la ley. Lo establecido en la Disposición transitoria impugnada debe entenderse referido, en cuanto a la formación práctica, al estricto ámbito de la actividad de revisión y verificación de documentos contables, por lo que no existe posibilidad alguna de discriminación ni de arbitrariedad. Por lo demás, la propia heterogeneidad de las situaciones preexistentes impide que se hable de situaciones fácticas sustancialmente iguales.

Las alegaciones sobre la retroactividad y la inseguridad jurídica son infundadas. La obligación de inscribirse en un Registro, que alcanza a quienes hasta el momento se dedican a funciones auditoras, no implica eficacia retroactiva, pues se proyecta exclusivamente sobre el futuro sin afectar a situaciones preexistentes que pudieran entenderse consolidadas. No existen derechos adquiridos al amparo de ninguna norma por la sencilla razón de que no existe tal norma, y el legislador es libre de, respetando las exigencias del interés público, regular de modo uniforme el acceso a la actividad de auditoría contable. La limitación temporal del período transitorio obedece a la finalidad de reducir las indudables perturbaciones generadas por toda transitoriedad, por lo que según declarara este Tribunal en su STC 42/1985, no es ilegítima la abreviación de tales períodos transitorios. Si es cierto que la norma innova el ordenamiento jurídico, también es cierto que esa innovación se produce, como exigiera este Tribunal en su STC 65/1987, de forma precisa, cierta, formalmente publicada y mediante una norma de rango adecuado.

Por todo ello, el Abogado del Estado solicita la desestimación del recurso y la declaración de constitucionalidad de la Ley impugnada.

4. Por providencia de 21 de diciembre de 1993, se fijó para la deliberación y fallo de la presente Sentencia el día 23 siguiente.

II. FUNDAMENTOS JURIDICOS

1. Conviene resumir antes de adentrarnos en la resolución del presente recurso, los términos en los que éste se plantea. Los recurrentes sostienen que la Ley impugnada es inconstitucional por cinco órdenes de argumentos diferentes, que afectan a distintos artículos de la Constitución; en primer lugar, consideran que vulnera el art. 36 CE en cuanto regula, fuera de la Ley a la que el citado precepto constitucional se remite, el ejercicio de la profesión y la organización profesional de los auditores de cuentas; en segundo lugar, aducen que vulnera el art. 14 CE, al tratar al futuro Colegio Profesional de Auditores de Cuentas en forma diferente a las demás Corporaciones similares; en tercer lugar, y en relación con lo anterior, argumentan que vulnera el orden de distribución de competencias constitucionalmente establecido, en cuanto que

no respeta las competencias atribuidas a las Comunidades Autónomas en relación con los Colegios Profesionales y el ejercicio de las profesiones tituladas; en cuarto lugar, entienden que la Ley impugnada vulnera el derecho a la intimidad constitucionalmente reconocido, en conexión con el secreto profesional; por último, sostienen que determinados preceptos de la Ley impugnada vulneran los principios de igualdad, de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y de seguridad jurídica constitucionalmente consagrados, en particular en lo referido al acceso al Registro de Auditores y a las condiciones establecidas para el mismo a quienes, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley, desarrollaban dichas funciones.

Puede, pues, decirse que el recurso se centra, de una parte, sobre dos objeciones globales, relativas a la contradicción con el art. 36 CE y a la vulneración del orden competencial; y, de otra, sobre objeciones concretas, susceptibles, a su vez, de ser agrupadas en dos bloques: las referentes a las potestades del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y las relativas al régimen de acceso a la actividad auditora, con particular referencia al período transitorio.

2. El núcleo del recurso se asienta, pues, sobre la alegación de que la Ley impugnada es contraria a la Constitución por desconocer lo previsto en su art. 36. Sobre este alegato básico descansan como se verá otros colaterales y, en última instancia, prácticamente todas las fundamentaciones de la impugnación que nos ocupa traen causa de esta argumentación principal.

En síntesis, los recurrentes entienden que la Ley impugnada regula el ejercicio de una profesión liberal y la organización colegial de los profesionales, y que lo hace al margen de la Ley 2/1974, de Colegios Profesionales. Por ello incurriría en inconstitucionalidad que derivaría tanto del desconocimiento de lo previsto en el art. 36 CE, que en opinión de los recurrentes obliga a que sea exclusivamente la Ley de Colegios Profesionales la que regule esta materia, cuanto de la vulneración del principio de igualdad, por regular la profesión de auditor y la organización colegial de estos profesionales de forma distinta a aquella en que están reguladas tales materias para todas las demás profesiones. En fin, las funciones atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) vulnerarían, también, el principio de igualdad, pues implicarían un tratamiento desigual respecto del otorgado a otras profesiones y, consiguientemente, a otros Colegios Profesionales, despojando de algunas de sus funciones al Colegio Profesional que eventualmente congregase a los auditores de cuentas.

Una cosa es preciso adelantar, a la vista de las alegaciones expuestas en el recurso: **en este proceso de constitucionalidad sólo la Constitución es válida como canon de referencia.** Para determinar la constitucionalidad de la Ley impugnada sólo es preciso contrastarla con la Constitución, **sin que las Directivas comunitarias ni, mucho menos, la vigente Ley de Colegios Profesionales,** preconstitucional por demás, sean criterios válidos de comparación.

Un examen de la Ley impugnada, y de los objetivos en ella perseguidos por el legislador, que están detalladamente expuestos en la Exposición de Motivos, **pone claramente de relieve que la norma no regula exactamente el ejercicio,** como pretenden los recurrentes, **de una profesión liberal, sino de una actividad.** En efecto, el objetivo de la Ley de Auditoría de Cuentas no es regular una profesión, sino,

como su propio nombre indica, la actividad auditora de cuentas. **Todo el contenido de la Ley está encaminado a regular los requisitos que ha de revestir**, para surtir los efectos que de ella son propios, **una auditoría de cuentas**, requisitos entre los cuales figura como no podía ser de otra forma, que quienes la realicen cumplan determinadas condiciones.

Así, la Exposición de Motivos señala, en su apartado II, que «la auditoría de cuentas se configura en esta ley como la actividad que tiene por objeto la emisión de un informe». En los párrafos posteriores, alude repetidamente a «la actividad» auditora. Y, lo que es más relevante, comienza su contenido normativo, en el art. 1.1, señalando que «se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros».

El objeto de la ley es, pues, una actividad que, ciertamente, podrá ser realizada por profesionales. Pero ni los profesionales han de realizar sólo esa actividad, ni ésta ha de constituir en exclusiva el objeto de una única profesión, pues tan posible es que quien realice auditorías ejerza también otras actividades profesionales como que las auditorías sean realizables por profesionales con diferentes titulaciones. En fin, resulta de la mayor importancia señalar que la definición legal de la auditoría de cuentas se anuda a los efectos que pueda surtir frente a terceros.

3. El objetivo perseguido por la ley está, por lo demás, sobradamente justificado en las condiciones que caracterizan a la economía de mercado en la que nos movemos. **La complejidad de la propiedad empresarial**, con frecuencia diferenciada de la gestión, **la fluidez del tráfico mercantil**, que ocasiona continuas transacciones empresariales para cuya feliz consecución **es del todo necesario conocer con precisión el estado patrimonial de las entidades, la despersonalización del patrimonio, la búsqueda de financiación** para conseguir recursos suficientes para el desarrollo de la actividad empresarial, la diversidad de las propias fuentes de financiación, **la continua actividad de venta y adquisición de bienes y servicios y la existencia de intereses laborales son**, todas ellas, **circunstancias que exigen**, para asegurar el funcionamiento eficaz y transparente del mercado y la protección de los muy diversos intereses concurrentes, **la máxima fiabilidad de la información disponible sobre la verdadera y real situación económica, financiera y patrimonial de las empresas (imagen fiel)**. La actividad auditora se encamina, precisamente, a procurar a cuantos tienen interés en esa imagen fiel que les resulta indispensable para garantizar sus intereses. De ahí que como señala el art. 1 de la ley, la actividad de auditoría se caracterice, precisamente, por sus posibles efectos frente a terceros. **Es, por consiguiente, de todo punto lógico que los poderes públicos, y en este caso el legislador, regulen los requisitos, condiciones y efectos que ha de tener una actividad de tan amplia y profunda influencia sobre el funcionamiento de la economía de mercado y de los derechos e intereses de muy diversas personas y grupos. Sólo una regulación de este género puede asegurar que la información proporcionada por las auditorías responda, efectivamente, a la realidad, y sólo ella puede, por consiguiente, asegurar que las auditorías estén en condiciones de cumplir las funciones que de ella se esperan.**

La relevancia pública de las auditorías de cuentas se pone claramente de manifiesto en la Disposición adicional primera de la Ley –que, como bien pone de relieve el Abogado del Estado, no es objeto de impugnación por los recurrentes– en la que se establece la obligación legal de someterse a una auditoría de cuentas anual a un amplio y diverso número de entidades. A ello debe añadirse que la Ley de Sociedades Anónimas obliga a estas entidades –arts. 171.1 y 202.1– a realizar y presentar, en cada ejercicio, unas cuentas anuales y un informe de gestión, y obliga también, en su art. 203.1, a que la verificación contable establecida en dicha Ley sea realizada, precisamente, por auditores de cuentas. **Si el legislador, al objeto de garantizar la seguridad del tráfico mercantil, obliga a determinadas –y tan numerosas como diversas– entidades a someterse periódicamente a auditorías de cuentas,** y establece que la validez de éstas dependa, en primer lugar, de que las lleven a cabo personas determinadas, **es no sólo lógico, sino hasta obligado, que el propio legislador regule también la forma en que haya de desarrollarse tal actividad y los requisitos** que deban reunir quienes la ejerzan.

Regular la actividad y sus efectos es, por consiguiente, **cuando concurre un interés público como el señalado, una atribución del legislador.** Pero **regular una actividad no es,** forzosamente, **regular una profesión, y menos aún regular la organización corporativa de unos determinados profesionales.** La profesión incluye, generalmente, **la realización de un disperso haz de actividades cada una de las cuales es susceptible,** en su caso, **de tener una diferente regulación, y así ocurre con cierta frecuencia;** la regulación de una de esas actividades **no es, por consiguiente, la de la profesión en su conjunto, que puede estar sometida al régimen de titulación, requisitos, normas deontológicas y organización corporativa que en cada caso corresponda. Es perfectamente posible que por una sola profesión se realice una diversidad de actividades sometidas a un diferente régimen regulador,** sin que por ello deban confundirse la regulación de la actividad con la de la profesión.

Eso es cabalmente lo que ocurre en el presente caso: a la vista del interés público generado por las circunstancias ya citadas, el legislador, con la pretensión de garantizar la fiabilidad de las auditorías, regula esta actividad, sin por ello regular la profesión de auditor. En efecto, **la Ley no contiene las normas que característicamente regulan una profesión, como son la titulación requerida, el campo en el que se desarrolla la profesión, las obligaciones y derechos de los profesionales, las normas deontológicas que han de seguir y, en suma, su organización corporativa.**

Tampoco existe en la Ley impugnada **regulación alguna de un Colegio Profesional.** Una normación de este género habría forzosamente de referirse a la estructura, composición y funcionamiento del Colegio Profesional y a los derechos y deberes de sus miembros. Ya en nuestra STC 81/1985 señalamos que «de acuerdo con la Ley de Colegios Profesionales 2/1974, de 13 de febrero, **los Colegios Profesionales son corporaciones de derecho público cuyos fines esenciales son la ordenación del ejercicio de las profesiones,** la representación exclusiva de las mismas y la defensa de los intereses profesionales de los colegiados (arts. 1.1 y 3), a cuyo efecto les co-

responden una serie de funciones en su ámbito territorial y se les reconoce legitimación para ser parte en cuantos litigios afecten a los intereses profesionales [art. 5 g)]». Y en la STC 42/1986 afirmábamos que «la estructura y el funcionamiento de los Colegios a que alude el art. 36 de la Constitución **es su modo de organización y de actuación**» **todo lo cual está manifiestamente** ausente en la Ley 19/1988.

Un somero contraste entre esta Ley y la de Colegios Profesionales revela, más allá de toda duda, que su objeto material es absolutamente diferente: mientras esta última, en consonancia con su fin, regula la estructura, composición, funciones y régimen jurídico de los Colegios Profesionales, la que ahora nos ocupa no se adentra en absoluto en ninguna de esas materias. Por lo demás, es claro, y así lo hemos dicho reiteradamente, que **de la Constitución sólo se deduce que los Colegios Profesionales han de ser regulados por Ley** [SSTC 42/1986 y 132/1989] pero **ello no excluiría forzosamente que el legislador decidiese regular en una norma específica algunas normas singulares de un o unos concretos Colegios Profesionales.** Es igualmente claro que **el legislador puede modificar las normas, siempre que no contravenga la Constitución y que nada hay en el art. 36 CE que le impida hacerlo así en lo relativo a los Colegios Profesionales. No hay en la Constitución ningún precepto que establezca,** a favor de los Colegios Profesionales, **una concreta reserva material indisponible para el legislador, ni tampoco materias consustanciales a los Colegios Profesionales.** Así, pues, no es aceptable la tesis de los recurrentes de que el legislador podría derogar íntegramente la Ley 2/1974, pero sin que le quepa introducir excepciones singulares en el régimen de las corporaciones por ella reguladas.

La aplicación de la citada doctrina al presente caso lleva a la inequívoca conclusión de que aun cuando fuera cierto, como alegan los recurrentes, que **la ley impugnada regula la profesión de auditor y el Colegio Profesional correspondiente, tal cosa sería constitucionalmente lícita a la luz del art. 36 CE.**

4. La vulneración del principio de igualdad se fundamenta con una proyección individual y otra corporativa. Por lo que a la primera se refiere, se alega que la Ley impugnada, al dar a la profesión de auditor de cuentas un tratamiento diferente a otras, causa una desigualdad; por lo que a la segunda respecta se aduce que al otorgarse al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas funciones características de los Colegios Profesionales, se incurre en desigualdad al no tratarse al Colegio Profesional de Auditores de Cuentas igual que a los demás Colegios Profesionales, puesto que se le sustraen competencias.

En lo tocante al primer punto, ya se ha dicho que la Ley no regula la profesión de auditor, ni tampoco el eventual Colegio Profesional de éstos, sino la actividad de quienes realizan auditorías, lo cual, sobre ser claramente diferente, está justificado por la relevancia pública y frente a terceros de la actividad por los efectos que ésta surte y por la obligación legal que determinadas entidades tienen de someterse a auditorías. **No regulándose una profesión, difícilmente puede darse un trato diferente respecto del existente en las demás profesiones, todo ello al margen de que ese trato diferencial,** de existir, no resultaría, como hemos dicho, de por sí inconstitucional. El mismo argumento ha de utilizarse para rebatir la segunda impugnación

citada, pues, como ya se apuntó, la Ley no entra en la regulación del Colegio Profesional de Auditores de Cuentas, sino que se limita a crear un órgano público al que asigna funciones determinadas.

Además, **la alegación de la desigualdad exige**, como este Tribunal ha dicho reiteradamente, **que exista un término de comparación. Ese término no existe en este caso**, en primer lugar –y ello sería suficiente– **porque un organismo público como el ICAC, cuyo exclusivo fin es defender el interés público, no es en modo alguno equiparable a un Colegio Profesional, que tiene como una de sus funciones primordiales defender los intereses de sus miembros** [así, SSTC 76/1983, 23/1984 y 20/1988]; y, en segundo lugar, porque **no existe actualmente el Colegio Profesional de Auditores de Cuentas, y difícilmente puede ser objeto de comparación algo que no existe**. Esta misma razón ha de servir para rechazar los alegatos relativos a que las funciones legalmente atribuidas al ICAC privan de las suyas al Colegio de Auditores de Cuentas que, según dicen los recurrentes, haya de crearse en el futuro, pues **es igualmente imposible privar de función alguna a un ente inexistente**.

5. Sentado lo anterior, cabe ya entrar en la determinación concreta de los preceptos que los recurrentes estiman inconstitucionales, lo que se hará siguiendo, en lugar del orden numérico de los preceptos, el orden lógico de las materias ya apuntadas de que tratan los mismos.

A) El art. 22 y, en relación con éste, la Disposición adicional segunda, son impugnados porque, según los recurrentes, invaden competencias propias de los Colegios Profesionales. El primero de los preceptos citados atribuye al ICAC el control y disciplina de la actividad de auditoría y de los auditores de cuentas, somete el Registro Oficial de Auditores de Cuentas al control de dicho ente, asigna a éste el control técnico de las auditorías, prevé los supuestos de realización de tal control, y, en fin, establece el régimen de recursos; la Disposición adicional segunda crea el ICAC y regula sus órganos rectores.

Pues bien, ninguna de estas funciones son características de los Colegios Profesionales y, además, aunque lo fueran, el legislador podría muy bien, mediante una norma con rango de ley, modificar las funciones de los Colegios Profesionales. **La creación de un organismo entra, igualmente, en las potestades del legislador, así como la regulación de sus órganos rectores y la atribución de sus competencias**.

Las auditorías de cuentas tienen notable relevancia frente a terceros, y las leyes obligan a determinadas entidades a realizarlas en ciertos supuestos, y en no pocos casos con carácter periódico. Todo **ello justifica objetiva y razonablemente que se prevea un control técnico de las auditorías, pues es claro que si ciertas entidades vienen obligadas a realizarlas**, y de ellas se siguen efectos frente a terceros distintos de los administradores de las entidades auditadas, **preciso es controlar que tales auditorías se realicen siguiendo unos determinados criterios que garanticen su fiabilidad, pues de otra forma los objetivos perseguidos** por la norma –proporcionar una información rigurosa, objetiva y completa sobre la situación de la entidad auditada– **no podrían alcanzarse**.

La atribución de ese control a un organismo público está, igualmente, objetiva y razonablemente justificada. Siendo los poderes públicos los que estable-

cen la obligación de someterse a auditorías y regulan los efectos de éstas en persecución de un interés público, cual es el de garantizar el cumplido conocimiento de los interesados –accionistas, acreedores, posibles compradores, etc.– de la situación económica de las entidades, nada obsta a que el control tendente a garantizar la fiabilidad de las auditorías se encomiende, también, a un organismo público **que, por serlo, está sometido (art. 103.1 CE) al servicio objetivo de los intereses generales. La atribución de estas funciones, de clara relevancia general, a un Colegio Profesional no viene en modo alguno exigida por la Constitución.**

B) La letra a) del ap. 2 del art. 14 **instituye al ICAC como uno de los sujetos que pueden acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas.** En correlación con este precepto, la letra g) del ap. 2 del art. 16 configura la no remisión de dicha documentación como una falta grave, y el ap. 2 del art. 15 atribuye al ICAC la potestad sancionadora sujeta a lo previsto en el art. 21.

El control técnico viene exigido, como se dijo en el apartado anterior, **por la necesidad de asegurar que las auditorías de cuentas se realicen, precisamente, con el método y en la forma adecuada para garantizar su fiabilidad,** y de suerte que puedan surtir los efectos que les son propios. Es obvio que tal control no podría llevarse a cabo si no se puede acceder a la documentación de base, pues sólo el contraste de tal documentación con la auditoría realizada permite verificar la corrección técnica de ésta. La posibilidad de acceder a la documentación tiene, pues, una justificación objetiva, razonable y proporcionada, en especial si se considera que, según lo previsto en el art. 14.2, en relación con el art. 13, el ICAC viene obligado a mantener el secreto.

El que la negativa a remitir la documentación sea constitutiva de una infracción administrativa es un mecanismo tendente a asegurar la efectividad y viabilidad del control. Su previsión en una norma con rango de ley, y la precisión de la conducta descrita, la dota de las exigencias de congruencia, rango, tipificación precisa y proporcionalidad exigibles. Nada hay, por consiguiente, en estos preceptos que se oponga a la Constitución, pues es claro que **el legislador es libre de otorgar la potestad sancionadora a un ente público cuando, como es aquí el caso, concurre una relación de sujeción especial, derivada, una vez más, de los efectos que se otorgan a las auditorías y de la obligación legal de realizarlas.** En fin, el art. 21 establece reglas procedimentales que incorporan garantías del eventual infractor, por lo que nada hay en él susceptible de ser reputado inconstitucional.

C) El ap. 2 del art. 18 es impugnado por entender los recurrentes que la salvaguarda de la documentación ha de corresponder al Colegio Profesional. Es patente que **nada hay en la Constitución que obligue a ello, y que el legislador puede conferir a un organismo público la función de salvaguardar tal documentación,** por lo que no es admisible la objeción.

D) El ap. 1 del art. 6 de la Ley suscita a los recurrentes una duda interpretativa, alegándose que si su sentido fuese eximir de la colegiación obligatoria sería inconstitucional. **No es función de este Tribunal disipar las dudas interpretativas, pero no es ocioso señalar, en primer lugar, que la ausencia de toda referencia a la colegiación indica claramente que la Ley no regula una profesión y, en segun-**

do lugar, que la determinación de los requisitos previos para el ejercicio de una profesión entra en las potestades del legislador y que tampoco se deriva de la Constitución la exigencia de que toda profesión, titulada o no, haya de ser, necesariamente, profesión colegiada de adscripción obligatoria.

6. En un segundo bloque de argumentos se impugnan los mismos preceptos examinados en el anterior fundamento jurídico, alegándose que vulneran el orden de distribución de competencias configurado por el bloque de la constitucionalidad, al invadir las atribuidas a algunas Comunidades Autónomas, en virtud de sus Estatutos de Autonomía, en relación con los Colegios Profesionales. El título competencial aludido a estos efectos es el previsto en los arts. 10.22 EAPV, 9.23 EAC y 13.24 EAA. Este título competencial se refiere a la regulación y actividad, en el territorio de las citadas Comunidades Autónomas, de los Colegios Profesionales y ejercicio de las profesiones tituladas. Pero ya se ha dicho que **la Ley impugnada no contiene regulación alguna que pueda considerarse propia de la materia «Colegios Profesionales» ni del «ejercicio de profesiones tituladas»:** no se norma en ella nada relativo a la composición, atribución, funciones o régimen jurídico de tales entidades corporativas **ni tampoco nada relativo al ejercicio de una profesión titulada inequívocamente identificable como tal en razón de una misma titulación, de un idéntico régimen profesional y de una actuación específica en un ámbito determinado.**

Tal cosa sería posible al amparo de lo previsto en el art. 36 CE, pues este precepto constitucional prevé, precisamente, que la ley regule las peculiaridades propias del régimen jurídico de los Colegios Profesionales y el ejercicio de las profesiones tituladas, y ya hemos dicho (STC 76/1983) **que la ley a que alude el citado artículo constitucional es una ley estatal.** Los correspondientes artículos de los Estatutos de Autonomía atribuyen tal competencia «sin perjuicio de lo establecido en los arts. 36 y 139 CE». En cuanto al primero se refiere, la ley tiene cobertura más que suficiente, pues los aspectos de la actividad de los auditores de cuentas que regula –rango o nivel de titulación y formación exigible, inscripción en un registro y responsabilidad– son, ciertamente, los más fundamentales de toda actividad o, por decirlo en los términos constitucionales, lo más característico del ejercicio de las profesiones liberales. Además, también el **art. 139 CE** otorga en este caso una cobertura adecuada, puesto que **el título competencial de las Comunidades Autónomas se establece sin perjuicio de lo en él previsto,** y de la ley se deduce claramente **que tanto la actividad de los auditores de cuentas, como el Registro Oficial, como el ámbito de actuación del ICAC, es nacional, de suerte que, cualquiera que sea la residencia –a efectos de su actividad– de un auditor éste puede ejercer su función en todo el territorio nacional,** algo, por una parte, lógicamente derivado de la diversidad de ámbitos de las entidades auditadas y, de otro lado, contradictorio con la estructura más habitual de los Colegios Profesionales, que tienen, en principio, un ámbito territorial determinado.

Así pues, aun si **se admitiera que la LAC regula el ejercicio de una profesión o un Colegio Profesional, el art. 36 CE y los títulos competenciales de las Comunidades Autónomas, establecidos todos ellos «sin perjuicio de lo dispuesto en los arts. 36 y 139 CE», otorgarían cobertura a la actuación del legislador;**

y si se entiende que la ley impugnada no regula ni una actividad ni –como, desde luego, es el caso– un Colegio Profesional, los títulos competenciales aducidos no son de aplicación al supuesto que se dilucida. En suma, **no hay nada en la Ley impugnada que suponga invasión de las competencias de las Comunidades Autónomas.**

7. En un tercer orden de argumentos, sostienen los recurrentes que las funciones que la Ley impugnada asigna al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en concreto lo previsto en los arts. 14.2, 16.2 g), 18.2, 22.2, Disposición adicional segunda, párr. 3 y Disposición final primera vulneran el derecho a la intimidad reconocido en el art. 18.1 CE y el secreto profesional. Se aduce, también, que sitúan a los profesionales en una posición de dependencia respecto a la Administración, pero el precepto constitucional invocado al respecto es el art. 9.3 que, con toda claridad, resulta inaplicable a este supuesto.

El derecho a la intimidad eventualmente vulnerado no sería, desde luego, el de los propios auditores, sino el de las empresas auditadas. En principio, la auditoría persigue evaluar la **situación real de una empresa para que tal situación pueda ser conocida y valorada por sujetos distintos a los administradores**, de manera que difícilmente podría alegarse tal intimidad cuando de lo que se trata al realizar una auditoría es, precisamente, de hacer público el estado de la entidad auditada.

Sin necesidad de entrar en el problema general relativo a la titularidad de derechos fundamentales por parte de las personas jurídicas **y, más en particular, sobre la titularidad del derecho a la intimidad**, es evidente que los **preceptos impugnados en nada afectan al derecho reconocido en el art. 18.1 de la Constitución.** En efecto, **la obligación de entregar la documentación no se realiza en la ley impugnada en términos incondicionados**, pues sólo se prevén tres sujetos que puedan recibirla: **aquellos autorizados expresamente por una ley, los designados por resolución judicial y el ICAC.** En los dos primeros casos, la previsión legislativa o la resolución judicial justifican, en principio y en abstracto, la obligación impuesta por la ley; en el tercer caso, la entrega de la documentación lo es a los solos efectos del control técnico, que, como es obvio, difícilmente puede realizarse sin poseer la documentación precisa. En fin, **todos los receptores de la documentación quedan obligados a mantener secreto, según el art. 13 de la LAC. La previsión legal tiene, pues, una justificación objetiva y razonable**, los destinatarios de la documentación están, también, justificados, y tanto las circunstancias en las que procede la entrega cuanto el deber de guardar secreto revisten una adecuada proporcionalidad.

Por lo demás, **la alegación relativa al secreto profesional de los auditores tampoco puede ser atendida, pues**, por una parte, y como bien señala la Abogacía del Estado, **la auditoría se realiza precisamente para hacerse pública y, por otra, el secreto profesional recogido en el art. 24.2 CE se ciñe a los supuestos de declaración, como testigos, en juicio penal, y su exacta regulación queda relegada a la ley; no estamos aquí ante declaraciones en un proceso penal y, además, es precisamente una ley la que regula las condiciones de entrega de la documentación, por lo que no puede decirse que el art. 14.2 de la Ley impugnada, y los con él conectados, sean inconstitucionales.**

8. Por último, se aduce que el **régimen transitorio previsto para la inscripción en el Registro de Auditores** contradice los **principios de igualdad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos constitucionalmente reconocidos**. Por lo que a la primera alegación se refiere, es difícilmente esgrimible, como acertadamente pone de relieve el Abogado del Estado, término de comparación alguna, debido precisamente a la multiplicidad de situaciones en que se encuentran quienes actualmente ejercen la actividad y de titulaciones que permiten la realización de la misma.

En lo relativo al segundo punto, hemos de traer a colación lo que afirmamos en la STC 65/1987. Establecimos allí que **una innovación legislativa** como la ahora impugnada **exige que se lleve a cabo de forma precisa, cierta y formalmente publicada y mediante una norma de rango adecuado. Las tres últimas exigencias se cubren, sin duda, por la Ley 19/1988**. Resta por determinar si la norma es también precisa. Pues bien, la redacción del ap. 2 lo es en grado suficiente, teniendo en cuenta el vacío normativo existente con anterioridad a la aprobación de la Ley; desde luego, en modo alguno habilita para inscribirse en el Registro y ejercer la actividad a quienes realicen tareas tan distintas de la auditoría como las mencionadas en el recurso, pues es claro que los trabajos que se aduzcan habrán de haber sido realizados «en el ámbito financiero y contable, referidos especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos». Así, pues, **sólo una interpretación que, lejos de ser tal, despoje a las palabras del significado que claramente tienen podría permitir que se incorporasen, como se apunta en el recurso, quienes realizan actividades claramente alejadas de las previstas en la Ley**.

Por lo que se refiere a la alegación de que la disposición que se examina vulnera el principio de irretroactividad de las leyes restrictivas de derechos, también dijimos en la citada STC 42/1986 que lo que el art. 9.3 prohíbe a ese respecto es «la incidencia de la nueva ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad». En esa misma Sentencia, que resolvía un supuesto que guarda gran parecido con el que nos ocupa, declaramos que, aplicando los esquemas establecidos por este Tribunal «al trance de transformación de una profesión libre en profesión titulada, las dudas que pudieran plantearse se desvanecen. Con independencia del juicio que las normas merezcan en punto a su oportunidad o a su justicia, lo cierto es que **no se puede hablar, para referirse a un ámbito de libertad, de derechos adquiridos. No viola la prohibición del art. 9.3, por ende, la regla que permite la integración en un Colegio profesional de nueva creación, o la continuación en el ejercicio de una profesión, a las personas que no poseen los títulos exigidos en la nueva Ley**, que es en puridad lo que realiza la disposición que aquí se examina. Ceñido en estos términos el problema, **lo único que se podría cuestionar es la legitimidad constitucional de limitar temporalmente el período transitorio**. Mas, si se tiene en cuenta que un período transitorio ocasiona indudables perturbaciones y coloca algún punto de duda sobre el principio de seguridad jurídica también consagrado y reconocido en el art. 9 de la Constitución, **no puede decirse que sea constitucionalmente ilegítima su abreviación**».

La doctrina allí sentada es plenamente aplicable al presente recurso, y la impugnación debe, también, resolverse en sentido similar. **No existen aquí**, o por lo menos no se mencionan en el recurso, **derechos adquiridos de ningún género, lo que es fácilmente comprensible si se tiene en cuenta que la Ley impugnada es**, precisamente, **la primera que regula la concreta actividad de auditor de cuentas**. No existiendo norma previa al respecto, difícilmente puede existir un derecho consagrado por una norma inexistente.

El legislador, a la hora de regular los requisitos para el ejercicio de la actividad de auditor, establece aquellos que ha considerado oportunos para el caso, todos los cuales pueden considerarse objetivos y razonables. **Igualmente, y a la vista de la dispersión de situaciones preexistentes y de la diversidad de titulaciones que concurren en el campo material** regulado, ha dispuesto **un período transitorio para que quienes actualmente ejercen la actividad puedan incorporarse al Registro**. Todo ello entra en sus atribuciones.

No existe, por otro lado, **retroactividad alguna, pues los efectos de la Ley se proyectan, con toda evidencia, sobre el futuro**. No empece a esta afirmación el que se prevea que puedan incorporarse al Registro quienes reúnan los requisitos legalmente previstos, pues tanto el Registro como la incorporación al mismo tienen lugar, precisamente con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley. Esta, en definitiva, no se proyecta en absoluto hacia fechas anteriores a las de su entrada en vigor, pues no puede entenderse como tal proyección la modificación de las regulaciones existentes a su entrada en vigor, dado que tal modificación es, precisamente, el objeto de toda norma jurídica. En fin, **no existe norma en blanco alguna, pues la Disposición transitoria primera exige**, para poderse inscribir en el Registro, **los mismos requisitos previstos en la Ley, con una sola excepción: la superación del examen de aptitud**. Comoquiera que tal examen no estaba «organizado y reconocido por el Estado» con anterioridad a la aprobación de la Ley, la exención de este requisito es no sólo razonable, sino hasta exigible, pues otra cosa obligaría a todos cuantos ejercían la actividad de auditor antes de la entrada en vigor de la Ley a someterse al mismo.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCION DE LA NACION ESPAÑOLA,

Ha decidido:

Desestimar el recurso de inconstitucionalidad contra la Ley de Auditoría de Cuentas.

Publíquese esta sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid a veintitrés de diciembre de mil novecientos noventa y tres.-Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer.-Luis López Guerra.-Fernando García-Mon y González-Regueral.-Eugenio Díaz Eimil.-Alvaro Rodríguez Bereijo.-Vicente Gimeno Sendra.-José Gabaldón López.-Rafael de Mendizábal Allende.-Julio Diego González Campos.-Pedro Cruz Villalón.-Carles Viver Pi-Sunyer.-Firmado y rubricado.

4.2. Jurisprudencia sobre incompatibilidades	1451
4.2.1. Incompatibilidad por ostentación de cargos en el órgano de administración de directivos y/o de asesor	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de enero de 2001	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2003	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de marzo de 2005	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 2012	
— Sentencia del Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 8, de 21 de septiembre de 2012	
— Sentencia del Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 1, de 27 de septiembre de 2012	
— Sentencia del Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 1, de 14 de diciembre de 2012	1453
4.2.2. Incompatibilidad derivada de un cónyuge del auditor	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2003	1479
4.2.3. Incompatibilidad por llevanza de la contabilidad	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2006	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2008	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de marzo de 2009	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2011	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de octubre de 2011	
— Sentencia del Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 1, de 19 de diciembre de 2012	1483
4.2.4. Incompatibilidad por la condición de letrado y asesor de la entidad auditada	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 2005	1501

4.2.1. Incompatibilidad por ostentación de cargos en el órgano de administración de directivos y/o de asesor

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de enero de 2001
- Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2003.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de marzo de 2005.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 2012.
- Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 8, de 21 de septiembre de 2012.
- Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 27 de septiembre de 2012.
- Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 14 de diciembre de 2012.

Afectan al art. 13 a) del TRLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarle.

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 12 DE ENERO DE 2001

NOTA: La Sentencia se refiere al entonces vigente artículo 8 de la LAC.

Afecta, en la actualidad, al artículo 13.a) del TRLAC, así como a las normas que se dicten en su desarrollo.

Establece la incompatibilidad, de acuerdo con el actual artículo 13.a) del TRLAC (condición de cargo administración, de la entidad auditada, o el otorgamiento a su favor de apoderamientos con mandato general por la entidad auditada), de la condición de auditor, con la de ser miembro del Consejo de Administración de una entidad, vinculada a la auditada.

Interesa destacar la interpretación de los conceptos «vinculación» y «entidad auditada» empleados en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Esta sentencia resuelve el recurso de apelación interpuesto frente a la Sentencia del JUZGADO CENTRAL DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO nº 5 DE 11 DE MAYO DE 2000, cuyos Fundamentos Primero a Tercero se reproducen, al remitirse a éstos la Sentencia de la Audiencia Nacional.

«PRIMERO. *Se recurre en apelación la sentencia nº 56/2000 del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº 5, en que se desestimó el recurso ordinario contra las sanciones impuestas a la Sociedad recurrente por el I.C.A.C. en su Resolución de 29 de Marzo de 1.999.*

SEGUNDO. *Los motivos de la apelación son: Error en la interpretación del concepto «Vinculación», explicado en dicha sentencia a partir de los arts: 8 de la Ley y 38 del Reglamento de Auditoría de Cuentas. Entendiendo la recurrentes que en este caso no existió vinculación y que la definición de «Entidad auditada» no comprende a un grupo*

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

de personas físicas, que tampoco es sujeto pasivo del impuesto sobre Sociedades. También considera la apelante que el hecho de que dos entidades tengan en un grupo de hermanas a sus principales accionistas no significa legalmente que estemos ante empresas vinculadas. Y al no existir vinculación no hay infracción, debiendo regir el principio de prescripción de inocencia con las máximas garantías, concurriendo en este caso según la versión actora falta de culpabilidad y error invencible de Derecho que evita la responsabilidad penal, habiendo actuación objetiva e independiente de los auditores tuvieran cargos directivos o fueran administradores pese a la presunción contraria del art. 8 nº2 de la L.A.C en relación a su art. 10 nº 2.

Reiterándose los argumentos de la demanda sobre falta de suficiente razonamiento lógico en la Resolución recurrida, lo que causó indefensión grave a la apelada, en su opinión, y que la lesionó el contenido esencia de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

TERCERO. *El Abogado del Estado rebate punto por punto los argumentos de la apelación sosteniendo la conformidad a Derecho de la sentencia recurrida, y manifestando que lo único relevante a efectos de este proceso es determinar si era conveniente para los intereses de las tres hermanas que la auditoría litigiosa resultara favorable, siendo evidente la coincidencia de intereses. El grupo familiar constituido por tales hermanas por la participación de cada una en el 24,88% del capital de la inmobiliaria auditada y en el 33,33% de la otra sociedad implicada, entiende el representante de la Administración, que resiste cualquier alegación de la actora sobre su no vinculación.*

CUARTO. *La sentencia apelada contesta exhaustivamente todos los argumentos de la demanda razonando con intensidad notables sus fundamentos, tanto en lo favorable a la actora al desestimar la causa de inadmisibilidad pretextada por el demandado, fundamento jurídico segundo, como en lo desfavorable a ésta respondiendo sus alegaciones, en los fundamentos jurídicos tercero a sexto, con suficiente claridad y motivación.*

La interpretación normativa verificada por el Juez central de lo contencioso está bien fundada, y su proceso lógico deductivo es correcto no incurriendo en contradicción ni incongruencia alguna, estando suficientemente razonada la determinación en este caso de los conceptos jurídicos indeterminados: «Vinculación» y «Entidad auditada», citando y desentrañando el sentido jurídico de tales definiciones a partir de un extenso y acertado análisis de las normas jurídicas aplicables, y de la doctrina del Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo, salvaguardando el contenido esencial de los derechos y libertades de la recurrente susceptibles de amparo constitucional, y sin vulnerar el principio de presunción de inocencia.

La sentencia recurrida ha sido dictada con plenas garantías legales, y no ha causado indefensión material alguna a la apelante, en quien concurren, según se explica pormenorizadamente en dicha sentencia, los elementos objetivos y subjetivos necesarios de culpabilidad en la comisión de la infracción administrativa objeto del litigio, que determinaron las sanciones debatidas y que fueron confirmadas con arreglo a Derecho por la sentencia apelada. Por lo tanto la Sala no apreciando que en este caso pueda prosperar alguno de los motivos de la apelación debe desestimar este recurso, siendo

evidentes las razones que condujeron al juzgador en la instancia a confirmar la resolución recurrida.»

DE LA SENTENCIA Nº 56/2000 DEL JUZGADO CENTRAL DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE 11 DE MAYO DE 2000 (APELADA)

«PRIMERO.

Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Subsecretario de Economía y Hacienda, dictada por delegación del Ministro del Departamento, de fecha 1 de julio de 1999, por la que se desestima el recurso ordinario formulado contra la resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), de 29 de marzo de 1999, por la que se impuso a la Sociedad G Auditores, SL una sanción de multa de 500.000 ptas. y la sanción accesoria de incompatibilidad, respecto de la entidad auditada, durante tres ejercicios.

Sustenta su recurso la parte actora en las siguientes consideraciones: a) ausencia de comisión por la sociedad sancionada de la infracción tipificada en el apartado 2 d) del Art. 16 de la Ley de Auditoría de Cuentas (RCL 1988, 1538) en relación con su art. 8.5 a) y el art. 38 del Real Decreto 1636/1990 (RCL 1990, 2665), puesto que la sociedad YYY, SL no se hallaba vinculada a la Inmobiliaria XXX, SA, Sociedad auditada; b) ausencia de motivación suficiente en la resolución impugnada, al no expresar el razonamiento que le condujo a estimar vinculadas a aquellas sociedades y no señalar la fecha de comisión de la infracción; c) ausencia de culpabilidad de la sociedad auditora al haber incurrido en error de prohibición, y d) relevancia a efectos exculpatorios del hecho de que se retirara la denuncia por los denunciantes.

Por su parte, el Abogado del Estado, en representación de la Administración demandada, sostuvo la conformidad a derecho de la resolución impugnada, tras esgrimir como causa de inadmisibilidad la falta de representación o legitimación del recurrente, al amparo del art. 69 b) de la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741) en relación con el art. 45.2 d) de la misma Ley.

En la resolución del presente recurso contencioso-administrativo hemos de atender a los siguientes hechos no controvertidos y acreditados por el contenido del expediente administrativo.

1. En relación a la auditoría de las cuentas anuales de «Inmobiliaria XXX, SA», correspondientes al ejercicio 1996, llevada a cabo por G Auditores, SL, cuyo informe se emitió el 15 de abril de 1997, y con motivo de una denuncia y la consiguiente incoación de expediente sancionador por el ICAC con fecha 13 de octubre de 1998 se puso de manifiesto lo siguiente:

- El capital Social de la entidad auditada se distribuía en 5.000 acciones, de las que eran titulares a la fecha de realización de los trabajos de auditoría de sus cuentas anuales, relativas al ejercicio de 1996, doña M. N. P. (1.244 acciones = 24,88%, doña M.C N. P. (1.244 acciones = 24,88%), doña M.C. N. P. (1.244 acciones = 24,88%), YYY, SL (15 acciones = 0,30%) y Hermanos GP (1.253 acciones = 25,06%).*

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

- *El capital social de YYY, SL se distribuía a partes iguales entre doña M.M. N. P., doña M. N. P., y doña M.C. N. P.*
- *El capital social de G Auditores, SL se distribuía en el ejercicio de 1996 y a la fecha en que se emitió el informe de auditoría referido, entre don F. B. O. (50 participaciones), don F. A. C. (49 participaciones) y don R. H. M. (1 participación).*
- *Don F.A. A. C., era en la fecha de realización de los trabajos de auditoría de las cuentas anuales de Inmobiliaria XXX, SA miembro del Consejo de Administración de YYY, SA, cargo que ostentaba desde el 24 de junio de 1991.*

2. *Tramitado el expediente sancionador fue, dictada resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de fecha 29 de marzo de 1999, por la que se impuso a G Auditores, SL una sanción de 500.000 ptas. de multa como autora responsable de la comisión de una infracción grave de las tipificadas en el art. 16 apartado 2 letra d) de la LAC, de incumplimiento de lo dispuesto en el art. 8 de la misma Ley, por haber incurrido en un supuesto de incompatibilidad, respecto de la sociedad Inmobiliaria XXX, SA, con ocasión de la auditoría de sus cuentas anuales del ejercicio 1996, que llevaba aparejada la incompatibilidad de la sociedad sancionada con respecto a las cuentas anuales de la entidad auditada, correspondientes a los tres primeros ejercicios que se iniciaran con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiriera firmeza en vía administrativa.*

3. *Interpuesto recurso ordinario contra dicha resolución, fue desestimado por la resolución del Subsecretario de Economía y Hacienda, dictada por delegación del Ministro del Departamento, de fecha 1 de julio de 1999, aquí impugnada.*

SEGUNDO.

(...)

TERCERO. *Niega el recurrente en su primer motivo impugnatorio la existencia de vinculación, en el sentido expresado en la legislación aplicable, entre la sociedad YYY, de cuyo Consejo de Administración era miembro uno de los socios de la sociedad auditora, y la sociedad auditada.*

Tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional en su Sentencia 386/1993, de 23 de diciembre, dictada con ocasión del recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la Ley de Auditoría de Cuentas, el objetivo perseguido por dicha Ley es garantizar la máxima fiabilidad de la información disponible sobre la verdadera y real situación económica, financiera y patrimonial de las empresas, para así asegurar el funcionamiento eficaz y transparente del mercado y la protección de los diversos intereses concurrentes, dadas las condiciones y circunstancias que caracterizan la economía de mercado.

Precisamente con tal fin el art. 8 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas dispone lo siguiente: «1.Los auditores de cuentas deberán ser independientes, en el ejercicio de su fijación, de las empresas o entidades auditadas. . . . 2. Serán en todo caso incompatibles en el ejercicio de su funciones respecto a una empresa o entidad: a) Quienes ostenten cargos directivos o de administradores o sean empleados de dichas empresas o entidades...».

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

Por su parte el art. 36 del Reglamento de la citada Ley, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, define qué debe entenderse por independencia con las siguientes palabras: 1. Los auditores de cuentas deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las Empresas o Entidades auditadas. 2. Se entiende por independencia la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor. 3. Para apreciar la falta de independencia, se tomará en consideración, entre otras circunstancias, la realización para la Empresa o Entidad auditada en otros trabajos que puedan limitar la imparcialidad del auditor.

En todo caso, se considerará que no existe independencia cuando el auditor de cuentas haya realizado trabajos durante los tres ejercicios anteriores a aquel a que se refiere la auditoría, relativos a la ejecución material de la contabilidad de la empresa o Entidad auditada. Añadiendo el art. 37.1 del mismo reglamento que: 'Serán en todo caso incompatibles en el ejercicio de sus funciones respecto a una Empresa o Entidad: a) Quiénes ostenten cargos directivos o de administradores o sean empleados de dichas Empresas o Entidades

Precisamente, dada la transcendencia que la independencia de los auditores tiene para el legislador en el régimen de auditoría de cuentas regulado en la expresada Ley, su art. 16 tipifica como infracciones graves, entre otras en su apartado 2, letra d) «el incumplimiento de lo dispuesto en el art. 8 de la presente Ley», contemplando como autores de tal infracción tanto a los auditores de cuentas como a las sociedades de auditoría.

A lo expuesto y en relación a la incompatibilidad que afecta a Don F.A.A.C., debe añadirse como el 10.2 de la Ley de Auditoría de Cuenta dispone que: «Lo establecido en el artículo 8 de esta Ley se aplicará a las sociedades de Auditoría, incluso cuando incurran en incompatibilidad alguno de sus socios, incluidas las personas, empresas o entidades vinculadas a ellos directa o indirectamente

En igual sentido se pronuncia el artículo 41 del Reglamento, que prevé:

«Lo establecido en esta Sección 1ª se entenderá aplicable en sus mismos términos a las sociedades de auditoría. En particular, las causas de Incompatibilidad previstas se entenderán aplicables a las sociedades de auditoría cuando incurran en las mismas la propia sociedad o cualquiera de sus socios, así como las personas o entidades mencionadas en el artículo 38.3 vinculadas a estos en los términos de dicho precepto»

Así el art. 8 apartado 2 de la LAC dispone que serán en todo caso incompatibles en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad: a) quienes ostenten cargos directivos o de administradores o sean empleados de dichas empresas o entidades Añadiendo el apartado 5, letra a) del mismo precepto que: 4 los efectos de este artículo: a) las menciones a la empresa o entidad se extenderán a aquellas otras con las que esté vinculada directa o indirectamente'

Dicho precepto es desarrollado en los arts. 37 y 38 del RAC, de modo que el art. 37 apartado 1 letra a) reitera lo dispuesto por el art. 8 apartado 2, letra c) de la LAC, y el art. 38 apartado 1 del RAC señala que: Las menciones a la Empresa o Entidad auditada, a los efectos de lo dispuesto en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo anterior, se extenderán a aquellas otras con las que esté vinculada directa o indirectamente. En todo caso se entenderá dicha vinculación cuando una participe

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

en la otra de forma directa o indirecta, o cuando ambas estén participadas por una misma Empresa o entidad, creando una vinculación duradera. Se presumirá que constituye participación en el sentido antes expresado la titularidad de, al menos, el 20 por 100 del capital suscrito de otra u otras sociedades, o del 3 por 100 si ésta cotiza en Bolsa».

Expuesto el régimen jurídico aplicable al supuesto que nos ocupa tenemos que uno de los socios de la sociedad auditora, Don F.A.A.C. era al tiempo de llevarse a cabo la auditoría sobre Inmobiliaria XXX, S.A., de sus cuentas anuales del ejercicio 1996, miembro del Consejo de Administración de YYY, S.A., sociedad cuyo capital social pertenecía al 100% a las hermanas N.P., quienes, a su vez, eran titulares del 79 '94% de las acciones de la sociedad auditada.

Y ello, dado que figurando el Sr. F.A.A.C. como socio de la sociedad auditora desde el 7 de septiembre de 1990, sólo fueron transmitidas sus acciones a otro socio, mediante póliza intervenida por Corredor de Comercio Colegiado, con fecha 26 de octubre de 1998, lo que el 29 de enero de 1999 se comunicó al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Frente a lo que no cabe oponer, como pretende la actora la transmisión de tales acciones a Don F.O.O., con fecha 23 de agosto de 1992, mediante documento privado pues este no es oponible a la póliza intervenida por fedatario, debiendo atenernos a la fecha de transmisión reflejada en documento público, tal y como se dispone en el art. 1227 del Código Civil.

Pues bien, pretende la parte actora negar vinculación entre las sociedades auditora y auditada al amparo de lo contenido en el art. 38 del R.D. 1636/1990, considerando que dicho precepto no contempla como supuesto de vinculación el hecho de que una sociedad (YYY, S.L.) pertenezca al mismo grupo familiar que otra (INMOBILIARIA XXX, S.A.) siendo esta el objeto de la controversia.

Sin embargo, la mera lectura del párrafo antes transcrito del art. 38 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas revela que su naturaleza es meramente ejemplificativa, la que se pone de manifiesto por el empleo de la expresión «en todo caso». Por ello, resulta perfectamente posible apreciar la existencia de la vinculación prohibida por la Ley entre dos sociedades sin que concurren las circunstancias previstas en dicho precepto, cuando se den otras que muestren una unidad o coincidencia de intereses entre ambas que priven al auditor de la independencia necesaria para desarrollar las funciones que se le encomiendan en la normativa examinada.

Y, ciertamente, resulta evidente que existe vinculación entre dos sociedades cuyo capital social pertenece mayoritariamente al mismo grupo familiar, constituido por tres hermanas, quienes son titulares del 74,64 por ciento de una de ellas (INMOBILIARIA XXX, S.A.) y de la totalidad del capital social de la otra (YYY, S.L.). Si junto a ello tenemos presente que uno de los socios de la sociedad auditora era miembro del Consejo de Administración de YYY, S.L., resulta claro que en la auditoría de cuentas practicada por la actora a INMOBILIARIA XXX, S.A. no se respetaron las condiciones de independencia y ausencia de vinculación exigibles para garantizar una auditoría independiente y fiable, pues dicho grupo familiar se hallaba en condiciones de influir en el citado socio de la sociedad auditora y así favorecer el resultado deseado por la sociedad auditada en dicha auditoría.

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

Por otro lado, además de lo expuesto, lo cual por sí solo permitiría rechazar este primer motivo de impugnación y estimar integrado el tipo infractor, en atención al cual fue sancionada la demandante por su conducta, debemos añadir que cuando el art. 38.1 del Reglamento hace referencia a «empresa o entidad», por entidad deberá entenderse no solo a cualquier persona jurídica que no tenga la condición de empresa sino también a cualquier ente sin personalidad jurídica que ostentando intereses comunes a sus integrantes participen en las sociedades que se reputan vinculadas. Dicho esto ninguna duda puede existir acerca de que el grupo familiar formado por las hermanas P.N. debe ser considerado como una entidad en la medida en que sus obvios intereses comunes determinaron una posición de conjunto en las decisiones a adoptar en las sociedades por ellas participadas mayoritariamente, capaz de influir en la sociedad auditora a través del socio antes expresado, excluyendo así la necesaria independencia en el ejercicio de las funciones de la sociedad auditora en relación con la auditada.

De acuerdo con lo anterior, como quiera que la sociedad auditora ha incurrido en un supuesto de incompatibilidad por aplicación del criterio de extensión establecido en el art. 10, apartado 2, de la LAC, criterio reiterado en el art. 41 del RAC, al incurrir uno de sus socios en incompatibilidad con respecto a la sociedad auditada, en su calidad de miembro del Consejo de Administración de otra sociedad vinculada a la auditada, por aplicación de lo establecido en los arts. 8, apartado 2, letra a), de la LAC y 37, apartado 1, letra a) del RAC y del criterio de extensión establecido en los artículos 8, apartado 5, letra c) de la LAC y 38, apartado 1, del RAC, debe entenderse integrada por tal conducta el tipo infractor examinado y acreditada culpabilidad en tal conducta de la sociedad infractora.»

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 18 DE SEPTIEMBRE DE 2003

NOTA: La Sentencia se refiere al entonces vigente artículo 8 de la LAC. Afecta en la actualidad, a los artículos 13.a) y 12.1 (principio general de independencia), del TRLAC, así como a otras normas que puedan dictarse en su desarrollo. Establece claramente:

- La incompatibilidad directa del auditor firmante, de acuerdo con el artículo 13.a) del TRLAC, por la condición, entre otras, de Secretario del Consejo de Administración de la auditada.
- La incompatibilidad general, de acuerdo con el artículo 12.1 del TRLAC, por «vinculación constante directa y remunerada con dicha sociedad que puede limitar la imparcialidad del auditor.»
- La aplicación del régimen de extensiones a la sociedad de auditoría.

«SEGUNDO

Los tres primeros motivos se articulan al amparo del artículo 1692, 4º de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEG 1881, 1), y exigen su examen conjunto por su referencia expresa y material a la cuestión fundamental determinante en su solución de la validez o nulidad de la Junta General Extraordinaria de Accionistas de la sociedad demandada celebrada el día 16 de mayo de 1991.

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

El primer motivo invoca aplicación indebida del artículo 8 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, así como los artículos 36, 37 y 38 del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la citada Ley, al pretenderse por el fallo de la sentencia recurrida la existencia de una incompatibilidad para llevar a cabo la auditoría de cuentas de la sociedad recurrente, que las normas citadas no establecen.

El segundo motivo invoca inaplicación del artículo 203.2, en relación con el artículo 181, ambos del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, complementado por la DA del Real Decreto Ley 7/1988, que exonera de la obligación de llevar a cabo auditoría de cuentas cuando se dan las circunstancias que concurren en el presente supuesto, de lo que deriva que la normativa aplicable a la auditoría no incide, según la recurrente, en la validez de los acuerdos adoptados.

El tercer motivo invoca inaplicación del artículo 115.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, conforme al cual sólo serán nulos los acuerdos contrarios a la Ley, al declararse por la sentencia recurrida la nulidad de los acuerdos adoptados por la Junta sin indicar, según la recurrente, la norma que resulta contradicha por tales acuerdos.

En relación a los motivos de impugnación, como premisa de la consecuencia que se pretende obtener de su acogimiento, que se concreta en el motivo tercero, procede aclarar que la sentencia recurrida declara la nulidad de los acuerdos a los que hemos hecho referencia por ser contrarios a Ley, en la medida que declara contraria a Ley la Junta que adoptó los mismos, y en virtud de considerar esta nulidad consecuencia de la irregularidad cometida en la práctica de la auditoría. De admitir la apreciación explícita y razonada de esta irregularidad que la sentencia recurrida mantiene, las consecuencias son inexcusables.

Para la solución de la cuestión de fondo no hay necesidad alguna de examinar si se daba o no el supuesto legal de exigencia de práctica auditora, pues la auditoría de cuentas puede realizarse de forma voluntaria cuando las partes afectadas por interés propio así lo acuerdan. Como expone acertadamente la oposición al recurso, si bien conforme a lo dispuesto en el artículo 203.2 de la Ley de Sociedades Anónimas, en relación con el artículo 181 del mismo texto legal, la sociedad no está obligada a la censura de cuentas, lo que no resulta contradicho es que si la mercantil acuerda que sus cuentas sean auditadas habrá de efectuarlo conforme a la norma establecida y lo contrario conlleva a la nulidad de los acuerdos adoptados. Este criterio es el que ha tenido en cuenta la sentencia recurrida.

Pues bien, partiendo del hecho irreversible de que se practicó la auditoría, la consideración de la sentencia impugnada que coincide con consulta elevada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas resulta determinante de la nulidad de la Junta que la demanda interesó.

El socio auditor Don XX es DIRECCION000, DIRECCION001 del Consejo de Administración, Consejero Delegado y DIRECCION002 de la sociedad auditora YYY AUDITORES SL, así como Secretario no Consejero y Letrado asesor de la sociedad auditada, es decir, de la sociedad demandada, firmante de la contestación a la demanda en esta

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

litis y en todos los procedimientos seguidos con la misma, coincidiendo su despacho profesional con el domicilio social de la sociedad auditadora. Este despacho profesional está compartido con Don Jon, Secretario del Consejo de Administración de la sociedad auditada y a su vez Letrado de la firma «ZZZ SA», despacho profesional conjunto y asociado con el socio auditor.

Las circunstancias descritas producen una situación de incompatibilidad del auditor para realizar la auditoría en las cuentas de dicha sociedad en el ejercicio 1990 y en los tres ejercicios posteriores, y por extensión también será incompatible, en los mismos términos, la sociedad de auditoría de la cual es socio. La incompatibilidad es directa por la prevención de los artículos 8.2 de la Ley y 37.1 del Reglamento por haber desempeñado el cargo de Secretario del Consejo de Administración de la sociedad auditada, ser Letrado de la sociedad y existir una serie de relaciones con la propia sociedad y consejeros de la misma; ello determina una vinculación constante directa y remunerada con dicha sociedad que puede limitar la imparcialidad del auditor, y que atenta contra el principio general de independencia previsto en el artículo 8.1 de la Ley y 36 del Reglamento; y esta situación de incompatibilidad en que incurre el auditor de cuentas se extiende a la sociedad de auditoría de la cual es socio, según establecen los artículos 8.5 b de la Ley y 38.3 b y 41 del Reglamento.

Todo lo expuesto, conduce a la desestimación de los motivos examinados».

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 31 DE MARZO DE 2005

NOTA: La Sentencia se refiere al derogado artículo 8 de la LAC.

Afecta, en la actualidad, al artículo 13.a) del TRLAC, así como a las normas que se dicten en su desarrollo.

Establece la incompatibilidad, de acuerdo con el artículo 13.a) del TRLAC (condición de cargo directivo o de administración, el desempeño de puestos de empleo o de supervisión interna de la entidad auditada, o el otorgamiento a su favor de apoderamientos con mandato general por la entidad auditada), de la condición de auditor, con la de titular de «*amplios poderes de representación y de administración de la empresa auditada (los poderes comprendían el otorgamiento de escrituras, comprar, vender, arrendar, gravar, hipotecar, realizar actos dispositivos, abrir cuentas corrientes, disponer de saldos, etc.)*».

«PRIMERO. *Se interpone recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Ministro de Economía, de fecha 11 de abril de 2002, que desestimó un recurso de alzada interpuesto por los hoy demandantes contra la Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), de 3 de abril de 2001, que puso fin al expediente sancionador seguido contra dichos recurrentes.*

La Resolución del Presidente del ICAC, de 3 de abril de 2001, impuso a los dos recurrentes, la sociedad de auditoría XXX auditores, S.A. y al socio auditor P..., una sanción de multa a cada uno de 3.005,06 euros (500.000 pesetas), como autores de una infracción grave de las tipificadas en la letra d) del apartado 2º del artículo 16 de

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

la ley de Auditoría de Cuentas, al haber incurrido en un incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8 de la misma ley, en relación con los trabajos de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 1998 de la entidad «YYY, SA».

Son antecedentes fácticos a tener en cuenta en la presente sentencia:

- 1) La sociedad de auditoría de cuentas demandante, XXX Auditores, SA., fue nombrada auditor de cuentas de la sociedad YYY, SA., con fecha 31/12/1991, por un periodo de 8 años, entre 1992 y 1999.*
- 2) El 7 de octubre de 1994 fue elevado a público por el Consejero Delegado de la entidad YYY, SA el apoderamiento del demandante D. Pedro Francisco, para ejercer las facultades de representación y actos de disposición que se indica en la copia del poder que obra en el expediente.*
- 3) Los citados socio auditor y sociedad realizaron el trabajo de auditoría de las cuentas anuales de YYY SA, correspondientes al ejercicio 1998, estando vigente el poder a que se ha hecho referencia en el apartado anterior.*

SEGUNDO. *La parte actora alega en su demanda: a) indefensión y nulidad de pleno derecho, porque la denuncia que inició el expediente nunca fue notificada, b) extralimitación del tipo de la infracción penal y violación del principio de legalidad del artículo 25.1 CE, c) ausencia del elemento subjetivo del injusto, d) no ha habido incumplimiento de las normas técnicas de auditoría en la realización del trabajo, y e) falta de prueba de cargo y presunción de inocencia.*

El Abogado del Estado contesta que la actuación como auditor exigía haber comprobado quienes eran las personas que tenían capacidad para contratar a la empresa auditada y se opone a que sea la propia negligencia del demandante la que determine su falta de culpabilidad.

TERCERO. *No existe la indefensión alegada por el demandante por desconocimiento de la denuncia que dio lugar al inicio del expediente. En el acto de incoación del expediente, de 1 de septiembre de 2000, se le informó de la acusación que se le formula, en síntesis, haber realizado la auditoría de una empresa de la que tenía amplios poderes de representación y administración. Y también, desde dicho momento inicial, tuvo el recurrente acceso al expediente, pudiendo conocer todo lo actuado, incluyendo la denuncia contra el presentada. De igual manera, en el presente recurso, el demandante ha tenido acceso al expediente administrativo, en el que igualmente obra tal denuncia.*

La Sala no comparte y rechaza los argumentos del recurrente relativos al significado de las incompatibilidades establecidas en el artículo 8 de la ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC).

El artículo 8 LAC indica que en todo caso es incompatible en el ejercicio de sus funciones el auditor de cuentas que ostente cargos directivos o de administradores en una empresa, en relación con las cuentas de dicha empresa. La parte demandante, a partir de una interpretación gramatical del verbo «ostentar», llega a una conclusión contraria a lo que el artículo 8 LAC claramente trata de impedir, que es sen-

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

cillamente que los directivos y administradores de las empresas auditen las propias cuentas de estas.

Esta probado en el presente caso que el demandante tenía amplios poderes de representación y de administración de la empresa auditada (los poderes comprendían el otorgamiento de escrituras, comprar, vender, arrendar, gravar, hipotecar, realizar actos dispositivos, abrir cuentas corrientes, disponer de saldos, etc.). Y dicho poder de representación y disposición no era algo oculto y desconocido, sino que estaba además inscrito en el Registro Mercantil.

En suma, concurre en el recurrente la incompatibilidad del artículo 8 LAC, pues tenía amplios poderes de representación y administración de la empresa cuyas cuentas auditó, y tales poderes –además– constaban en el Registro Mercantil.

CUARTO. *Respecto de la alegación de ausencia del elemento subjetivo del injusto, la Sala comparte la opinión del Abogado del Estado de que no puede aceptarse que la negligencia del recurrente sea tratada como una causa de exención de responsabilidad.*

En efecto, mantiene el recurrente que desconocía la existencia de los poderes que tenía conferidos por la empresa cuyas cuentas auditó. Para la Sala, tal desconocimiento lo que pone de manifiesto es la falta de atención y de diligencia, esto es, el descuido con el que el recurrente desarrolló su labor de auditor, no porque haya –o deje de haber– Normas Técnicas de Auditoría que obliguen a los auditores a acudir el Registro Mercantil, sino porque el demandante ni siquiera se tomó la molestia, para efectuar su trabajo de auditoría, de conocer quienes eran las personas que tenían facultades para obligar a la sociedad, bien acudiendo al Registro Mercantil, o bien por cualquier otro medio que le hubiera permitido conocer tal circunstancia.

En suma, como afirma la Resolución sancionadora, el desconocimiento por el auditor de quienes podían obligar a la sociedad, y más particularmente de sus propios poderes en relación con la sociedad que auditaba, lo sitúan en una posición de responsabilidad por culpa o negligencia.

No se acepta entonces que no haya existido incumplimiento de las Normas de Auditoría, pues una actuación con la diligencia profesional exigible habría conducido al auditor al conocimiento de quienes eran las personas con capacidad para obligar a la sociedad, y que el mismo se encontraba entre dichas personas.

También se rechaza la alegación de la falta de prueba de cargo, porque en el expediente sancionador se ha reunido el material probatorio suficiente para sustentar los hechos de la sanción, que consistieron en la realización de la auditoría de cuentas de la sociedad de la que el auditor es apoderado».

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 18 DE JULIO DE 2012

NOTA: La Sentencia se refiere al antiguo artículo 8.1 de la LAC. Afecta, en la actualidad, al artículo 12.1 (principio general de independencia) del TRLAC, así como a otras normas que lo desarrollan.

Establece la incompatibilidad, de acuerdo con el principio general contenido en el citado artículo. Esta sentencia confirma la recurrida de fecha 20 DE JULIO DE 2011 DICTADA POR EL JUZGADO CENTRAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE MADRID, que se reproduce parcialmente a continuación de la sentencia de referencia.

«CUARTO. *Sentado lo anterior y por lo que se refiere al fondo del recurso de apelación que enjuiciamos, no cabe otro pronunciamiento que su desestimación.*

En efecto, los recurrentes imputan a la sentencia de instancia el haber acogido el criterio sostenido por la Administración en la resolución recurrida, relativo a sus vinculaciones con las sociedades auditadas, y pretenden desvirtuar dicha vinculación con nuevos documentos no admisibles en apelación, como hemos expresado anteriormente.

Pues bien, el criterio sostenido por la sentencia de instancia, coincidente con el expresado por la Administración en la resolución recurrida, es también compartido por esta Sala, no pudiendo considerarse independiente la actividad de auditoría, cuando uno de los socios de la sociedad auditadora ocupa el puesto de Secretario no Consejero del Consejo de Administración en la sociedad auditada y percibe además una retribución estable y permanente por el asesoramiento jurídico y fiscal de la referida sociedad, como sucede en el supuesto enjuiciado, circunstancias que pueden comprometer, sin ninguna duda, la imparcialidad de la auditora frente a la auditada, infringiendo con ello la obligación de independencia de auditores y sociedades de auditoría, exigida por el artículo 8.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (actualmente artículo 12.1 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas).

Debemos tener en cuenta, como pone de manifiesto la exposición de motivos de la Ley 19/1988, la especial relevancia de los cometidos de auditoría de cuentas para dotar de la máxima transparencia a la información económico-contable de la empresa, cualquiera que sea el ámbito en que realice su actividad, como elemento consustancial al sistema de economía de mercado, recogido en el 38 de la Constitución, presupuesto que justifica una actuación de la Administración especialmente rigurosa en sus funciones de supervisión de la independencia de auditores y auditados.

En lo demás, nos remitimos a las consideraciones recogidas en la resolución administrativa y en la sentencia de instancia, que damos aquí por reproducidas en evitación de inútiles reiteraciones».

DE LA SENTENCIA DE 20 DE JULIO DE 2011 DICTADA POR EL JUZGADO CENTRAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE MADRID (APELADA)

«SEGUNDO. La parte recurrente considera que tanto la sociedad auditada como el socio auditor, así como Don AAA, socio no administrador, no ostentaban cargos directivos, de administración, de empleo o supervisión interna en las entidades auditadas, o en entidades vinculadas directa o indirectamente con aquellas, así como que no ostentaban cargo de administración alguno en ninguna de las sociedades auditadas ni poseían ni poseen derecho de voto alguno en las mismas, por no existir ninguna sociedad vinculada a las mencionadas sociedades auditadas, refutando así los argumentos del instructor de los dos expedientes sancionadores seguidos. Destaca como antecedentes fácticos, que con fecha de 28 de Julio de 2005 Doña BBB, titular junto con sus hijos de la tercera parte de las acciones de la sociedad XXX, S.A., y vocal consejera de su consejo de administración, presenta denuncia ante el ICAC por la presunta falta de independencia de don AAA por ser secretario no consejero de la sociedad y por presunta llevanza de la contabilidad de la empresa respecto a la sociedad auditora y la sociedad auditada en la auditoría del ejercicio 2003 de aquella, notificándose a la ahora recurrente el 16 de Mayo de 2007 por el citado IAC, y al socio firmante, el acuerdo de incoación de sendos expedientes sancionadores, así como el 11 de Marzo de 2008, sendas propuestas de resolución, argumentando que las actuaciones encuadradas en el tipo de la infracción habrían sido, unas por presunta falta de independencia por ostentación de cargos de administración en a auditada; otras, por presunta falta de independencia por llevanza material o preparación de documentos contables de dicha auditada. Posteriormente, basándose dicho Instituto en los testimonios aportados por XXX, S.A., y YYY, S.A., se elimina la imputación de falta de independencia por llevanza material, manteniéndose la otra por ostentación de cargos de administración en la auditada.

Es así, que fue el 14 de Junio de 2000 cuando la junta general ordinaria de XXX, S.A., aprueba por unanimidad el nombramiento de la auditora ahora recurrente para auditar la cuentas del ejercicio 2000, votando la Sra. BBB y sus hijos a favor, figurando Don AAA como secretario no consejero de dicha junta; votaciones y nombramientos que se reproducen para los ejercicios, 2001, 2002 y 2003. Por tanto, a juicio de la parte demandante, la cuestión queda reconducida a si la función de secretario del consejo de administración, en el caso de que recaiga en una persona física, que no sea consejero del consejo, supone o no un cargo de administración, siendo así que ningún artículo de la Ley de Sociedades Anónimas reconoce a un secretario no consejero como sujeto de un cargo de administración, y por ello, un secretario no consejero no es un cargo de la administración, es decir no tiene poder de voto o decisorio alguno; sus facultades son, conforme el Reglamento del Registro Mercantil, meramente certificantes, facultad que a la vez, no es propia del cargo de administrador. Por ello no es aplicación como pretende la Administración, la Sentencia por ella citada del TS Sala Primera de 18 de Septiembre, 869/2003, pues en este caso el Sr. AAA no es letrado asesor de la empresa auditada sino licenciado en Ciencias Económicas, sin que en la empresa auditada, sin vinculación alguna directa y remunerada con aquella sociedad, como así su ocurría en

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

el supuesto de hecho estudiado en la citada Sentencia, sin que en el presente caso la relación entre la auditada y las relaciones de aquel como secretario no consejero, fueran ni constantes, ni directas ni remuneradas, figurando sólo aquel en las juntas anuales de las citadas empresas, inexistiendo facturas por tal labor como secretario, porque con el mismo no se puede ofrecer asesoramiento jurídico por no ser Letrado. Y así lo ratifica el escrito del presidente del consejo de administración de la sociedad, Salvador Subirana, S.A., dirigido al ICAC, explicando que el trabajo de aquel consistía en el asesoramiento a la empresa desde el punto de vista mercantil y fiscal, pero nunca tuvo ningún cargo directivo, ni de dirección ni de administración de la sociedad ni cobraba sueldo alguno como empleado de la empresa, limitándose a rellenar el libro de actas y el cálculo para la declaración del impuesto de sociedades. En igual sentido el escrito firmado por la Administradora de la sociedad, XXX, S.A., remitido al ICAC, en el que se explica, que no se tiene conocimiento de que aquel, durante el período en el que fue secretario no consejero, tomara nunca decisiones de administración y dirección de su sociedad, pues su función se limitaba a transcribir y certificar los acuerdos de las juntas y de los consejos de administración, y que su dad, financiero que por tener cercano se despacho a la sede social les era fácil visitar y obtener su asesoramiento en multitud de materias, siendo que la decisión de nombrarle secretario de la sociedad fue adoptada en su día por la junta de accionistas y el consejo en pleno por unanimidad de ambas, y el motivo no fue otro que el de evitarse el trabajo de acudir ante notario para elevar a públicos los acuerdos tomados y confiar a un profesional su redacción, para que fueran válidos legalmente y pudieran inscribirse sin problema en el Registro Mercantil de Barcelona, siendo que las decisiones de administración y dirección nunca fueron tomadas por él sino por los componentes de la comisión ejecutiva.

En definitiva, considera la demandante que no es causa de incompatibilidad alguna establecida en la citada Ley o su Reglamento la función certificante. Y siendo que por último la resolución hace referencia a una contestación a una consulta formulada la ICAC en la que se expresa que cuando el cargo de secretario del consejo de administración no implique, como es el caso objeto de la consulta, a ser consejero de la entidad, y por tanto no resulten directamente de aplicación las incompatibilidades específicas previstas en el artículo 8.2 a) de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, existe una vinculación constante directa pública y remunerada entre la persona que ostenta el cargo y la sociedad a través de su máximo órgano de administración que puede limitar a imparcialidad de aquella y en cualquier caso menoscaba su imagen de independencia expresa, que no existe tal directa vinculación, pública y remunerada, siendo que tal consulta no crea jurisprudencia ni es legislación, de todo lo que se infiera que no ha existido la pretendida causa de falta de independencia por ostentación de cargos de administración por parte del citado Sr. AAA.

TERCERO. *En efecto, dispone el artículo 8 de la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas, (LAC):*

«Artículo 8.

1. Los auditores de cuentas deberán ser y parecer independientes, en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

cuando su objetividad en relación con la verificación de los documentos contables correspondientes pudiera verse comprometida.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

En cualquier caso, se considerará que el auditor no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad que prevean otras leyes, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) La ostentación por el auditor de cuentas de cargos directivos, de administración, de empleo o de supervisión interna en la entidad auditada o en una entidad vinculada directa o indirectamente con aquélla, en la forma y condiciones que se desarrollen reglamentariamente.*
- b) En todo caso quedará comprendido en el párrafo anterior, la ostentación de aquellos cargos en una entidad que posea directa o indirectamente más del 20% de los derechos de voto de la entidad auditada, o en las que la entidad auditada posea directa o indirectamente más del 20% de los derechos de voto....) b. Durante los tres años siguientes al cese en sus funciones, los auditores de cuentas no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la empresa o entidad auditada, ni ocupar puesto de trabajo en la misma, ni tampoco podrán tener interés financiero directo en la entidad auditada, o indirecto si es significativo para cualquiera de las partes.»*

CUARTO. *La citada resolución estima que ha quedado acreditada la citada vulneración del necesario principio de independencia del auditor en el marco de sus labores, existiendo una relación o vinculación constante, directa, pública y remunerada entre el secretario de la sociedad y la misma. La Norma Técnica de Auditoría 1.3.6 establece con claridad, como ya recordó la Administración que «se considerará que existe falta de independencia cuando el auditor sea el ejecutor material de la contabilidad o asuma funciones ejecutivas en la entidad auditada. El resto de los servicios que el auditor pueda prestar a su cliente, como consultoría y asesoramiento fiscal, no provocan, en principio, incompatibilidad en este sentido...». Se podría así definir la independencia como la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor, añadiendo el artículo 36.3 RAC que, en todo caso, se considerará que no existe independencia cuando el auditor de cuentas haya realizado trabajos durante los tres ejercicios anteriores a aquél a que se refiere la auditoría, «...relativos a la ejecución material de la contabilidad de la empresa o entidad auditada...»*

Por ello, en el caso observado, resulta que el Sr. AAA ejercía el cargo de Secretario del Consejo de Administración de la sociedad anónima, XXX, participando por ello en tal calidad en las juntas generales ordinarias de la misma desde el año 2000 y aunque ello no implicara la toma de decisiones de administración o dirección, mantenía con la sociedad una fuerte vinculación como asesor y hombre de confianza, como así reconoce la propia auditada, y por ello, como expresa la sentencia del TS a que se refiere la Ad-

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

ministración en su resolución, «La incompatibilidad es directa por la prevención de los artículos 8.2 de la Ley y 37.1 del Reglamento por haber desempeñado el cargo de Secretario del Consejo de Administración de la sociedad auditada, ... y existir una serie de relaciones con la propia sociedad y consejeros de la misma; ello determina una vinculación constante directa y remunerada con dicha sociedad que puede limitar la imparcialidad del auditor, y que atenta contra el principio general de independencia previsto en el artículo 8.1 de la Ley y 36 del Reglamento; y esta situación de incompatibilidad en que incurre el auditor de cuentas se extiende a la sociedad de auditoría de la cual es socio, según establecen los artículos 8.5 b de la Ley y 38.3 b y 41 del Reglamento...».

La parte demandante no ha desvirtuado la existencia de la citada vinculación como secretario no consejero y asesor jurídico y fiscal, no se ha practicado prueba alguna en el presente procedimiento ni en vía administrativa, antes bien, las propias manifestaciones de la auditada no dejan lugar a dudas de que existía la vinculación desde el año 1999 y una facturación por aquel durante ejercicios sucesivos de una cuota fija mensual por servicios de asesoramiento contable, mercantil y fiscal. Por todo ello, debe reputarse cometida plenamente la infracción, sin que las alegaciones vertidas en esta Sede tengan virtualidad alguna, en concreto, que como secretario no consejero, el Sr. AAA no ostentaba cargo de administración alguno, pues de todo lo actuado aparece que si existía vinculación con la auditada a pesar de no ser tal cargo de consejero, participando en la formulación de las cuentas anuales y su posterior aprobación por la junta general a través de su presencia en tales actos con condición luego certificatoria ante el Registro Mercantil, ello una vez auditadas por la auditoría es la que es socio».

DE LA SENTENCIA DEL JUZGADO CENTRAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 8, DE 21 DE SEPTIEMBRE DE 2012

NOTA: La Sentencia se refiere al derogado artículo 8 de la LAC.

Afecta, en la actualidad, al artículo 13.a) del TRLAC, así como a las normas que se dicten en su desarrollo.

Establece la incompatibilidad, de acuerdo con el artículo 13.a) del TRLAC (condición de cargo directivo o de administración, el desempeño de puestos de empleo o de supervisión interna de la entidad auditada, o el otorgamiento a su favor de apoderamientos con mandato general por la entidad auditada), de la condición de auditor, con la de miembro del Consejo de Administración de la auditada, sin necesidad de que asuma funciones ejecutivas, como administrador único, administrador solidario o consejero delegado. Incorpora una remisión a la STS (Sala de lo Civil), de 18 de septiembre de 2003.

«PRIMERO. ...

...

(...)

Tras la preceptiva tramitación, dichos procedimientos sancionadores concluyeron mediante la resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de fecha

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

16-2-2012 (documento nº 29 del expediente administrativo), por la que se acuerda lo siguiente:

«I.-Expediente NTAU X/20XX

PRIMERO. Declarar a la sociedad de auditoría «AAA.» y a la auditora de cuentas, socia de la misma, D. S., en calidad de firmante de los Informes de Auditoría de las Cuentas Anuales de «YYY, S.L.», correspondientes a los ejercicios de 2006 y 2007, responsables de la comisión de una infracción muy grave, de las tipificadas en el artículo 16, apartado 2, letra b), de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en su redacción vigente tras la reforma operada por la Ley 12/2010, de 30 de junio, que establece que tendrá esa consideración: 'El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8 1, 8.3 y 8 ter de la presente Ley, en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable».

Por haber incurrido en un supuesto de falta de independencia de los previstos en el artículo 8, apartados 1 y 3, letra a), de dicha Ley.

SEGUNDO. Imponerles las siguientes sanciones:

1. A la sociedad de auditoría, de acuerdo con el artículo 17, apartado 4, letra b) de la Ley 19/1988, en su redacción vigente tras la reforma operada por la Ley 12/2010, una sanción de multa por importe del 3,6 por 100 de los honorarios facturados en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción.

El importe efectivo de la multa que se impone es de 24.000 euros, por resultar el importe de la multa porcentual que procedería aplicar inferior a dicha cantidad.

2. A la socia firmante de los Informes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17, apartado 6, letra b), de la Ley 19/1988, en su redacción vigente, tras la reforma operada por la Ley 12/2010, una sanción de suspensión de la autorización y baja temporal por el plazo de dos años y un día en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

3. A tenor de lo establecido en el apartado 13 del artículo 17 de la Ley 19/1988, en su redacción vigente tras la reforma operada por la Ley 12/2010, la imposición de dichas sanciones llevará aparejada, tanto para la sociedad de auditoría, como para la auditora de cuentas correspondiente, la siguiente sanción accesoria establecida en dicho precepto: «Cuando la imposición de una sanción por infracción muy grave o grave sea consecuencia de un trabajo de auditoría de cuentas a una determinada entidad, dicha sanción llevará aparejada la prohibición al auditor de cuentas o sociedad de auditoría 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».

II.-Expediente NTAU Y / 20XX

PRIMERO. Declarar a la sociedad de auditoría «AAA» y a la auditora de cuentas, socia de la misma, D. S., en calidad de firmante de los Informes de Auditoría de las Cuentas Anuales de «ZZZ, S.A.», correspondientes a los ejercicios de 2006, 2007 y 2008, responsables de la comisión de una infracción muy grave, de las tipificadas en el artículo 16, apartado 2, letra b), de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en su redacción vigente tras la reforma operada por la Ley 12/2010, de 30 de junio, que establece que tendrá esa consideración: «El Incumplimiento de lo dispuesto

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

en los artículos 8.1, 8.3 y 8 ter de la presente Ley, en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable».

Por haber incurrido en un supuesto de falta de independencia de los previstos en el artículo 8, apartados 1 y 3, letra a), de dicha Ley.

SEGUNDO. *Imponerles las siguientes sanciones:*

1. *A la sociedad de auditoría, de acuerdo con el artículo 17, apartado 4, letra b) de la Ley 19/1988, en su redacción vigente tras la reforma operada por la Ley 12/2010, una sanción de multa por importe del 3,6 por 100 de los honorarios facturados en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción. El importe efectivo de la multa que se impone es de 24.000 euros, por resultar el importe de la multa porcentual que procedería aplicar inferior a dicha cantidad.*

2. *A la socia firmante de los Informes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17, apartado 5, letra b), de la Ley 19/1988, en su redacción vigente, tras la reforma operada por la Ley 12/2010, una sanción de suspensión de la autorización y baja temporal por el plazo de dos años y un día en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

3. *A tenor de lo establecido en el apartado 13 del artículo 17 de la Ley 19/1988, en su redacción vigente tras la reforma operada por la Ley 12/2010, la imposición de dichas sanciones llevará aparejada, tanto para la sociedad de auditoría, como para la auditora de cuentas corresponsable, la siguiente sanción accesoria establecida en dicho precepto: «Cuando la imposición de una sanción por infracción muy grave o grave sea consecuencia de un trabajo de auditoría de cuentas a una determinada entidad, dicha sanción llevará aparejada la prohibición al auditor de cuentas o sociedad de auditoría 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».*

III.-Expediente NTAU Z/20XX

PRIMERO. *Declarar a la sociedad de auditoría «AAA» y a los auditores de cuentas, socios de la misma, D. C. y D. S., en calidad de firmantes de los Informes de Auditoría de las Cuentas Anuales de «WWW», correspondientes, respectivamente, al ejercicio 2006 y a los ejercicios 2007 y 2008, responsables de la comisión de una infracción muy grave, de las tipificadas en el artículo 16, apartado 2, letra b), de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en su redacción vigente tras la reforma operada por la Ley 12/2010, de 30 de junio, que establece que tendrá esa consideración: «El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8.1, 8.3 y 8 ter de la presente Ley, en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable».*

Por haber incurrido en un supuesto de falta de independencia de los previstos en el artículo 8, apartados 1 y 3, letra a), de dicha Ley.

SEGUNDO. *Imponerles las siguientes sanciones.*

1. *A la sociedad de auditoría, de acuerdo con el artículo 17, apartado 4, letra b) de la Ley 19/1988, en su redacción vigente tras la reforma operada por la Ley 12/2010, una sanción de multa por importe del 3,6 por 100 de los honorarios facturados en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción.*

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

El importe efectivo de la multa que se impone es de 24.000 euros, por resultar el importe de la multa porcentual que procedería aplicar inferior a dicha cantidad.

2. Al socio D. C., firmante del Informe del ejercicio 2006, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17, apartado 5, letra c), de la Ley 19/1988, en su redacción vigente, tras la reforma operada por la Ley 12/2010, una sanción de multa por importe de 12.001 euros.

2. A la socia D. S., firmante de los Informes de los ejercicios 2007 y 2008, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17, apartado 5, letra c), de la Ley 19/1988, en su redacción vigente, tras la reforma operada por la Ley 12/2010, una sanción de multa por importe de 14.000 euros.

3. A tenor de lo establecido en el apartado 13 del artículo 17 de la Ley 19/1988, en su redacción vigente tras la reforma operada por la Ley 12/2010, la imposición de dichas sanciones llevará aparejada, tanto para la sociedad de auditoría, como para los dos auditores de cuentas corresponsables, la siguiente sanción accesoria establecida en dicho precepto: «Cuando la imposición de una sanción por infracción muy grave o grave sea consecuencia de un trabajo de auditoría de cuentas a una determinada entidad, dicha sanción llevará aparejada la prohibición al auditor de cuentas o sociedad de auditoría 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».

Interpuesto recurso de alzada contra la anterior resolución sancionadora, el mismo fue desestimado por resolución del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 11-7-2011 (documento nº 38 del expediente administrativo), que es objeto de impugnación mediante el presente recurso contencioso-administrativo.

En la demanda se articulan como motivos de impugnación los siguientes: incorrecta calificación de las infracciones imputadas; y falta de proporcionalidad en la imposición de las sanciones.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando que resultan acreditadas las infracciones imputadas a la entidad recurrente, considerando que no se ha vulnerado el principio de proporcionalidad, al haberse impuesto las sanciones en su grado mínimo.

El recurso no puede ser estimado. Se alega en primer lugar por la recurrente la incorrecta calificación de las infracciones imputadas, al considerar que el hecho de ser una persona parte de los órganos de administración de una sociedad auditada no introduce incompatibilidad alguna en la sociedad de auditoría de la que es socio, motivo de impugnación que debemos rechazar. Así, la referida incompatibilidad no se reduce a aquéllos supuestos en que se trate de un administrador único, solidario o que sea consejero delegado, pues el formar parte los órganos de administración también supone tal incompatibilidad. En el presente caso, en dos de las sociedades auditadas uno de los socios de la entidad recurrente desempeñaba el puesto de Secretario de los Consejos de Administración, y en otra de las sociedades incluso también se había desempeñado el cargo de Consejero. Hay que considerar que el cargo de Secretario del Consejo de Administración, es un «cargo de administración», a los efectos de lo dispuesto en el artículo 8.3.a) de la entonces vigente Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas.

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

A este respecto, en la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, de fecha 18-9-2003, se hace un pronunciamiento sobre la incompatibilidad en un supuesto muy similar al presente, recogiéndose en su fundamento de derecho segundo lo siguiente:

«Las circunstancias descritas producen una situación de incompatibilidad del auditor para realizar la auditoría en las cuentas de dicha sociedad en el ejercicio 1990 y en los tres ejercicios posteriores, y por extensión también será incompatible, en los mismos términos, la sociedad de auditoría de la cual es socio. La incompatibilidad es directa por la prevención de los artículos 8.2 de la Ley y 37.1 del Reglamento por haber desempeñado el cargo de Secretario del Consejo de Administración de la sociedad auditada, ser Letrado de la sociedad y existir una serie de relaciones con la propia sociedad y consejeros de la misma; ello determina una vinculación constante directa y remunerada con dicha sociedad que puede limitar la imparcialidad del auditor, y que atenta contra el principio general de independencia previsto en el artículo 8.1 de la Ley y 36 del Reglamento; y esta situación de incompatibilidad en que incurre el auditor de cuentas se extiende a la sociedad de auditoría de la cual es socio, según establecen los artículos 8.5 b de la Ley y 38.3 b y 41 del Reglamento».

Lo anterior no queda desvirtuado por la alegación de la entidad recurrente de no haberse acreditado en el procedimiento sancionador los incumplimientos imputados, pues no es necesario acreditar incorrección alguna en las actuaciones de auditoría, siendo suficiente apreciar la referida incompatibilidad, que en el presente caso ha quedado constatada.

Lo anterior no queda desvirtuado por la alegación de la entidad recurrente de no haberse acreditado en el procedimiento sancionador los incumplimientos imputados, pues no es necesario acreditar incorrección alguna en las actuaciones de auditoría, siendo suficiente apreciar la referida incompatibilidad, que en el presente caso ha quedado constatada.

Para la calificación como muy graves de las infracciones imputadas, se ha tenido en cuenta el criterio de la «negligencia profesional», equiparándola al «dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable», según se recogía en el artículo 16.2.b) de la citada Ley 19/1988, y puesto en relación con el incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8.1, 8.2 y 8 ter de la misma Ley, y ello teniendo en cuenta las exigencias de formación y cualificación de los auditores de cuentas, establecidas legalmente. A este respecto también se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 15-11-2004 (recurso de casación 6106/2001), en cuyo fundamento de derecho tercero, apartado D, se recoge lo siguiente:

«C) Derecho a la presunción de inocencia y del principio de culpabilidad: art. 24 C.

Reiterada jurisprudencia del TC, de la que puede ser simplemente una muestra la STC 102/, subraya que la presunción de inocencia solo puede desvirtuarse tras la práctica de prueba suficiente, practicada con las debidas garantías. En el presente caso, de acuerdo con la STS de 12-1-2000 F. 4, y las consideraciones expuestas en la resolución impugnada, debe concluirse que se ha practicado prueba suficiente, pues figuran incorporados al expediente los «papeles de trabajo», que de acuerdo con el art. 14 de la Ley 19/1988 son la prueba del trabajo realizado por los auditores, y de su contraste

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

con la normativa aplicable puede deducirse, no sólo la infracción del tipo sancionador, sino también la existencia de culpabilidad, al menos a título de negligencia en su autor. La STC 154/1994, F. 3, analiza en el ámbito del derecho administrativo sancionador, un supuesto que si bien parte de una base fáctica distinta del sometido a enjuiciamiento, contiene una doctrina plenamente aplicable al caso. Tras dejar sentado que los desplazamientos legales de responsabilidad deben fundamentarse en la concurrencia de una circunstancia de carácter subjetivo para ser constitucionalmente aceptables, mantiene que de la simple titularidad de un bien o derecho, pueden derivarse responsabilidades, si no se actúa diligentemente en sus facultades de control. Es indudable que la cualificación profesional para ejercer la profesión de auditor, unido al encargo concreto para realizar el trabajo de auditoría, se traduce en una serie de potestades y deberes para los nombrados, justamente para ser utilizadas en orden a prevenir situaciones como la enjuiciada; el descuido en el ejercicio de esas facultades, implica un grado de negligencia o culpa suficiente para entender satisfecha, desde la óptica constitucional, la exigencia de responsabilidad...».

DE LA SENTENCIA DEL JUZGADO CENTRAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 1, DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 2012

NOTA: La Sentencia se refiere al antiguo artículo 8 de la LAC.

Afecta, en la actualidad, al artículo 13.a) del TRLAC, así como a las normas que se dicten en su desarrollo.

Establece la incompatibilidad, de acuerdo con el artículo 13.a) del TRLAC (condición de cargo directivo o de administración, el desempeño de puestos de empleo o de supervisión interna de la entidad auditada, o el otorgamiento a su favor de apoderamientos con mandato general por la entidad auditada), de la condición de auditor, con la de miembro del Consejo de Administración de la auditada.

«TERCERO. *La sanción impuesta devino como consecuencia de expediente sancionador en que se constató que la parte recurrente, Administrador único y socio de la sociedad de auditoría «XXX», firmó uno de los informes de auditoría, incluido en el expediente NTAU 4/2010, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17, apartado 5, letra c), de la LAC, en su redacción vigente, tras la reforma operada por la Ley 12/2010, llevando aparejada dicha sanción, a tenor de lo establecido en el apartado 13 del artículo 17 de la LAC, en su redacción vigente tras la reforma operada por la Ley 12/2010, la prohibición, para la sociedad de auditoría y los socios firmantes de los informes, la prohibición 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 sancionadora y, en consecuencia, la que viene a confirmar ésta, justifican la sanción impuesta como consecuencia de incompatibilidad de la sociedad de auditoría «XXX» respecto de la auditada «YYY», por ser uno de los SOCIOS de la

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

firma de auditoría (no auditor), D. AYZ, Consejero, con el cargo de Secretario, de la auditada, en relación con los trabajos de auditoría de sus Cuentas Anuales de los ejercicios finalizados a 31 de diciembre de 2006, 2007 y 2008, por remisión a lo establecido en el artículo 8, apartados 1 y, específicamente, 2, letra a), de la LAC y de acuerdo con las extensiones de responsabilidad a la sociedad de auditoría establecidas en dicho artículo 8 y en el 10 de la LAC, indicadas en la Resolución recurrida, siendo corresponsable de la infracción, junto a la sociedad de auditoría, el socio D. DEF, firmante del Informe de Auditoría del ejercicio 2006.

La parte recurrente viene a reiterar en vía jurisdiccional los mismos argumentos que esgrimió en vía administrativa, a lo que ya se le dio respuesta por parte de la Administración demandada.

Se alega que el recurrente no ha ostentado ningún cargo directivo ni ha intervenido en la gestión y administración de la entidad a que se refiere el expediente sancionador ni tampoco le han sido conferidos poderes generales, por lo que ha actuado con total independencia en la prestación de sus servicios profesionales.

Pues bien a ello y a todas las demás alegaciones ya se le dio respuesta en el expediente administrativo sancionador, cuyas consideraciones hace suyas, en su integridad, el Juzgador pues, como recoge la resolución recurrida, no cabe admitir la alegación planteada por el recurrente consistente en considerar que un miembro del Consejo de Administración de una sociedad mercantil, con el cargo de Secretario de dicho órgano no introduce incompatibilidad alguna, respecto de la sociedad auditada, en la sociedad de auditoría de la que es socio, reduciéndose la incompatibilidad a aquellos supuestos en que se trate de un administrador único, solidario o que sea consejero delegado, puesto que las personas que pertenecen a un órgano de administración que actúa de forma colegiada y que constituye el órgano de representación de una sociedad mercantil, por el mero hecho de ser simples administradores participan en las decisiones de la empresa, firman sus cuentas anuales y están sujetos a un régimen de prohibiciones y a una exigencia especial de responsabilidad, de acuerdo con la normativa mercantil aplicable, circunstancias todas ellas, que hacen que a un simple observador imparcial le resulte inaceptable la realización de una auditoría de las cuentas anuales de la empresa que representan. Por ello, el artículo 8 de la LAC establece inequívocamente, en su apartado 2, una presunción absoluta de falta de independencia respecto de los que ejerzan cualquier cargo de administración de la entidad auditada.»

DE LA SENTENCIA DEL JUZGADO CENTRAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 1, DE 14 DE DICIEMBRE DE 2012

NOTA: La Sentencia se refiere al antiguo artículo 8 de la LAC.

Afecta, en la actualidad, al artículo 13.a) del TRLAC, así como a las normas que se dicten en su desarrollo.

Establece la incompatibilidad, de acuerdo con el artículo 13.a) del TRLAC (condición de cargo directivo o de administración, el desempeño de puestos de empleo o de supervisión interna de la entidad auditada, o el otorgamiento a su favor de apoderamientos con mandato general por la entidad auditada), de la condición de auditor, con la de miembro del Consejo de Administración de una entidad vinculada a la auditada. Confirma el criterio de la Resolución recurrida de que la condición de vinculada no resulta afectada por el hecho de que no se cumplieran los requisitos para obligar a consolidar las entidades vinculadas. Analiza igualmente el elemento de «dolo o negligencia especialmente grave».

«TERCERO. *La sanción impuesta devino como consecuencia de expediente sancionador incoado en virtud de haberse detectado que el recurrente ostentaba el cargo de administrador en la sociedad «YYY, S.A.», vinculada a la auditada, simultáneamente a la emisión del Informe de Auditoría al que se refiere el expediente (Cuentas Anuales de «XXX», del ejercicio de 2006), describiéndose las vinculaciones entre las sociedades indicadas y otras, que determinarían la existencia de un grupo «ZZZ», no obligado a consolidar, por no reunir estrictamente los requisitos para ello, pero con vinculaciones derivadas de la existencia de socios o administradores comunes y participaciones recíprocas que determinan la gestión común y el tratamiento de las operaciones comerciales entre las distintas sociedades como operaciones del grupo, según declaran sus propios administradores al formular las respectivas Memorias integrantes de sus Cuentas Anuales. Asimismo, en el Acuerdo de Inicio se planteaba la concurrencia de un interés financiero indirecto en la sociedad «ZZZ, S.A.», también vinculada a la auditada, a través de su sociedad «WWW, S.L.» (constituida en 1990, de la que el auditor es administrador único), por remisión al artículo 8.3.b) de la LAC, pero, dado que, tras el cambio normativo producido (por la indicada Ley 12/2010), el artículo 8.3.b) de la LAC establece ahora el requisito de que la participación en la entidad auditada (o en una vinculada a ella, por aplicación del sistema de extensiones) sea siempre significativa, incluso en el caso de las participaciones directas, para determinar la presunción absoluta de falta de independencia, se ha considerado que, dada la escasa significación de la participación, no cabe aplicar la específica presunción absoluta de falta de independencia establecida en dicho precepto para la calificación de la infracción (teniendo en cuenta que, en todo caso, la nueva norma es globalmente más favorable para el interesado), si bien, la existencia de la participación financiera en la vinculada refuerza la estimación de la falta de independencia del auditor, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del citado artículo 8 de la LAC, tanto en su antigua, como en su nueva redacción.*

Según recoge la resolución objeto de impugnación, se le ha sancionado por las siguientes razones:

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

A) *Por ostentar cargo de administrador en la sociedad «YYY, S.A.», vinculada a la auditada, simultáneamente a la emisión del Informe de Auditoría al que se refiere el expediente (Cuentas Anuales de «XXX», del ejercicio de 2006), por remisión al artículo 8.3.a) de la LAC.–*

B) *También se planteaba en el Acuerdo de Incoación, la concurrencia de un interés financiero indirecto en la sociedad «ZZZ, S.A.», también vinculada a la auditada, a través de su sociedad «WWW, S.L.» (constituida en 1990, de la que el auditor es administrador único), por remisión al artículo 8.3.b) de la LAC, pero, dado que, tras el cambio normativo producido (por la indicada Ley 12/2010), el artículo 8.3.b) de la LAC establece ahora el requisito de que la participación en la entidad auditada (o en una vinculada a ella, por aplicación del sistema de extensiones) sea siempre significativa, incluso en el caso de las participaciones directas, para determinar la presunción absoluta de falta de independencia, se ha considerado que, dada la escasa significación de la participación, no cabe aplicar la específica presunción absoluta de falta de independencia establecida en dicho precepto para la calificación de la infracción (teniendo en cuenta que, en todo caso, la nueva norma es globalmente más favorable para el interesado), si bien, la existencia de la participación financiera en la vinculada refuerza la estimación de la falta de independencia del auditor, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del citado artículo 8 de la LAC, tanto en su antigua, como en su nueva redacción.–*

CUARTO. (...)

En relación con la inexistencia alegada de falta de independencia por ausencia de obligación de consolidar las entidades vinculadas, de acuerdo con el artículo 42 del Código de Comercio, ello no es determinante para la calificación de una infracción por incumplimiento del deber de independencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16, en relación con el 8, al que se remite, de la LAC.–

En relación con la pretensión de inexistencia de infracción muy grave, tras la reforma de la LAC operada por la Ley 12/2010, hay que reiterar lo expuesto en la Resolución originariamente recurrida, esto es, que se indicaba que el artículo 16, apartado 2, letra b), de la LAC, en su redacción vigente en el tiempo de la realización de los hechos, establecía el siguiente tipo de infracción muy grave: «El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8.1 y 8.2 de la presente Ley, en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas.»–

En la nueva redacción del artículo 16 de la LAC, dada por la Ley 12/2010, se establecen dos infracciones de distinta gravedad, en función del elemento subjetivo de la acción:

a) *Una infracción muy grave, que sigue tipificada en su apartado 2, letra b): «El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8.1, 8.3 y 8 ter de la presente Ley, en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.»*

b) *Una infracción grave, tipificada en su apartado 3, letra c): «El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8.1, 8.3 y 8 ter de esta Ley en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas, siempre que no hubiese mediado dolo o*

4.2.1. INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DE CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR

negligencia especialmente grave o inexcusable, o el incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8 quater, 8 quinquies u 8 sexies de esta Ley.»-

Dado que el artículo 128 de la LRJPAC recoge, en materia sancionadora administrativa, el principio constitucional de retroactividad de las normas sancionadoras más favorables para los infractores, si no hubiera concurrido «dolo o negligencia especialmente grave o inexcusable» en el supuesto considerado, se tendría que aplicar la norma más favorable, contenida en el nuevo apartado 3, letra c), del artículo 16 de la LAC, que supondría la calificación de la infracción como grave, en lugar de muy grave y obligaría a aplicar al auditor la correspondiente sanción de menor gravedad.-

El «dolo o negligencia especialmente grave o inexcusable», al que se refiere la norma sancionadora, debe asimilarse al concepto doctrinal y jurisprudencial de «negligencia profesional», correspondiente al deber de diligencia intensificado exigible a aquellos que tienen una especial formación para el desempeño de su actividad o profesión, respecto del bien jurídico protegido, que no es otro que la fiabilidad de la información económico financiera objeto de auditoría, que está fundamentada, en gran medida, en la confianza que los usuarios y el mercado en general depositan en dicha actividad, así como que las normas reguladoras de la independencia de los auditores de cuentas constituyen un conjunto claro, contenido en el artículo 8 de la LAC, especialmente en lo que hace referencia a las incompatibilidades establecidas como presunciones absolutas de falta de independencia, entre las que se encuentra la aplicada en la Resolución que se recurre.-

En la resolución sancionadora se ha considerado que, atendiendo al a especial cualificación exigida a los auditores de cuentas y teniendo en cuenta que la falta de independencia sancionada deriva de la existencia de un grupo «ZZZ», entre cuyas sociedades existe una unidad de decisión mediante el control de una serie de personas físicas y jurídicas que actúan conjuntamente, en el que la auditada «XXX» y «YYY, S.A.», de cuyo Consejo de Administración formaba parte el auditor simultáneamente a la emisión del Informe de Auditoría objeto de la sanción, son sociedades vinculadas, a efectos de la aplicación de la extensión del artículo 8, apartado 5, letra a), de la LAC, en su redacción vigente en el tiempo de realización de los hechos imputados y también a efectos de la misma extensión subjetiva recogida ahora en el actual artículo 8 ter., letra a), introducido por la Ley 12/2010, a lo que se añadía en la Resolución que el auditor tenía, también simultáneamente, una participación, indirecta, en el capital de la que se podría denominar «matriz del grupo», la sociedad «ZZZ. S.A.».-

No queda constancia de la toma en consideración de dichas circunstancias por el auditor, siendo indiscutiblemente conocida por él la situación de la que era responsable, tal y como se desprende del expediente y siendo clara la normativa reguladora de la falta de independencia, no cabe dudar de la concurrencia de «dolo o negligencia especialmente grave o inexcusable», por lo que, tanto si se aplica la norma sancionadora vigente en el tiempo de la realización de los hechos, como si se aplica la nueva, la actuación del auditor debe ser considerada constitutiva de una infracción muy grave.- (...)»

4.2.2. Incompatibilidad derivada de un cónyuge del auditor

— Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2003.

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 26 DE MAYO DE 2003

NOTA: La Sentencia se refiere al entonces vigente artículo 8 de la LAC.

Afecta, en la actualidad, al artículo 13.c) del TRLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarlo.

Establece, en el supuesto juzgado, la incompatibilidad específica del artículo 13.c) del TRLAC (cónyuge del auditor, «responsable de finanzas y contabilidad» de la auditada) y de la incompatibilidad general, de acuerdo con el artículo 12.1 del TRLAC, que debe apreciarse además, por no tener carácter exhaustivo los supuestos específicos de incompatibilidad previstos en la norma.

«TERCERO

El recurso de casación formulado por el Procurador de los Tribunales don Ignacio Argos Linares, en representación de don Salvador y otros, se basa en tres motivos; todos ellos formulados al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA, en adelante).

El primero es por vulneración del artículo 8.2.a) y 8.5.b) de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC, en adelante), en relación con el artículo 6.1.a) del Real Decreto 43/1996, de 19 de enero, que aprueba el Reglamento de los Procedimientos de regulación de empleo y de actuación administrativa en materia de traslados colectivos (RPRE, en adelante).

El motivo se fundamenta señalando que las auditorías realizadas a la empresa que había solicitado la autorización para la extinción de las relaciones laborales, XXX, fueron firmadas por don Tomás, cónyuge de doña Ariadna, empleada de dicha empresa, como responsable de finanzas y contabilidad, y persona que desde el 6 de noviembre de 1987 tiene conferido poder notarial que la facultaba para «disponer de fondos de la compañía, abrir, seguir y cancelar, en entidades bancarias, cuentas corrientes, de crédito a la vista, ahorros a cualquier plazo, incluyendo Cajas de Ahorros, Banco de España, Banco Oficial y en general toda clase de entidades financieras o de financiación. Firmar avales o garantías. Todo ello sin limitación de cantidad, librar, endosar y aceptar letras de cambio o cualquier documento mercantil».

En la indicada relación conyugal, la Sentencia de instancia no aprecia la incompatibilidad prevista en el artículo 8.2.c) de la LAC, consistente en el mantenimiento por el auditor de cuentas de vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado «con los empresarios o con los directivos o administradores de las empresas o entida-

des auditadas», porque ninguna de estas tres cualidades [empresario, directivo o administrador] concurría en la esposa del auditor.

La representación de los recurrentes, por el contrario, sostiene, frente a la Sentencia de instancia, que no era aplicable a la situación descrita la causa de incompatibilidad prevista para las situaciones de parentesco por consanguinidad o afinidad entre auditor de cuentas y los empresarios, directivos o administradores de las empresas auditadas, ya que los cónyuges no son parientes entre sí, ni consanguíneos ni afines. Las relaciones de parentesco y la forma de contar los grados dentro del mismo son las definidas en los artículos 915 y siguientes del Código Civil, sin incluir al cónyuge entre los parientes consanguíneos o afines.

Por tanto, según la representación de los recurrentes, la causa de incompatibilidad que debe aplicarse a este supuesto es la prevista en el artículo 8.5.b) LAC que prevé a estos precisos efectos de determinar las situaciones de incompatibilidad que «las menciones a los auditores de cuentas se extenderán, en su caso, a los cónyuges de los mismos». Y así de la misma manera que son incompatibles para el ejercicio de la auditoría de cuentas de una empresa o entidad determinada «quienes ostenten cargos directivos o de administradores, o sean empleados de dichas empresas o entidades [artículo 8.2.a) de la Ley], así tampoco podrá desarrollarse la función de auditoría cuando el cargo directivo, administrador o simplemente de empleado de la empresa o entidad auditada, recaiga en el propio cónyuge del auditor».

La consecuencia de su tesis es que la documentación relativa al estado y evolución de la situación económica, financiera y patrimonial de XXX durante los últimos tres años, no ha sido debidamente auditada, tal como exige el artículo 6.1.a) del RD 43/1996, cuando la causa aducida por la empresa para llevar a cabo un despido colectivo es de índole económica.

El segundo motivo de casación está íntimamente relacionado con el primero, pues se formula como alternativa directa, lo que aconseja un análisis conjunto. En efecto, al amparo del mismo artículo 88.1.d) LJCA, se denuncia infracción del artículo 37.3 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, (RAC, en adelante).

Se razona el motivo señalando que, aun admitiendo a efectos puramente polémicos que, como entiende la Sentencia de instancia, la causa de incompatibilidad que debe aplicarse a la situación en que el cónyuge del auditor se encuentra vinculado a la empresa o entidad auditada, sea la prevista para los parientes por consanguinidad o afinidad dentro del segundo grado, de manera que sólo pudiera llegarse a apreciar la incompatibilidad cuando el cónyuge fuese empresario, directivo o administrador de la empresa o entidad auditada resultaría que también habría de apreciarse la incompatibilidad.

El apartado 3 del artículo 37 RAC proporciona una interpretación auténtica de lo que debe entenderse por directivo a los efectos de la incompatibilidad de que se trata, señalando que tienen esa consideración los Directores Generales, Gerentes o equivalentes a éstos, con excepción de aquellos puestos de nivel Subdirector o inferior «siempre que su nivel orgánico dentro de la empresa no sea de primer o segundo nivel». Y resulta, según el recurrente, que después de la modificación de los estatutos documen-

tada en escritura de 30 de diciembre de 1993, resultaban, en un primer nivel, los Administradores solidarios de la sociedad, y, en un segundo nivel, los responsables de Personal, Técnico y de Contabilidad y Finanzas, cargo éste último que era el que ostentaba la Sra. Ariadna, cónyuge del auditor de cuentas Sr. Tomás.

CUARTO

Los motivos de casación expuestos han ser acogidos, aunque no sea siguiendo literalmente la argumentación de parte, ni lleve su acogimiento a la consecuencia de nulidad o anulación de los actos administrativos que propugna la representación de los recurrentes.

En efecto, en primer lugar el artículo 8.2.c) LAC (modificado, por cierto, por la Ley 44/2002, de 22 de noviembre de Ordenación Económica. Medidas de Reforma del Sistema Financiero) no se refiere a parientes sino a personas unidas por vínculos de consanguinidad o afinidad. Por tanto, no resulta decisiva la argumentación dirigida a negar a la esposa la condición de pariente. Además de que, por un lado, en Derecho, no existe un concepto plenamente unívoco de pariente –sin salir del Código Civil, además del que resulta de los artículos 915 y SS se encuentra la regulación de alimentos entre parientes, artículos 142 y SS., que incluye al cónyuge– y, por otro, del vínculo matrimonial derivan un conjunto de efectos jurídicos patrimoniales y no patrimoniales asimilables, en determinados aspectos, a los que derivan del parentesco. Por todo ello parece más adecuado, en casos como el presente, seguir un criterio material y sustantivo, acorde con las convicciones sociales imperantes, que atender a una calificación nominal de la relación que une a los cónyuges.

Ahora bien, en lo que sí tienen razón los recurrentes es en que la Sentencia de instancia debió apreciar, conforme al artículo 8 LAC, una causa de incompatibilidad en el auditor que realiza el informe, con independencia del efecto que sea anudable a tal circunstancia en orden a la validez o consideración del informe por él emitido por las razones que a continuación se exponen.

En primer lugar, como advierte la parte recurrente, el artículo 8.5. b) de la LAC dispone que a los efectos del artículo «las menciones a los auditores se extienden, en su caso, a los cónyuges de los mismos» (previsión que se mantiene también la redacción dada por la Ley 44/2002), de tal manera que sobre la base conjunta de dicha previsión y lo establecido en el artículo 8.2.a) LAC, resulta difícil considerar compatible el ejercicio de las funciones de auditor de una entidad o empresa con la circunstancia de ser el cónyuge empleado en tal entidad o empresa, cuando tal empleo comporta una responsabilidad en el área económico-financiera [responsabilidad ésta que, por cierto, es especialmente considerada en la nueva redacción dada por la Ley 44/2002, incluso, para la incompatibilidad por razón del empleo de quienes tienen con el auditor vínculos de consanguinidad o de afinidad hasta el segundo grado, art. 8.2. c) LAC].

En segundo término, la enumeración del artículo 8.2 LAC (art. 37 RAC) es de supuestos que, en todo caso, determinan la incompatibilidad, pero no tiene carácter exhaustivo, pues los auditores de cuentas tienen que ser siempre independientes, en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas (art. 8.1 LAC), lo que supone que, como dispondría después la versión del mismo precepto, según la reitera-

4.2.2. INCOMPATIBILIDAD DERIVADA DEL CÓNYUGE DEL AUDITOR

da Ley 44/2002, deben abstenerse de actuar cuando su objetividad en relación con la verificación de los documentos contables correspondientes pueda verse comprometida.

Los auditores de cuentas deben ser y parecer independientes –como ahora dispone expresamente el artículo 8.1 LAC (versión de la Ley 44/2002)– y se entiende por independencia, según el art. 36.2 RAC, la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar su objetividad. Menoscabo o compromiso que no puede descartarse en supuestos, como el presente, en que la esposa del auditor es empleada de XXX con las funciones económico-financieras descritas anteriormente.

Deben, pues, acogerse los dos motivos de casación que se analizan y se debe casar también, con base en ellos, la Sentencia, sin necesidad de contemplar el tercero de los motivos de casación formulado al amparo del mismo artículo 88.1.d) LJCA, por infracción del artículo 51 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (LET, en adelante), en el que se suscita una cuestión central del debate procesal y, como tal, ha de ser considerada al resolver lo que corresponde, según dispone el artículo 95.1.d) LJCA».

4.2.3. Incompatibilidad por llevanza de la contabilidad

- Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2006.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2008.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de marzo de 2009.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2011.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de octubre de 2011.
- Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de 19 de diciembre de 2012.

Afectan al art. 13 d) del TRLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarle.

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 14 DE JUNIO DE 2006

NOTA: La Sentencia se refiere al entonces aplicable artículo 8 de la LAC.

Afecta, en la actualidad, a los artículos 12.1 y 13.d) del TRLAC, así como a las normas que se dicten en su desarrollo.

Establece la incompatibilidad, de acuerdo con el artículo 13.d) del TRLAC («*La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada*»), de la condición de auditor de cuentas y gestor, con asunción de la llevanza de la contabilidad de las auditadas (cooperativas de viviendas), con extensión a los socios: «*En virtud de la aplicación del ya citado artículo 8.5 de la Ley 19/1988, los auditores vinculados directamente –en este caso, a través de su coparticipación en una sociedad de auditoría– otro auditor incompatible, por ser quien ha llevado la contabilidad de una determinada empresa, resultan ser asimismo incompatibles para ejercer sus funciones respecto de la citada empresa. La incompatibilidad no desaparece por el mero hecho de que los informes de auditoría hayan sido efectuados por el recurrente como auditor independiente y no como socio de dicha sociedad*».

«QUINTO:

En el segundo motivo de casación, también al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, se denuncia la «infracción de las normas y jurisprudencia aplicable al régimen de incompatibilidad de los auditores». El recurrente, sin embargo, no invoca sentencia alguna cuya doctrina considere vulnerada, limitándose a sostener que el tribunal de instancia efectúa una «interpretación extensiva/analógica» del artículo 8, apartado 5.b), de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

El artículo 8 de la Ley 19/1988 dispone que los auditores de cuentas deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas. A tales efectos los sucesivos apartados de aquel precepto regulan las incompatibilidades de los auditores de modo que no exista ni el riesgo ni la sospecha de que, por la coincidencia de sus intereses, directos o indirectos, con los de las empresas auditadas, la objetividad o la independencia del auditor pudieran verse mermadas.

4.2.3. INCOMPATIBILIDAD POR LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD

A los efectos de este artículo 8, según la redacción que estaba vigente en el momento de los hechos, disponía su apartado quinto que: a) las menciones a la empresa o entidad se extenderán a aquellas otras con las que esté vinculada directa o indirectamente; y b) las menciones a los auditores de cuentas se extenderán, en su caso, a los cónyuges de los mismos y a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta.

Pues bien, tomando como hechos:

A) que el gestor de las tres cooperativas de viviendas auditadas (Don Alonso) era él mismo auditor de cuentas y socio de una sociedad de auditoría junto con los dos auditores ahora sancionados durante el año 1993 y hasta su separación de ella en mayo de 1994;

B) que el referido gestor de las cooperativas era precisamente el encargado de llevar la contabilidad de dichas entidades desde 1990, por lo que las cuentas de las cooperativas objeto de auditoría en 1993 habían sido por él confeccionadas; y

C) que dichas cuentas anuales fueron examinadas y auditadas por quienes eran socios con el citado gestor de las cooperativas en una sociedad auditora, socios que formularon sus informes o bien favorables o bien con unas salvedades que la Administración calificó como «contrarias en su redacción a los principios y normas contables», todo ello a pesar de que las referidas cuentas, a juicio de la misma Administración, ni siquiera podían «ser denominadas como tales» (juicios estos últimos sobre cuya conclusión sancionatoria nada se ha opuesto en el recurso de casación), la consecuencia que de todo ello se deduce es que existía en efecto la situación de incompatibilidad sancionada a justo título por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

El recurrente no se refiere en el desarrollo argumental de este motivo a la norma reglamentaria cuya interpretación determinó que el tribunal de instancia reafirmara la situación de incompatibilidad. Ya hemos transcrito cómo la sentencia se basa en el artículo 36.3 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (aprobado por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, a cuyo tenor «para apreciar la falta de independencia, se tomará en consideración, entre otras circunstancias, la realización para la Empresa o Entidad auditada en otros trabajos que puedan limitar la imparcialidad del auditor. En todo caso, se considerará que no existe independencia cuando el auditor de cuentas haya realizado trabajos durante los tres ejercicios anteriores a aquél a que se refiere la auditoría, relativos a la ejecución material de la contabilidad de la Empresa o Entidad auditada».

La falta de referencias en el segundo motivo casacional a esta norma reglamentaria, a pesar de que fue clave en el razonamiento de la sentencia de instancia para apreciar la incompatibilidad del auditor sancionado, es significativa. Lo que de la norma se deriva, y resulta ser un desarrollo reglamentario conforme con la Ley 19/1988, es que la confección de la contabilidad de una determinada empresa durante los tres años anteriores, aun no siendo propiamente una función de auditoría de cuentas, coloca a su autor en la incapacidad ulterior para ejercer dicha función auditora respecto de esa misma empresa. Y como ésta era sin duda la situación del gestor de las cooperativas Don Alonso, la misma incompatibilidad se extiende a quienes, auditores ellos mismos,

4.2.3. INCOMPATIBILIDAD POR LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD

con él formaban una sociedad limitada de auditoría, respecto de las cuentas sociales confeccionadas por el socio.

En virtud de la aplicación del ya citado artículo 8.5 de la Ley 19/1988, los auditores vinculados directamente (en este caso, a través de su coparticipación en una sociedad de auditoría) a otro auditor incompatible, por ser quien ha llevado la contabilidad de una determinada empresa, resultan ser asimismo incompatibles para ejercer sus funciones respecto de la citada empresa. La incompatibilidad no desaparece por el mero hecho de que los informes de auditoría hayan sido efectuados por el recurrente como auditor independiente y no como socio de dicha sociedad».

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 6 DE FEBRERO DE 2008

NOTA: La Sentencia se refiere al ya derogado artículo 8 de la LAC.

Afecta, en la actualidad, a los artículos 12.1 y 13.d) del TRLAC, así como a las normas que se dicten en su desarrollo.

Establece la incompatibilidad, de acuerdo con el artículo 13.d) del TRLAC («La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada»), de la condición de auditor de cuentas y cooperador o participante en la elaboración de las cuentas anuales objeto de auditoría («La actora alega que no elaboró físicamente la contabilidad, pero no niega la existencia de esa actividad de supervisión, y en los folios 6 y 7 de la demanda describe que comprueba los datos remitidos por las delegaciones territoriales y –en el caso de que detecte algún error, lo manifiesta a la Mutualidad–»). De acuerdo con la Sentencia, no es necesario que se elaboren las cuentas materialmente, para incurrir en incompatibilidad.

«TERCERO. En primer lugar debe recordarse que la regulación de la tramitación del procedimiento sancionador en materia de auditoría de cuentas se encuentra regulado en la Ley de Auditoría de Cuentas y en el Reglamento de Auditoría de Cuentas aprobado por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre (Boletín Oficial del Estado de 25 de diciembre de 1990) el cual en su artículo 52 establece que el procedimiento sancionador, en lo referente a las infracciones graves, se incoará por iniciativa del propio Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o a propuesta de alguna de las Corporaciones de derecho público representativas de auditores.

El tenor literal de la norma por la que se impone la sanción a los recurrentes es el siguiente:

«Artículo 16.

1. Las infracciones cometidas por los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas en el ejercicio de sus funciones se clasificarán en muy graves, graves y leves.

2. Se considerarán infracciones muy graves:

A.

b. El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8.1 y 8.2 de la presente Ley, en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas.»

4.2.3. INCOMPATIBILIDAD POR LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD

A su vez los citados artículos 8.1 y 8.2 tiene este texto:

«Artículo 8.

1. Los auditores de cuentas deberán ser y parecer independientes, en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su objetividad en relación con la verificación de los documentos contables correspondientes pudiera verse comprometida.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

En cualquier caso, se considerará que el auditor no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad que prevean otras leyes, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a.

b.

c.

d. La llevanza material o preparación de los documentos contables o estados financieros de la entidad auditada.»

Como correctamente razona la Administración no se trata con este precepto de hacer incompatible únicamente a quién elabore físicamente los citados documentos contables o financieros, sino de otras formas de cooperación o participación en la preparación de las cuentas anuales de la entidad.

La lectura del informe pericial aportado por la recurrente pone de manifiesto que el «alcance del informe pericial» no se extiende sino a los «Papeles de Trabajo» de XXX AUDITORES S.A. Y del expediente administrativo resulta que el ICAC tuvo conocimiento de los hechos a través de los oficios remitidos por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones del Ministerio de Economía y Hacienda, que inspeccionó a la entidad auditada AAA y constató que XXX AUDITORES tenía firmados tres contratos con aquella, uno para la «cooperación en la preparación de las cuentas anuales» otro la auditoría específica de evaluación de la suficiencia de las provisiones técnicas y finalmente la auditoría de las cuentas anuales. El Ministerio detecta que el Real Decreto 2486/1998 en su Art. 68.1 establece la obligación de que las cuentas anuales de las entidades aseguradoras sean revisadas por los auditores de cuentas de conformidad con lo dispuesto en la ley 19/1988.

Por lo tanto el que el perito no haya podido apreciar en los Papeles de Trabajo de la auditora que XXX AUDITORES preparara la contabilidad no es relevante para resolver este litigio.

La actora alega que no elaboró físicamente la contabilidad, pero no niega la existencia de esa actividad de supervisión, y en los folios 6 y 7 de la demanda describe que comprueba los datos remitidos por las delegaciones territoriales y «en el caso de que detecte algún error, lo manifiesta a la AAA auditada».

Debe desestimarse en consecuencia el primer motivo de recurso.

4.2.3. INCOMPATIBILIDAD POR LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD

Igual suerte desestimatoria debe correr el segundo motivo de impugnación pues como correctamente reitera la Administración, se sanciona no por cooperar en la preparación de la contabilidad, sino porque además de esta cooperación realiza la auditoría de cuentas. Es en este momento, el de la elaboración de la auditoría, y no el de la cooperación en la contabilidad o el encargo por la entidad de la auditoría, cuando se produce la infracción, lo que no solo determina el texto legal de aplicación, sino que se ha acreditado mediante pruebas legalmente obtenidas y relativas al hecho constitutivo de la infracción».

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 3 DE MARZO DE 2009

NOTA: La Sentencia se refiere al entonces vigente artículo 8 de la LAC.

Afecta, en la actualidad, a los artículos 12.1 y 13.d) del TRLAC, así como a las normas que se dicten en su desarrollo.

Establece la incompatibilidad, de acuerdo con el artículo 13.d) del TRLAC («La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada»), de la condición de auditor de cuentas y participante en la elaboración de las cuentas anuales objeto de auditoría, situación que queda acreditada por las cláusulas del contrato, en las que se prevé la «asistencia con la mayor eficacia y amplitud en materia contable». De acuerdo con los hechos probados, dichos servicios se prestaron por medio de una sociedad participada por el auditor firmante y su cónyuge.

«PRIMERO:

El acto recurrido es la resolución del Ministro de Economía y Hacienda (por delegación, el Secretario General Técnico) de 28 de julio de 2006 por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 4 de marzo de 2006. En dicha resolución, el Presidente del ICAC declara al auditor de cuentas D. Iresponsable de las siguientes infracciones, en relación con las entidades «XXX» y xxx2»:

Una infracción muy grave prevista en el artículo 16 2 b) de la Ley de Auditorías de Cuentas, consistente en «el incumplimiento de lo dispuesto en los artículo 8.1 y 8.2 de la presente Ley, en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas, y dos infracciones graves (una por cada sociedad auditada) tipificadas en la letra b) del apartado 3º del artículo 16 de la Ley de Auditoría de Cuentas, al haber incurrido en un «incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y por consiguiente en su informe.

SEGUNDO: *En cuanto a la infracción muy grave prevista en el artículo 16 2 b), consistente en «el incumplimiento de lo dispuesto en los artículo 8.1 y 8.2 de la presente Ley, en relación con el deber de independencia de los auditores». El artículo 8.1 de la Ley 19/1998, en su redacción dada por la Ley 44/2002, impone a los auditores de cuentas la obligación de «ser y parecer independientes, en el ejercicio de su función,*

4.2.3. INCOMPATIBILIDAD POR LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD

de las empresas o entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su objetividad en relación con la verificación de los documentos contables correspondientes pudiera verse comprometida» entendiéndose que el auditor no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, cuando proceda a «la llevanza material o preparación de los documentos contables o estados financieros de la entidad auditada» (artículo 8.2 d) de la Ley 19/1998.

El recurrente reitera las alegaciones efectuadas en vía administrativa y hace referencia a que actuó con total independencia e imparcialidad, ya que los servicios que prestó con motivo del contrato de servicios únicamente consistieron en orientación fiscal mercantil a XXX, y nunca en orientación contable y llevanza material de las cuentas anuales, y ello queda acreditado por la descripción de los servicios objeto del contrato de servicios, en el que se excluyen la prestación de asesoramiento contable y llevanza material de la contabilidad de XXX, a tenor de la cláusula 2ª del Contrato de servicios, la descripción de las facturas emitidas por AAA Asociados SL, en la que se describen los servicios como de «orientación fiscal y las declaraciones formuladas por las personas de los órganos de dirección de XXX, como es el Consejero Delegado de XXX y el propio denunciante y la persona que efectiva y materialmente prestó los servicios de orientación mercantil y fiscal de XXX, Dª C ..., y las que le auxiliaron en las tareas administrativas y los miembros del equipo que llevó a cabo los trabajos de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2002» .

Estas alegaciones del recurrente no pueden prosperar, tal como de manera acertada se indica en el recurso de alzada, y ello por las siguientes razones:

a) el contenido del contrato no excluye la prestación de asesoramiento contable, sino que, muy al contrario, se hace expresa referencia a dichos servicios:

Cláusula Segunda: «Al formalizarse este contrato AAA ASOCIADOS SL se obliga a prestar a la otra parte los servicios comprendidos en el anexo nº 1»

Cláusula primera del Anexo nº 1 «Comprenden los servicios contratados, cuantas consultas y orientaciones se precisen, para que la Empresa, tenga la asistencia que corresponda, con la mayor eficacia y amplitud en materia contable y fiscal, con el fin de que esa pueda realizar y ejecutar el cumplimiento de sus obligaciones, conforme a la normativa legal vigente. En especial, se considerarán incluidos en este contrato los siguientes servicios (....) 2 Orientación en materia contable y fiscal».

b) El testimonio de las personas vinculadas al recurrente mediante una relación laboral por un contrato de arrendamiento de servicios (en el caso de doña C ...), no se consideran por esta Sala suficiente para entender no cometida la infracción.

c) El hecho de que en la fecha del contrato de arrendamiento de servicios no se había producido la reforma de la Ley 19/1998 de Auditoría de Cuentas, efectuada por la Ley 44/2002 de 22 de noviembre de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, carece de relevancia, por cuanto esa norma entró en vigor el 24 de noviembre de 2002 y la fecha de emisión del informe de auditoría fue el 25 de abril de 2003, por lo que el recurrente tuvo tiempo suficiente para conocer que las cláusulas del contrato le impedían realizar la auditoría de la empresa desde el momento en que en el mismo se establecía que los servicios contratados eran entre otros la asistencia «con la mayor eficacia y amplitud en materia contable»».

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 21 DE FEBRERO DE 2011

NOTA: La Sentencia se refiere al artículo 8 de la derogada LAC.

Afecta, en la actualidad, a los artículos 12.1 y 13.d) del TRLAC, así como a las normas que se dictan en su desarrollo.

Establece la incompatibilidad, de acuerdo con el artículo 13.d) del TRLAC («*La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada*»), de la condición de auditor de cuentas (sociedad de auditoría) y la resolución de «*toda clase de dudas de consultoría contable*», por medio de otra sociedad vinculada, consultora, «*con idéntico domicilio social, número de teléfono etc.*»

«SEGUNDO

Los hechos que se declaran probados por la Administración son los siguientes:

La entidad asesora AAA S.A. al menos hasta el ejercicio 2004 fiscalizaba la contabilidad de la empresa BBB S.A. resolvía toda clase de dudas de consultoría contable y tenía la última palabra en el control contable de la entidad.

A la determinación de tal hecho como probado, la Administración ha llegado con fundamento en distintos elementos fácticos debidamente acreditados. La Sala considera relevante destacar los siguientes:

1. Sentencia del Juzgado núm. 1 de lo mercantil de Málaga de 23 de junio de 2006. En la misma se declara que «La sociedad asesora (que comparte teléfono y otros servicios con la auditora) verifica la contabilidad de la empresa...».

2. Sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga de 27 de abril de 2008. En la misma se declara: «no cabe más allá que colegir ser ésta (AAA S.A.) la que en todo momento fiscalizaba la contabilidad de la empresa, resolviendo toda clase de dudas en materia fiscal, laboral o de consultoría contable, entidad mercantil que presenta lazos de unión más que significativos con la designada como auditora AAA Auditores S.A. con idéntico domicilio social, número de teléfono etc. ... se entremezclan los intereses en juego de la sociedad auditora con la que ha venido teniendo la última palabra en el control contable de la empresa auditada».

Estas dos sentencias se dictan como consecuencia de la impugnación de la Junta General de Accionistas de BBB S.A. de 27 de junio de 2005 en la que se incluía en el orden del día la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2004. Las sentencias declaran la nulidad de los acuerdos y el nombramiento de auditores por falta de independencia.

TERCERO

El primer motivo de impugnación alegado por la recurrente se centra en que el Comité de auditoría de cuentas del ICAC se manifestó mayoritariamente contra la instrucción del expediente, tanto por inexistencia de infracción como sobre la calificación de la misma.

El Comité de Auditoría de Cuentas es el órgano de asesoramiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en dicha materia. En el acta correspondiente como

4.2.3. INCOMPATIBILIDAD POR LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD

ya puso de relieve la Administración, únicamente dos de los 9 vocales que asistieron con el Presidente a la deliberación de la cuestión litigiosa consideraron que no había falta de independencia, produciéndose un debate sobre la interpretación de antecedentes jurisprudenciales, y sobre la cuantía de la sanción, pero desde luego no hubo, como alega la actora, un pronunciamiento unánime contra la imposición de sanción.

A todo ello se suma el hecho relevante de que el informe del Comité, como reconoce la propia actora no es vinculante, y si bien debe razonarse en el caso de que hubiera tenido lugar (lo que no ha sucedido en este caso) una oposición unánime y frontal a la imposición de sanción en la resolución impugnaba las razones por las que se llega a la conclusión contraria, en este caso en que tal razonamiento no habría sido necesario, se recoge por la Administración en la Orden Ministerial extensamente una detallada consideración de lo que ocurrió en la reunión del Comité, y como se ha tenido en cuenta el trámite del mismo.

Por último el propio Tribunal Supremo ha señalado que incluso si no se hubiese emitido el informe (STS de 20 de abril de 2006), su ausencia no supone indefensión de ningún tipo. En esta misma sentencia el Alto Tribunal recuerda que «La interpretación de la Sala de instancia es correcta dados los términos en que se contempla por el referido artículo 55 del Real Decreto 1636/1990 la intervención del Comité Consultivo. Una vez más es preciso reiterar que dicha intervención no forma parte de la fase instructora sino que se inserta, como especialidad del procedimiento sancionador en materia de auditoría de cuentas, entre la fase instructora que incluye el correspondiente trámite de audiencia tras la propuesta del instructor, y la decisión del expediente que se atribuye al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.»

Debe en consecuencia desestimarse este primer motivo de recurso.

CUARTO

Se alega en segundo lugar la vulneración de los derechos fundamentales de tutela efectiva y de presunción de inocencia.

En primer lugar por la inadmisión de las pruebas solicitadas: el Tribunal Constitucional en la sentencia 89/86 de 1 de julio, estableció que el art. 24 párrafo I de la Constitución impone a los órganos jurisdiccionales un deber positivo, el facilitar a los litigantes el derecho no solo a alegar sino también a justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos. Pero ello, como reiteradamente ha afirmado el propio Tribunal Constitucional no implica en modo alguno un derecho ilimitado a practicar todas y cada una de las pruebas que proponga, pues es tarea del juzgador dilucidar la pertinencia de las mismas. Si ello es así para los órganos judiciales, con más motivo debe apreciarse la falta de obligación de los órganos administrativos de practicar todas y cada una de las pruebas que el administrado proponga en el marco de un expediente administrativo incluso sancionador. Por otra parte, no se señala por la parte actora qué pruebas propuestas y no admitidas eran esenciales a efectos de demostrar la inexistencia de culpabilidad, lo que impide a la Sala formar juicio sobre su trascendencia.

Finalmente, la Sala acordó recibir a prueba el recurso, y en el trámite correspondiente propuso la que consideró oportuna, admitiéndose y practicándose la documental y la testifical. Cuestión distinta es la valoración que tanto de las pruebas practicadas

en vía administrativa haga la Administración como esta Sala, y de las prueba practicadas en este recurso realice este Tribunal.

Debe en consecuencia desestimarse la alegación de que se ha violado la presunción de inocencia de los recurrentes invirtiéndose la carga de la prueba, entendiéndose esta Sala, por el contrario, que se ha respetado plenamente dicho derecho tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

En cuanto al derecho a la «tutela efectiva» se menciona pero no se realiza alegación alguna de por qué se ha violentado un derecho configurado como a la «tutela judicial efectiva».

QUINTO

Dentro del mismo motivo de impugnación se examinan en el apartado b) los «elementos probatorios sobre los que la Administración ha dictado la resolución impugnada».

Entiende la parte actora que la sentencia del Juzgado núm. 1 de lo mercantil de Málaga de 23 de junio de 2006 y la Sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga de 27 de abril de 2008 no son firmes y por tanto no puede vincular la valoración de hechos que realizan. Alega igualmente que no han sido dictadas por la jurisdicción penal, y que al ser dos sentencias pero dictadas en el mismo proceso no les alcanza el instituto de la cosa juzgada. Finalmente, y lo que para la actora es la consideración más grave, los recurrentes no fueron parte en aquel litigio.

La Administración ha dado ya respuesta, plenamente compartida por esta Sala, a estas alegaciones: «los hechos reflejados en las resoluciones judiciales no tiene el valor de cosa juzgada, pues como dicen los recurrentes no son firmes, sino que se valoran como medio de prueba que se incorpora en el procedimiento que se resuelve con el acto recurrido.»

Del examen de las resoluciones impugnadas, de los antecedentes obrantes en el expediente administrativo y de la prueba practicada en autos resulta acreditado que AAA S.A. fiscalizaba la contabilidad de BBB S.A. resolvía sus dudas sobre contabilidad, y finalmente, controlaba la contabilidad de esta empresa.

En cuanto a la prueba testifical practicada en autos, la Sala no considera que tengan la virtualidad para imponerse sobre las restantes pruebas: como ya puso de manifiesto la Administración la declaración de M... debe valorarse a la luz de sus relaciones con los recurrentes, a quienes contrató en su momento tanto para las cuestiones de asesoría (reconoce todos los ámbitos de asesoría menos la contable) como para la auditoría, y en cuanto al contable puede declarar lo que conoció a partir del año 2004, no antes.

Igualmente resulta de las actuaciones la vinculación entre la empresa recurrente y AAA S.A.: basta con revisar el cuadro que incluye el ICAC en la página 13 de la resolución de 31 de marzo de 2009 y que no ha sido impugnada por los recurrentes, para comprobar que el ICAC en la resolución impugnada, examina si esta fiscalización de la contabilidad de la empresa auditada y asesoría contable, constituye el supuesto de infracción con fundamento en la Ley de Asesoría de Cuentas. Los preceptos de aplicación son los siguientes:

Art. 8.1

«1. Los auditores de cuentas deberán ser y parecer independientes, en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas, debiendo abstenerse de

4.2.3. INCOMPATIBILIDAD POR LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD

actuar cuando su objetividad en relación con la verificación de los documentos contables correspondientes pudiera verse comprometida.»

Art. 8.5 b)

«5. A los efectos de este artículo:

a. Las menciones a los auditores de cuentas se extenderán en su caso, a los cónyuges de los mismos y a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta, así como a las personas con capacidad para influir en el resultado final de la auditoría de cuentas, incluyendo las personas que forman la cadena de mando.»

Art. 10.2

«2. Lo establecido en el artículo 8 de esta Ley se aplicará a las Sociedades de auditoría, incluso cuando incurran en incompatibilidad algunos de sus socios, incluidas las personas, empresas o entidades vinculadas a ellos directa o indirectamente.»

Como razonó la Administración concurren relaciones evidentes que ponen de manifiesto la vinculación entre los socios de la sociedad auditora y la sociedad que presta los servicios relativos a la contabilidad. Se pone de manifiesto la vinculación entre AAA AUDITORES S.A. ahora AAA S.A.

SEXTO

La actora plantea las consecuencias que debe tener la nueva regulación de la tipificación y de la cuantía de las sanciones en la Ley de Auditoría de Cuentas por la retroactividad de las normas sancionadoras más beneficiosas.

En primer lugar porque para que concurra la infracción muy grave del art. 16.2 .b) imputada a los recurrentes, se exige que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave o inexcusable, de manera que si no concurren dichas circunstancias expresadas la infracción será grave.

Sostiene con carácter previo que la regulación de la falta de independencia se ha restringido a la llevanza material o preparación de estados financieros.

En el artículo Siete de la Ley 12/2010 de 30 de junio, se establece que el artículo 8 de la Ley de Auditoría de Cuentas queda redactado del siguiente modo y se incorporan los artículos 8 bis, 8 ter, 8 quáter, 8 quinquies y 8 sexies: (se reproduce la parte relevante para la resolución de este litigio).

«Artículo 8. Independencia.

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse comprometida. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada en los términos previstos en el apartado 3 de este artículo.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, para asegurar su independencia, deberán establecer las medidas de salvaguarda que permitan detectar las amenazas a la citada independencia, evaluarlas, reducirlas y, cuando proceda, eliminarlas. En cualquier caso, las medidas de salvaguarda serán adecuadas a la dimensión de la actividad de auditoría o de la sociedad de auditoría.

4.2.3. INCOMPATIBILIDAD POR LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD

Estas medidas de salvaguarda serán objeto de revisión periódica y se aplicarán de manera individualizada para cada trabajo de auditoría, debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas.

Las amenazas a la independencia podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación. Si la importancia de estos factores en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

3. En todo caso, se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad previstos en otras leyes, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría:

d) La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.»

La redacción de la Ley de Auditoría de Cuentas vigente en la fecha en que se cometieron los hechos, y en la fecha en que se dicta la resolución del ICAC es la siguiente: «Artículo 8.

1. Los auditores de cuentas deberán ser y parecer independientes, en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su objetividad en relación con la verificación de los documentos contables correspondientes pudiera verse comprometida.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

En cualquier caso, se considerará que el auditor no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad que prevean otras leyes, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

D) La llevanza material o preparación de los documentos contables o estados financieros de la entidad auditada.»

La redacción de ambos textos parece igual, pero hay que tener en cuenta que en la nueva Ley existe un número 8.ter denominado «Extensiones subjetivas de las causas de incompatibilidad» que amplía extraordinariamente los supuestos de incompatibilidad.

Con este fundamento considera esta Sala que la redacción de la ley tras la aprobación de la Ley 12/2010 no es en cuanto a la definición de falta o inexistencia de independencia más favorable que la anteriormente vigente.

En segundo lugar debe examinarse el tenor del texto legal antes y después de la entrada en vigor de la Ley 12/2010 respecto a la tipificación de las infracciones.

4.2.3. INCOMPATIBILIDAD POR LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD

En la nueva ley el texto es el siguiente: (el subrayado es nuestro)

«Artículo 16. Infracciones.

1. Las infracciones cometidas por los auditores de cuentas, las sociedades de auditoría de cuentas en el ejercicio de sus funciones, las personas y entidades a que se refiere el artículo 8 ter. c) y d), de esta Ley y por los sujetos no auditores a los que alcanzan las prohibiciones establecidas en los artículos 8 quinquies y 13 de esta Ley, se clasificarán en muy graves, graves y leves.

2. Se considerarán infracciones muy graves:

a) La emisión de informes de auditoría de cuentas cuya opinión no fuese acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.

b) El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8.1, 8.3 y 8 ter de la presente Ley, en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.

3. Se considerarán infracciones graves:

c) El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8.1, 8.3 y 8 ter de esta Ley en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas, siempre que no hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable, o el incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8 quáter, 8 quinquies u 8 sexies de esta Ley .

En el texto legal vigente hasta que se produjo la reforma, y que ha sido aplicado por la Administración a los hechos que se entiende son constitutivos de infracción se establecía:

«Artículo 16.

1. Las infracciones cometidas por los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas en el ejercicio de sus funciones se clasificarán en muy graves, graves y leves.

2. Se considerarán infracciones muy graves:

b. El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8.1 y 8.2 de la presente Ley, en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas.

3. Se considerarán infracciones graves:

a. El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8.3.b) o en el 8.4 de la presente Ley»

Hay que recordar cual es el texto, respectivamente, de los artículos 8.3.b) y 8.4. de la ley:

El texto del art. 8.3 .b es: «Durante los tres años siguientes al cese en sus funciones, los auditores de cuentas no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la empresa o entidad auditada, ni ocupar puesto de trabajo en la misma, ni tampoco podrán tener interés financiero directo en la entidad auditada, o indirecto si es significativo para cualquiera de las partes.»

El texto del art. 8.4 es: «Los auditores serán contratados por un período de tiempo determinado inicial que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados anualmente una vez haya finalizado el período inicial».

Aún si se entendiese que la exigencia de que «hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable» constituye un elemento diferenciador del tipo que

4.2.3. INCOMPATIBILIDAD POR LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD

permitiría la configuración de la infracción como grave, porque la Administración no ha razonado un elemento del tipo que en el momento de adoptar su decisión no existía como configurador de la infracción, esta Sala considera que la tipificación de muy grave debe mantenerse porque en este caso es evidente la concurrencia de dolo o al menos negligencia grave e inexcusable.

Como señala la Administración, el Consejo de Administración de la entidad asesora está integrado por el socio no firmante de la sociedad auditora más los hermanos de ambos; las dos mercantiles titulares del 80 y el 20% de la entidad asesora están presididas por el auditor hoy recurrente que firma la auditoría. El socio no firmante es el Secretario Consejero, actuando como representantes de ambas mercantiles los socios de la auditora en las Juntas Generales de la entidad asesora.

Tanto la entidad asesora, como la auditora, como las dos mercantiles titulares del capital social de la asesora tienen el mismo domicilio social. De aquí resulta no solo la incompatibilidad, sino la certeza del conocimiento por parte de la entidad auditora y desde luego del socio firmante de la circunstancia de tal incompatibilidad.

No procede en consecuencia la aplicación retroactiva del texto legal aprobado por la Ley 12/2010 pues en cualquier caso la infracción resulta igualmente tipificada como muy grave.

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 5 DE OCTUBRE DE 2011

NOTA: La Sentencia se refiere al entonces vigente artículo 8 de la LAC.

Afecta, en la actualidad, a los artículos 12.1 y 13.d) del TRLAC, así como a las normas que se dicten en su desarrollo.

Establece la incompatibilidad, de acuerdo con el artículo 13.d) del TRLAC («La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada»), de la condición de auditor de cuentas y realización de conciliaciones bancarias de una Mutua de Seguros, habiendo realizado «la conciliación de las diferencias entre los saldos contables de las cuentas de bancos y la documentación justificativa de bancos, y (...) las cuentas de cobro y pago a mutualistas, agentes y acreedores, y los registros contables de gestión de mutualistas, agentes y acreedores...», sumándose a ello, «el hecho de que su actividad no acabó ahí, porque después de llevar a cabo todas estas actividades, propusieron a la Mutua los ajustes que debían llevarse a cabo en los registros contables, ...»

Se añade en la Sentencia que la LAC (en la actualidad el TRLAC) usa los términos «llevanza material o preparación de los documentos contables o estados financieros de la entidad auditada» y no el término «elaboración» de la contabilidad, así como que no puede entenderse que la ley se esté refiriendo «única y exclusivamente a la elaboración material de la contabilidad, y ello precisamente porque primero se refiere a la llevanza material y luego a la «preparación» que esta Sala entiende es algo distinto de la directa elaboración de la contabilidad».

«**CUARTO.** En segundo lugar, y en relación con la infracción de falta de independencia alega la actora que se ha producido la vulneración de los principios de tipicidad, legalidad y seguridad jurídica porque la conciliación bancaria no es un documento con-

4.2.3. INCOMPATIBILIDAD POR LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD

table. A su juicio no ha tenido lugar la actividad tipificada por la Ley de Auditoría, porque lo que ha hecho en relación con la empresa posteriormente auditada no es ni la llevanza material, ni la preparación de documentos contables, ni la preparación de estados financieros.

La conciliación bancaria consiste en verificar la igualdad entre las anotaciones contables y las constancias que surgen de los resúmenes bancarios, efectuando el co-tejo mediante un básico ejercicio de control, basado en la oposición de intereses entre la empresa y el banco. Como alega la recurrente, la conciliación bancaria no es un registro contable, es una herramienta de control interno del efectivo.

Ahora bien: si se toman en consideración los elementos necesarios para la conciliación, el extracto bancario, el Libro banco y la conciliación del período anterior y que para llevarla a cabo se confronta el extracto bancario con el libro banco, teniendo presente que los débitos del extracto serán los créditos en el libro banco y viceversa. Y si a esto se suma el hecho probado de que los recurrentes no solo llevaron a cabo la revisión de las conciliaciones bancarias de la empresa, sino que realizaron la conciliación de las diferencias entre los saldos contables de las cuentas de bancos y la documentación justificativa de bancos, y realizaron la conciliación de las cuentas de cobro y pago a mutualistas, agentes y acreedores, y los registros contables de gestión de mutualistas, agentes y acreedores; y se suma igualmente el hecho de que su actividad no acabó ahí, porque después de llevar a cabo todas estas actividades, propusieron a la Mutua los ajustes que debían llevarse a cabo en los registros contables, tras lo cual además realizaron la actividad de auditoría de cuentas, y las cuentas que auditaron se elaboran sobre los registros contables.

La ley usa los términos «llevanza material o preparación de los documentos contables o estados financieros de la entidad auditada».

La ley de auditoría no utiliza el término «ELABORACION» de la contabilidad, sino «preparación»: es evidente para esta Sala que todas y cada una de las actividades probadas y más arriba descritas que los recurrentes llevaron a cabo con carácter previo a la auditoría de las cuentas de la MUTUA XXX fueron preparatorias de la contabilidad, un conjunto de actuaciones, que además de realizarse materialmente, concluyeron con la proposición a la Mutua de los ajustes en la contabilidad que debía llevar a cabo. No puede entenderse como pretende la recurrente, que la ley se esté refiriendo única y exclusivamente a la elaboración material de la contabilidad, y ello precisamente porque primero se refiere a la llevanza material y luego a la «preparación» que esta Sala entiende es algo distinto de la directa elaboración de la contabilidad.

La propia ley en su exposición de motivos dice:

«II. La auditoría de cuentas se configura en esta Ley como la actividad que, mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión, tiene por objeto la emisión de un informe acerca de la fiabilidad de los documentos contables auditados; no limitándose, pues, a la mera comprobación de que los saldos que figuran en sus anotaciones contables concuerdan con los ofrecidos en el balance y en la cuenta de resultados, ya que las técnicas de revisión y verificación aplicadas permiten, con un alto grado de certeza y sin la necesidad de rehacer el proceso contable en su totalidad, dar una opinión responsable sobre la contabilidad en su conjunto y, además, sobre otras circuns-

4.2.3. INCOMPATIBILIDAD POR LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD

tancias que, afectando a la vida de la empresa, no estuvieran recogidas en dicho proceso.»

La Sala considera que no pueden mantener su independencia unos auditores que opinan responsablemente sobre una contabilidad que desde luego no han elaborado, pero han asesorado a la empresa sobre otros elementos con incidencia en su situación económico-financiera, y sobre como reflejar tales elementos en la contabilidad.

Por eso dice la ley en el art. 8 que «Las amenazas a la independencia podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación. Si la importancia de estos factores en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría.»

Y que «1. Los auditores de cuentas deberán ser y parecer independientes, en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su objetividad en relación con la verificación de los documentos contables correspondientes pudiera verse comprometida.»

Este primer motivo de recurso debe en consecuencia desestimarse».

DE LA SENTENCIA DEL JUZGADO CENTRAL DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Nº1 DE 19 DE DICIEMBRE DE 2012

NOTA: La Sentencia se refiere al antiguo artículo 8 de la LAC.

Afecta, en la actualidad, a los artículos 12.1 y 13.d) del TRLAC, así como a las normas que se dicten en su desarrollo.

Establece la incompatibilidad, de acuerdo con el artículo 13.d) del TRLAC («La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada») y 13.e) («...servicios de valoración...»), de la condición de auditor de cuentas, con la de haber realizado con anterioridad «servicios de elaboración de estados contables y de valoración».

Adicionalmente, se examina la concurrencia del dolo o negligencia especialmente grave, que ha de probarse para calificar la conducta como infracción muy grave, de acuerdo con el artículo 33.b) del TRLAC.

TERCERO. – *La sanción impuesta devino como consecuencia de expediente incoado en virtud de que con fecha 8 de octubre de 2008 tuvo su entrada en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas un escrito de fecha 25 de septiembre de 2008 en el que se ponía de manifiesto la posible existencia de determinados hechos que podían ser considerados como constitutivos de infracción susceptible de sanción al amparo de lo dispuesto en la Ley 19/1988 por parte de la sociedad de auditoría «WWW DE AUDITORÍA, S.L.» y su socio auditor de cuentas D. xxx, en relación con sendos informes de auditoría emitidos con fecha 30 de junio de 2008, correspondientes a cuentas anuales de los períodos del 1 al 31 de enero de 2007 y del 1 de febrero al 31 de diciembre de 2007, respectivamente, con opinión denegada, de la entidad «YYY. S.L.».-*

Se vuelve a reiterar en vía jurisdiccional lo que ya se dijo por la parte recurrente en vía administrativa, esto es, que no se habría producido el hecho que motivara la

4.2.3. INCOMPATIBILIDAD POR LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD

situación de incompatibilidad, que consistió en la prestación de servicios distintos de la auditoría de cuentas, tipificados por la norma como generadores de falta de independencia. Así en el escrito de recurso se vuelve a afirmar que el trabajo fechado el 3 de noviembre de 2006 consistió en una auditoría de cuentas y que con esa intención fue realizado.-

Pues bien, a ello ya se le da exhaustiva respuesta en la resolución recurrida, cuyos argumentos acepta en su integridad el Juzgador y, en efecto, no solo resultó probada, sino que incluso así fue reconocida por los auditores en el procedimiento 32/2008 la naturaleza distinta a la de auditoría de cuentas de los trabajos realizados, los cuales al corresponderse con servicios de elaboración de estados contables y de valoración, situaban a los auditores en situación de falta de independencia respecto a la realización de trabajos de auditoría de cuentas, tal y como preveía el artículo 8 de la Ley de Auditoría de Cuentas.-

No se ha producido infracción alguna del derecho del recurrente a la defensa, tutela efectiva ni utilización de los medios de prueba por haberse rechazado de forma motivada el valor probatorio que otorgaba a sus alegaciones, sin que únicamente cabe precisar que la naturaleza de un trabajo como auditoría de cuentas o como de otra naturaleza no se deduce de su mera definición o calificación en una factura (de cuyo momento de elaboración tampoco existe constancia), o de las afirmaciones realizadas por los auditores, sino de un adecuado análisis y revisión en cuanto al encargo realizado, las actuaciones realizadas por los auditores en ejecución de dicho encargo y plasmadas finalmente en un informe, fechado en este caso el 3 de noviembre de 2006. Así, de la realización de dicho análisis y revisión por el ICAC, -resultó, tras el reglamentario procedimiento sancionador, como hecho probado la ausencia de naturaleza como auditoría de cuentas de dichos trabajos, por lo que la posterior realización de una auditoría de cuentas los situaba en situación de incompatibilidad y en tal sentido se expresaba la resolución recurrida.-

Tampoco resulta de recibo que se diga que cuando realizaron la auditoría desconocían estar incurso en causa de incompatibilidad, «y por ello, ante el desconocimiento de que su conducta sea punible, realizan nuevamente la auditoría de su cliente en junio de 2008, por considerar y entender, de forma absolutamente lícita y razonable, que son plenamente independientes para ello», contrariamente a lo resuelto y reconocido por ellos en el expediente sancionador NTAU 32/2008, cabe insistir en lo expuesto en la resolución recurrida, en el sentido de que los auditores no solo están obligados a conocer pormenorizadamente la normativa que les es de aplicación, sino que la naturaleza distinta de la auditoría de cuentas de los mencionados trabajos no solo fue probada en el mencionado expediente sancionador, sino que había sido reconocida por ellos de forma expresa y detallada con carácter previo y en el seno del expediente sancionador e incluso anteriormente al no haber sido incluidos en la información que oportunamente los auditores remitieron al Registro Oficial de Auditores de Cuentas. (ROAC), en relación con los trabajos de auditoría de cuentas realizados durante el ejercicio de 2006, como debieran haber hecho de haber considerado que tenían tal naturaleza, hecho este último que respalda el convencimiento que los auditores poseían respecto a la naturaleza de dichos trabajos.-

CUARTO. – *Se alega la no concurrencia de dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable, que exige el tipo infractor, lo que conllevaría al cambio de tipificación de la infracción, de muy grave a grave. Asimismo, considera que «vulnera los derechos fundamentales de presunción de inocencia y tutela efectiva, recogidos en el artículo 24 de la C.E. puesto que se da por supuesto, «ab initio» y como punto de partida, que la actuación del auditor es dolosa y negligente salvo que se demuestre lo contrario; así como que «contraviene lo preceptuado en el artículo 137 de la ley 30/92 de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común», y que «comporta además una injustificada e inmotivada alteración del principio general acusatorio y de la carga de la prueba, según el cual corresponde a quien acusa, la carga de acreditar la presunta infracción o actuación del acusado».* –

Cabe decir ante ello, como así lo recoge la resolución sancionadora, que la actuación de los auditores sancionada no puede ser considerada como libre de la concurrencia de dichos elementos, sino que lo que ha quedado suficientemente probado en el presente caso es la concurrencia de ambos elementos, y dado que no se presentan nuevos alegatos, cabe remitirse a lo ampliamente recogido en dicha resolución, debiendo destacarse lo siguiente: «Dada la configuración legal de la actividad de auditoría de cuentas como servicio o función de interés público que sólo pueden ejercer aquellos que están habilitados legalmente por razón de especial formación y cualificación, el elemento subjetivo «negligencia especialmente grave» hace referencia a la exigencia de un «deber de diligencia intensificado» o plus de control que se traduce en el especial deber de diligencia, cuidado y atención que debe observar quién audita al objeto de garantizar y conservar su objetividad en la realización del trabajo de auditoría de suerte que emita un informe de auditoría con una opinión independiente respecto a la entidad auditada, y así es aceptado por los terceros a los que va destinado el informe, (artículo 1 de la Ley de Auditoría de Cuentas). Es decir, quienes auditan deben actuar con la diligencia propia de su actividad, la cual adquiere aún mayor trascendencia cuando se la pone en relación con el deber de independencia, por la importancia que ésta comporta, de modo que las circunstancias que pueden suponer un riesgo para dicho deber de independencia han de ser minorados hasta su eliminación o, en su caso, atenuación, siempre dentro de los límites permitidos Y se entiende por tales límites permitidos o «riesgo permitido» la institución dogmática que posibilita reputar conforme a derecho acciones que comportan un peligro de lesión para bienes jurídicos siempre que el nivel de riesgo se mantenga dentro de unos límites razonables y el agente haya adoptado las medidas de precaución y de control impuestas precisamente para disminuir el peligro de aparición de dichos resultados lesivos. Debe resaltarse que los referidos riesgos permitidos son cualificados, por razón de la importancia que supone la independencia en el ejercicio de la actividad auditora. Por ello, siempre que el auditor no haya tomado el plus de diligencia debida de cuidado y atención ante circunstancias susceptibles de materializarse en un concreto supuesto de falta de independencia, que se le exige por la relevancia pública de su actividad y por la posición fundamental que ocupa el deber de independencia como garante del correcto ejercicio de la misma (Sentencia del Tribunal Constitucional 386/1993, de 23 de diciembre), documentado todo ello en papeles de trabajo, su falta de independencia revelará una actitud de ne-

4.2.3. INCOMPATIBILIDAD POR LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD

gligencia especialmente grave e inexcusable por violación manifiesta del concreto deber de vigilancia y cuidado que se les exige, por otra parte, ineludible, lo cual resultará aún más notorio si las situaciones o hechos en las que incurre tienen que ver con alguna de las que se concretan y detallan de forma expresa y precisa en una norma con rango legal, y respecto de las cuales se exige la realización, de ciertas acciones u omisiones que no pueden eludirse o no pueden, dejar de ejecutarse, como sucede en el presente caso.-

Es, por consiguiente, que se entiende que los auditores actuaron con negligencia grave e inexcusable ya que, tras la realización de unos trabajos que conllevaban la preparación de los estados financieros y de realización de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas, como situaciones generadoras de falta de independencia, para las cuales se prevé expresamente como única medida de salvaguarda, la abstención de realizar la auditoría de cuentas, cuya inobservancia pone de manifiesto una negligencia de todo punto injustificable, sobre todo si se tiene en cuenta que en el momento de cometerse los hechos incluso resultaba expresamente prohibida la prestación de cualquier servicio parparte del auditor de cuentas, (artículo 8.2.1.k) de la LAC).-

En los NTA viene recogido en sus apartados lo siguiente: «1.3.2. La independencia supone una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en, la formulación de sus conclusiones.

La objetividad implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones del auditor Para ello, deberá gozar de una total independencia en sus relaciones con la entidad auditada. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o perjuicio.»

4.2.4. Incompatibilidad por la condición de letrado y asesor de la entidad auditada

— Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 2005.

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 4 DE OCTUBRE DE 2005

NOTA: La Sentencia del Alto Tribunal (Sala de lo Civil) se refiere al entonces vigente artículo 8 de la LAC.

Afecta en la actualidad a los artículos 12 y 13.g) del TRLAC, así como a otras normas que puedan desarrollarlos.

Establece la incompatibilidad, de acuerdo con el artículo 13.g) del TRLAC "La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado", de la condición de auditor (en este caso, sociedad de auditoría), siendo el presidente de dicha sociedad de auditoría «Letrado y Asesor Fiscal» de la auditada (la Sentencia, del orden civil, se remite a una anterior de la misma Sala y se refiere a la confirmación de la anulación de acuerdos sociales de la auditada, por incompatibilidad del auditor).

«PRIMERO:

(...)(IV) *Se aduce, además, que el Informe de Auditoría fue realizado por una entidad auditora que no es imparcial ni independiente de la sociedad auditada, dado que el Presidente de la sociedad auditora (AAA Auditores, S.L) es el Letrado y Asesor Fiscal de la entidad demandada (XXX, S.A.), coincidiendo su despacho profesional como Letrado con el domicilio de la sociedad auditora, y precisamente es el lugar donde se celebró la Junta, y el mismo en el que tiene su despacho profesional el Secretario del Consejo de Administración de la sociedad demandada.*

B) *La demandada, después de poner de relieve un estado litigioso entre los contendientes, traducido en numerosos procedimientos civiles y penales, arguyó que el requerimiento se había recibido la víspera de la Junta por la tarde, cuando ya no era posible remitir la documentación solicitada. Y en cuanto a la incompatibilidad de la Auditora, señala que la empresa no está obligada a auditar (art. 203.2 de la Ley 19/1988 de 12 de julio, niega otros vínculos de presente entre la auditora y la auditada, salvo que el Presidente de la auditora es el propio Letrado en este y otros asuntos, aunque no el Asesor Fiscal de la sociedad; y destaca que el auditor fue nombrado en*

4.2.4. INCOMPATIBILIDAD POR LA CONDICIÓN DE LETRADO Y ASESOR DE LA ENTIDAD AUDITADA

una Junta de 31 de enero de 1991 mediante acuerdo que fue impugnado por los hoy actores en procedimiento en el que recayó Sentencia declarando conforme el nombramiento efectuado, renovándose más tarde por acuerdo de una Junta de 16 de diciembre de 1994.

La Sentencia dictada por el Juzgado de 1ª Instancia de Madrid núm. 17, de 7 de abril de 1993 desestimó, en efecto, la impugnación del nombramiento de auditor efectuado en Junta de 31 de enero de 1991, desestimando el motivo de oposición que no era otro que la negativa de la Junta a nombrar un segundo auditor, sin que los demandantes reunieran capital suficiente para el nombramiento de otro auditor (Doc. 3 de la contestación, folio 231). En Apelación, la Sentencia dictada por la Sección 13ª de la Audiencia Provincial de Madrid, en 20 de abril de 1995, Rollo 411/93 (En Autos, folios 545 y sigs.) analizó el problema de la incompatibilidad entre la Auditora nombrada y la sociedad auditada, y decidió que no la había, por cuanto el artículo 8.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas, en sus cuatro supuestos, no comprende a los Letrados, salvo que ostenten cargos directivos, administradores o empleados, lo que no se ha acreditado que concurra en el Letrado Sr. D.E. al tiempo de la adopción del acuerdo (Se está refiriendo al Texto de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas anterior a la reforma operada por Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero). C) En 13 de septiembre de 1996 dictó Sentencia el Juzgado de 1ª Instancia núm. 49, estimando la demanda en todos sus pedimentos. Entiende el Sr. Juez que se ha vulnerado el derecho de información al no facilitar adecuadamente la solicitada, y que coincide en el Presidente de la sociedad auditora nombrada la condición de «letrado y asegurador fiscal» (sic), y el domicilio de la auditora con el despacho profesional del Letrado, lugar donde se celebra la Junta, dándose vinculación y relación entre auditora y auditada que genera la nulidad de la auditoría por infracción del artículo 8 de la Ley 19/1988. La Sentencia fue confirmada por la dictada en 26 de junio de 1998 por la Audiencia Provincial de Madrid, sección 13ª (Rollo 1038/1996) en base a la consideración de haberse infringido el derecho de información del accionista, dado que en el caso se ha privado a los accionistas del conocimiento necesario para poder votar los puntos que constituían el orden del día de la Junta, sin entrar a examinar el punto relativo a la incompatibilidad entre auditora y auditada, innecesario por tratarse de un argumento «a mayor abundamiento» y haber establecido ya la nulidad de la Junta.

(...)

TERCERO:

En los motivos Tercero y Cuarto se denuncia la infracción, por aplicación indebida, del artículo 8 de la Ley de Auditoría de cuentas, que es la Ley 19/1988, de 12 de julio, así como la infracción, por inaplicación, de los artículos 115 y 116 TRLSA, entendiéndose que «la Sentencia del Juzgado resuelve la nulidad de los acuerdos impugnados por entender que se ha producido la vulneración del artículo 8 de la Ley de Auditoría de Cuentas, lo que supone la existencia de incompatibilidad por parte de la compañía auditora...». Pero los motivos caen por su base: de una parte, por cuanto la Sala de Instancia no ha aplicado este precepto, como expresamente dice y la Sentencia recurrida, en el F. Tercero, in fine. En segundo lugar, porque hay que recordar que el Re-

4.2.4. INCOMPATIBILIDAD POR LA CONDICIÓN DE LETRADO Y ASESOR DE LA ENTIDAD AUDITADA

curso se da contra el Fallo y contra los fundamentos que constituyan su ratio decidendi de la Sentencia dictada en Apelación, en ningún caso contra los obiter dicta de esta Sentencia, ni contra la dictada en 1ª Instancia. Únicamente cuando los fundamentos de ésta última hayan sido aceptados por la de Apelación y constituyan la base de la decisión, lo que no ocurre en este supuesto, pueden ser combatidos. Con todo, tampoco cabe desconocer que la misma compañía recurrente ha visto anulados acuerdos relativos a la aprobación de cuentas sociales y aplicación de resultados, entre otros (Junta General Extraordinaria de 16 de mayo de 1991), por razón de la incompatibilidad del auditor, que es la misma firma que actúa en este caso, según es de ver en la Sentencia dictada por esta misma Sala en 18 de septiembre de 2003, núm. 869. Ni que el incumplimiento del deber de información, que se trataba de obviar mediante el recurso a una auditoría «realizada por una sociedad auditora que se encontraba en situación de incompatibilidad con la auditada» es una de las razones de desestimación del recurso de casación planteado contra la Sentencia en que se declaró la nulidad de pleno derecho de todos y cada uno de los acuerdos sociales adoptados en la Junta General Ordinaria de 29 de junio de 1993, como puede comprobarse en la Sentencia de esta Sala de 22 de marzo de 2005, núm. 182. Se trata, por ello, de una suerte de empecinamiento en la invocación de una supuesta infracción del artículo 8 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de cuentas, para presentar como compatible a una auditora reiteradamente considerada incompatible. Lo que, a mayor abundamiento, ratifica y refuerza las razones para desestimar el motivo.

Los motivos Tercero y Cuarto han de ser, por ello, desestimados».

4.3. Jurisprudencia sobre normas técnicas de auditoría	1505
4.3.1. Normas de auditoría: Obtención de evidencia de auditoría	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 2008	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 2009	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2012	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2012	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 2012	1507
4.3.2. Observancia de las NTA por el auditor: diligencia debida	
— Sentencia del Tribunal Constitucional de 12 de mayo de 2003	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004	
— Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero	1527
4.3.3. Papeles de trabajo	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2004	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de junio de 2009	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 2012	1533

4.3.1. Normas de auditoría: obtención de evidencia de auditoría

- Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 2008.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 2009.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2012.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2012.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 2012.

Afecta a los artículos 6.2 y 31.2 del TRLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarle.

De la Sentencia del tribunal supremo de 27 de octubre de 2004:

NOTA: La Sentencia de referencia señala que las normas de auditoría, a las que se refiere el actual artículo 6.2 del TRLAC, no presentan problemas de indeterminación de la conducta sancionable, en caso de incumplimiento. Esta sentencia recoge argumentos de la SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 12 DE ENERO DE 2000.

El Tribunal Supremo ha recogido estos mismos argumentos en la posterior SENTENCIA DE 15 DE NOVIEMBRE DE 2004.

«**SEXTO.** Comenzamos ahora con el examen de los restantes motivos en que se funda el recurso de casación y que no han sido ya prejulgados en la Sentencia de esta Sala de 12 de enero de 2000.

En el tercer motivo, formulado al amparo del apartado 1.d) del artículo 88 de la Ley de la Jurisdicción, alega la entidad recurrente la infracción del artículo 25.1 de la Constitución por no ser las Normas Técnicas de Auditoría por cuya infracción se le ha sancionado una lex certa, debido a su inconcreción y a la frecuente inclusión en ellas de conceptos jurídicos indeterminados («opinión» del auditor, circunstancias «significativas» o «muy significativas», «información necesaria», «incertidumbre», «estimación razonable»), circunstancias que no permitirían entender que dichas normas predeterminan en el grado requerido por el citado precepto constitucional las conductas sancionables.

El motivo no puede ser acogido. Frente a lo que afirma la recurrente, las Normas Técnicas de Auditoría son más bien, pese a la inclusión de frecuentes conceptos jurídicos indeterminados, extremadamente detalladas, y en modo alguno pueden ser globalmente descalificadas por falta de predeterminación normativa de las conductas sancionables. Como se subraya en la Sentencia de esta Sala de 12 de enero de 2000, reiteradamente citada, es precisamente su nivel de detalle, junto con su carácter técnico, lo que hace aconsejable que las mismas no se recojan en la norma directamente

4.3.1. NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

tipificadora de las infracciones en la materia, la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (fundamento de derecho tercero, apartado 4).

Por lo demás, la impugnación adolece precisamente de falta de concreción, puesto que en el marco del presente recurso tan sólo podría alegar la inconcreción de las normas cuya infracción ha determinado la sanción impuesta, pero no una acusación global de inconstitucionalidad a las citadas Normas Técnicas de Auditoría, que no puede siquiera ser examinada. Limitaremos nuestro examen, por tanto, a las Normas Técnicas de Auditoría aplicadas por la Resolución sancionadora y que expresamente menciona la actora como inconcretas, las normas 2.5.2, 3.6.3 y 3.6.4.

Pues bien, puede afirmarse de manera sucinta, puesto que la parte no desarrolla su argumento sino que se limita a reproducirlas como ejemplo de la inconcreción que denuncia, que ninguna de ellas incurren en semejante defecto. Como observación general es preciso poner de relieve que lo que caracteriza a muchas de las normas técnicas no es tanto que contengan un número excesivamente elevado de conceptos jurídicos indeterminados o que describan conductas inconcretas que atenten contra el principio de tipicidad, sino que se refieren a valoraciones de los auditores, lo que es algo netamente diferente. La exigencia de que el auditor efectúe o refleje su valoración sobre determinadas circunstancias no supone una indeterminación de la conducta sancionable, puesto que lo que se le pide al auditor (que haga o refleje dicha valoración) es algo perfectamente definido. Otra cosa es que, naturalmente, como tal valoración, la misma pueda ser discutible, pero tales valoraciones pueden y deben justificarse por los auditores mediante las pertinentes referencias a datos y documentación, de tal forma que tanto la inspección ejercida por el Instituto de Auditoría de Cuentas como, en su caso, la revisión jurisdiccional, pueda comprobar la solidez de dichas valoraciones.

Así, cuando la norma 2.5.2 estipula que la evidencia del auditor es «la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en las cuentas anuales han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstanciales que realmente han ocurrido» no hace sino requerir que el auditor sustente sus afirmaciones en una comprobación de la realidad de los datos contables, lo que a su vez se detalla y concreta luego en otras numerosas normas técnicas. Por ejemplo en la norma 2.5.22 –junto con la anterior son las dos en cuya infracción se fundamentan el primero y el tercero de los cuatro cargos por los que se impuso la sanción– se especifican como debe alcanzarse dicha evidencia del auditor (su convicción razonable), en relación con diversos conceptos (existencia, derechos y obligaciones, acaecimiento y otros). Por tanto, lejos de la inconcreción que se denuncia, las normas evidencian, como ya se ha indicado, un notable grado de detalle para facilitar la labor de los auditores y permitir la posterior evaluación la misma.

Igual ocurre respecto a las otras dos normas mencionadas por la parte actora y que han sido consideradas vulneradas en relación con el segundo cargo, la 3.6.3 y la 3.6.4. En la primera de ellas se especifica cuándo procede emitir una opinión con salvedades («Este tipo de opinión es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias de las circunstancias que se relacionan en el apartado siguiente, siempre que sean significativas en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto [...]»). Por su parte, la norma 3.6.4 especifica las circunstancias que pueden dar lugar a una

4.3.1. NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

opinión con salvedades, y en el caso concreto, la circunstancia que la resolución sancionatoria considera concurrente es la de existencia de «errores o incumplimiento de los principios y normas contables generalmente adoptados, incluyendo omisiones de información necesaria». En el caso concreto, por tanto, se le achaca a la entidad auditada no haber emitido una opinión con salvedades por incumplimientos de principios o normas contables comúnmente adoptados, lo que no puede ser objetado como una conducta poco delimitada, y que luego en su aplicación implica la necesaria justificación de la infracción, como efectivamente se contiene en la resolución sancionadora que especifica cuáles son esos principios y normas contables que han sido conculcados.

Pues bien, esta Sala considera que la presencia en las citadas normas –como, en general, en el conjunto de las Normas Técnicas de Auditoría– de conceptos que suponen una valoración motivada por parte del auditor, en el marco de unas reglas que son de una gran minuciosidad, no presentan problemas de indeterminación de la conducta sancionable contraria al principio de tipicidad en el derecho sancionador contenido en el artículo 25.1 de la Constitución. Requieren eso sí, una actitud extremadamente diligente por parte de los auditores para reflejar en sus informes todo lo que dichas normas requieren y una debida justificación de sus opiniones y juicios y de la base documental en la que se apoyan.

Digamos, por último, que en diversas sentencias de esta Sala se han revisado resoluciones judiciales recaídas en relación con sanciones fundadas en la infracción de las Normas Técnicas de Auditoría sin que se haya apreciado en ellas que las normas técnicas aplicadas en los sanciones impuestas infringieran el principio de tipicidad sancionadora.»

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 10 DE JULIO DE 2008

NOTA: La Sentencia establece los siguientes criterios, en relación con el tipo de infracción del artículo 34.b) del TRLAC (antiguo artículo 16.3.b) de la LAC), estableciendo que las Normas Técnicas de auditoría no incurrir en defecto o insuficiencia en la predeterminación de las conductas sancionables (en caso de incumplimiento de las mismas), sino que: *«son más bien, pese a la inclusión de frecuentes conceptos jurídicos indeterminados, extremadamente detalladas y no pueden ser globalmente descalificadas por falta de predeterminación normativa de las conductas sancionables»* (por remisión de la Sentencia a la del TS de 27-08-2004).

Según la STS de remisión, el auditor debe efectuar su valoración sobre determinadas circunstancias, de acuerdo con las NTA y obtener «evidencia suficiente», en los términos establecidos en las NTA, que implican la sustentación de las afirmaciones del auditor en una comprobación de la realidad de los datos contables analizados.

En relación, en particular, con la obtención de evidencia respecto de la efectividad del sistema de control interno de la auditada, se establece la necesidad de aplicar los procedimientos exigidos por las normas de auditoría en cada ejercicio, puesto que la mera referencia a los procedimientos aplicados en años anteriores, *«por si sólo no parece evidencia razonable, pues es claro que el cumplimiento en ejercicios anteriores de los procedimientos de control internos no acredita necesariamente el cumplimiento en el ejercicio auditado»* (habida cuenta de la autonomía de los trabajos de auditoría).

«**TERCERO:** (...)

En la primera de sus alegaciones, se refieren los recurrentes a la existencia de una divergencia interpretativa razonable sobre conceptos indeterminados como evidencia suficiente o principio de importancia relativa, en los que existe un halo de incertidumbre, y asimismo indican que la Resolución recurrida (la del Presidente del ICAC) no concreta el perjuicio económico que se haya causado o podido causar a tercero.

Sobre la primera de las cuestiones, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004, citada por la Resolución desestimatoria expresa del Ministro de Economía y Hacienda, rechaza que las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por Resolución del Presidente del ICAC de 19 de enero de 1991 (NTA), incurran en un defecto o insuficiencia en la predeterminación de las conductas sancionables debido a la frecuente inclusión en ellas de conceptos jurídicos indeterminados. Por el contrario, considera el Tribunal Supremo que las NTA son más bien, pese a la inclusión de frecuentes conceptos jurídicos indeterminados, extremadamente detalladas y no pueden ser globalmente descalificadas por falta de predeterminación normativa de las conductas sancionables.

Añade la sentencia del TS que citamos que no es tanto que las NTA contengan un número excesivamente elevado de conceptos jurídicos indeterminados o que describan conductas inconcretas que atenten contra el principio de tipicidad, sino que se refieren a valoraciones de los auditores, que es algo muy diferente. La exigencia de que el auditor efectúe o refleje su valoración sobre determinadas circunstancias no supone una indeterminación de la conducta sancionable, puesto que lo que se pide al auditor (que haga o refleje dicha valoración) es algo perfectamente definido.

Así, respecto del concepto de evidencia suficiente, que es citado en la demanda como concepto indeterminado respecto del que consideran los recurrentes que existe una divergencia interpretativa, las NTA al definir la evidencia del auditor como «la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en las cuentas anuales han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstanciales que realmente han ocurrido» no hace sino requerir que el auditor sustente sus afirmaciones en una comprobación de la realidad de los datos contables, lo que a su vez se detalla y concreta luego en otras numerosas normas técnicas.

El primero de los incumplimientos que imputa la Resolución del Presidente del ICAC a los recurrentes es el incumplimiento de las NTA sobre el estudio y evaluación del sistema de control interno (apartados 2.4.1 a 2.4.27), que detallan cómo ha de realizarse dicho estudio, con dos fases (apartado 2.4.10), una de revisión preliminar del sistema y otra de realización de pruebas de cumplimiento, sin que en los papeles de trabajo exista constancia de la realización del estudio y evaluación exigidas por las NTA, salvo mediante un denominado cuestionario de control interno que hace referencia a «...unos criterios perfectamente establecidos en cuanto a mecánica de trabajo...», que no se aportan. En sus contestaciones y aclaraciones en el control técnico llevado a cabo en el expediente administrativo, los recurrentes afirman que su conocimiento de unos criterios y procedimientos de trabajo definidos fueron comprobados a través de las diferentes auditorías que realizaron a la entidad en ejercicios anteriores,

4.3.1. NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

lo que por sí sólo no parece evidencia razonable, pues es claro que el cumplimiento en ejercicios anteriores de los procedimientos de control internos no acredita necesariamente el cumplimiento en el ejercicio auditado

CUARTO

También en el primer apartado de los Fundamentos de Derecho de la demanda alegan los recurrentes que la Resolución impugnada no concreta el perjuicio económico ocasionado.

La Resolución impugnada considera a los recurrentes responsables de una infracción del artículo 16.2.c) de la Ley 19/1988, de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), consistente en el incumplimiento de las normas de auditoría que pueda causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada.

El Tribunal Supremo ha dicho en su sentencia de 30 de junio de 2003, en relación con dicha infracción, que lo derivado del incumplimiento es la potencialidad de causar perjuicio (la norma emplea la expresión «pueda causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada»).

Sin perjuicio de lo anterior, la Sala considera acreditado que en el presente caso los incumplimientos de las NTA causaron perjuicios a la entidad auditada, pues así resulta del escrito de dicha entidad (xxx), presentado ante el ICAC el 18 de octubre de 2002, en el que reconoce expresamente que la actuación de los recurrentes ha tenido una influencia notable en el Consejo de Administración y en la Junta General, a efectos de que estos órganos aprobaran las cuentas anuales, y la ausencia de salvedades, incertidumbres o párrafos en los que se expresara cualquier tipo de situación de relevancia, desde un punto de vista estrictamente contable, en relación a las operaciones que realizaba la sociedad, han propiciado que el sistema de control establecido por la empresa se considerara adecuada y no se planteara otro distinto (apartado 6º del citado escrito).

QUINTO

Muestran también su desacuerdo los recurrentes respecto de los incumplimientos de las NTA apreciados en relación con la Carta de Manifestaciones.

Alegan los recurrentes en su demanda que entendieron que no era preciso solicitar el reconocimiento por parte de la Dirección de la entidad de su responsabilidad sobre la formulación de las cuentas anuales. Sin embargo, tal alegación no puede ser acogida, a la vista de la claridad de la NTA sobre Carta de Manifestaciones de la Dirección, publicada por Resolución del ICAC de 15 de junio de 1999.

El apartado 11 de la NTA no deja lugar a dudas al afirmar que «...el requerimiento de la Carta de Manifestaciones de la Dirección y lo dispuesto en esta norma técnica...», serán obligatorios para cualquier trabajo de auditoría de cuentas.

Añade el apartado 25 que la Carta de Manifestaciones deberá ser firmada, al menos, por algún miembro del Órgano de Administración de la entidad auditada con competencia para ello, de forma que el documento firmado por el director gerente de la compañía como carta de manifestaciones omite la firma exigida por la NTA, pues no está firmado por ninguno de los miembros del órgano de administración, al que corresponde formular las cuentas objeto de la auditoría.

SEXTO

La Resolución impugnada aprecia también incumplimientos de las NTA por falta de evidencia de varias áreas y aspectos del trabajo de auditoría, haciendo referencia en primer término a un párrafo de énfasis.

En dicho párrafo de énfasis, que se recoge en el apartado 4 del Informe de auditoría (folios 7 y 8 del expediente) y que igualmente reproduce la Resolución impugnada, se indica que la entidad ha cerrado el ejercicio con unas pérdidas de 833.191 euros, situación que no considera coyuntural o extraordinaria, pero seguidamente recoge unas afirmaciones de la Memoria de la entidad, sobre la realización de operaciones en el ejercicio 2002 que contribuirán a la corrección de la situación económico financiera de la entidad, mencionando concretamente una suscripción de un acuerdo para la creación de un nuevo mercado mayorista que generaría en los cinco próximos ejercicios un total de 1.514.550 euros en concepto de derechos de adjudicación.

Sin embargo, de la Memoria de la entidad y de los propios papeles de trabajo resulta que ese acuerdo de creación de un nuevo mercado mayorista no es firme, sino que se encuentra sujeto a una serie de condiciones, como la aceptación por el Consejo de Administración y Asamblea de la Asociación firmante, la concesión de una licencia de apertura y la autorización por el Ayuntamiento de Alicante de la permuta de unos terrenos, sin que los recurrentes hayan analizado estos factores.

Por las razones anteriores sostiene la Resolución impugnada que no concurren los requisitos para la emisión de una opinión favorable o sin salvedades, esto es, sin dudas importantes.

(...)

SÉPTIMO

La Resolución del Presidente del ICAC también considera que existe incumplimiento de las NTA por falta de evidencia en relación con otras áreas y aspectos del trabajo de auditoría, concretamente las siguientes: inmovilizado inmaterial, inmovilizado material, inmovilizado financiero, deudores, cuenta gerente, subvenciones, IVA deducible, ingresos a distribuir en varios ejercicios, deudas con entidades de crédito, acreedores comerciales, premios de jubilación e ingresos de explotación.

La Sala tiene por acreditada tal falta de evidencia en los aspectos citados, que se detalla en la Resolución impugnada, a la vista del Informe de control técnico realizado por el ICAC (folios 377 a 402), que muestra que los recurrentes no dejaron constancia en sus papeles de trabajo de las verificaciones efectuadas para obtener evidencia en las áreas y los aspectos que se indican, sin que los recurrentes hayan aportado prueba alguna, bien en el expediente administrativo, bien en este recurso, que contradiga y demuestre la equivocación o falta de acierto de las afirmaciones contenidas en el Informe de control técnico.

(...).

La importancia de las limitaciones al alcance, incertidumbres y salvedades son tales que los nuevos auditores concluyeron su informe indicando que las cuentas anuales de 2001 no expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de

4.3.1. NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

XXX. Tal conclusión es exactamente la contraria a la que llegaron los auditores recurrentes, que afirmaron en su informe que las cuentas anuales, salvo una falta de información en relación con el fondo de reversión, expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación contable de XXX.

La Sala considera que la conclusión a que llegan los auditores recurrentes, desconocedora de todos los defectos de las cuentas anuales que pone de manifiesto la segunda auditoría, no se debe a una voluntad dolosa o conducta intencionada, sobre lo que no existe dato ni indicio alguno en el expediente, sino necesariamente tal equivocada conclusión ha de ser atribuida a un defecto de atención y de cuidado de los recurrentes, que en su trabajo de auditoría incumplieron las NTA en la obtención de evidencia en las áreas y aspectos que indica la Resolución impugnada.

(...)».

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 10 DE JULIO DE 2009

NOTA: La Sentencia, relativa a la infracción grave derivada del incumplimiento de las normas de auditoría del antiguo artículo 16.2.b), de la LAC (actual artículo 34.b) del TRLAC), establece que el concepto «normas de auditoría» es más amplio que el de Normas Técnicas de Auditoría.

«QUINTO

La parte considera que no concurren los requisitos de la infracción grave del artículo 16.3.b) LAC, que consiste en:

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.

Sostiene el demandante que la falta de identidad entre las «normas de auditoría» a que se refiere el precepto y las «Normas Técnicas de Auditoría» (NTA) aprobadas por Resolución del Presidente del ICAC de 19 de enero de 1991.

Sin embargo, el Tribunal Supremo en sentencia de 20 de abril de 2006 (recurso 3265/2002), y en las que en ella se citan, al examinar el tipo infractor del artículo 16.3.b) LAC (en realidad, el artículo 16.2 –letra c– de la indicada ley en su redacción anterior a la reforma operada por la ley 44/2002), y la conformidad a derecho de la remisión a las normas de auditoría que efectúa, llega la conclusión de que dicha remisión es conforme a las exigencias derivadas del principio de legalidad, y en particular, el Tribunal Supremo aprecia que está presente el requisito de remisión expresa, que el Alto Tribunal considera expresamente efectuado a las NTA.

En todo caso, en la propia hipótesis del recurrente, hay que admitir que la expresión del artículo 16.2.b) LAC de «normas de auditoría» es más amplia que la de NTA, por lo que hemos de considerar estas últimas normas incluidas en las primeras. Así resulta, por lo demás, del artículo 5 LAC, que dispone que quienes realizan los informes de auditoría están sujetos a las prescripciones de la propia LAC y a las normas técnicas de auditoría de cuentas».

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 30 DE MAYO DE 2012

NOTA: La Sentencia establece los siguientes criterios, en relación con el tipo de infracción del artículo 34.b) del TRLAC (antiguo artículo 16.3.b) de la LAC), estableciendo que:

- El trabajo de auditoría debe realizarse con arreglo a la normativa reguladora sin que la concreta estructura organizativa del auditor le permita no identificar los concretos procedimientos de auditoría realizados.
- El informe de auditoría va dirigido a terceros, no solo a la entidad auditada, por tanto, la falta de evidencia puede inducirles a error y generarles perjuicios.
- El «efecto significativo» en el informe, segundo elemento del tipo de la infracción de referencia, *«no requiere la materialización de dicho enunciado, sino la posible causación de dicho efecto, de tal modo que la acreditación de la causación de dicho efecto significativo, en el caso de producirse podría constituir únicamente, en su caso, una circunstancia agravante de la responsabilidad del infractor, pero nunca el elemento del tipo del ilícito preciso para apreciar la concurrencia de éste.»*

«**TERCERO.** La Administración aplica el artículo 16.3 b) de la Ley 19/1988 –en su redacción dada por Ley 44/2002–. Tal precepto dispone:

«3. Se considerarán infracciones graves:

b. 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.

El recurrente insiste ante la Sala lo que en vía administrativa se ha resuelto correctamente. Señala que para cometer la citada infracción es necesario incumplir las normas de auditoría y que estas tengan un efecto significativo sobre el resultado del informe.

El informe de auditoría no solo va dirigido a la entidad auditada, sino también a terceros, y es un medio para que todo interesado conozca la situación patrimonial de la entidad auditada, por ello es necesario asegurar que el informe de auditoría manifiesta la imagen fiel de la entidad, y que tal manifestación sea recogida, de forma que terceros interesados puedan acceder a dicha información, de ahí la necesidad de respetar el contenido y estructura del informe como garantía de su conocimiento por posibles interesados.

Por ello la falta de claridad y certeza en la actividad auditora que reflejan las imputaciones realizadas a la recurrente, pueden inducir a error a terceros con el consiguiente perjuicio económico, al llevarles a la adopción de decisiones financieras que de conocer con precisión y ser preciso el resultado de la auditoría no hubiesen adoptado.

Por tanto en relación con el efecto significativo no requiere la materialización de dicho enunciado, sino la posible causación de dicho efecto, de tal modo que la acreditación de la causación de dicho efecto significativo, en el caso de producirse podría constituir únicamente, en su caso, una circunstancia agravante de la responsabilidad del infractor, pero nunca el elemento del tipo del ilícito preciso para apreciar la concurrencia de éste.

Las irregularidades detectadas son varias y vienen referidas a la falta de salvedad por omisión de información en la memoria y falta de realización de pruebas de audito-

4.3.1. NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

ría para verificar la razonabilidad de la información contable. Cabe destacar tanto la importancia del papel de la Memoria en cuanto documento que amplía y completa la información contenida en el Balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, como el carácter de mínima y significativa que tiene la información omitida y la consideración de aspectos cualitativos significativos que tienen estas circunstancias, de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría. Y además hay que tener en cuenta que el recurrente no reflejó en ninguno de sus papeles de trabajo, ni identifico con aquellos «visés» el detalle y descripción de los procedimientos, verificaciones realizadas e información utilizada, así como el resultado obtenido de dichos procedimientos que le permitieran haber alcanzado la conclusión mediante el reflejo de los «visés», sin que pueda admitirse la alegación de una distinta realización del trabajo en función de la peculiar estructura organizativa unipersonal del hoy actor, ya que a tenor de lo dispuesto en el art.. 1.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas cualquier trabajo que legalmente pueda calificarse como de auditoría de cuentas, tendrá necesariamente que ser realizado por un auditor de cuentas, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la referida Ley y las normas técnicas de auditoría, sin que en estas se establezcan excepciones o particularidades por razón del tamaño de la empresa o estructura organizativa del auditor. Por tanto no existiendo constancia alguna que soporte la realización de las pruebas que el recurrente debió realizar para alcanzar sus objetivos, independientemente de que los datos consignados pudiesen ajustarse a la realidad, ha incurrido en la infracción imputada y lo dicho hasta ahora es suficiente para fundar la decisión administrativa.»

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 20 DE JUNIO DE 2012

NOTA: La Sentencia reitera los argumentos de la anterior e incluye determinadas consideraciones respecto del artículo 31.2 del TRLAC (anterior artículo 16.5 de la LAC), que establece que: «No se considerará incumplimiento de las normas de auditoría el que derive de una discrepancia jurídica o técnica razonablemente justificada. A estos efectos, y con el fin de posibilitar la verificación de la razonabilidad de la interpretación de las normas técnicas de auditoría efectuada por el auditor o la sociedad de auditoría, éstos deberán documentar la razonabilidad de la interpretación realizada.», estableciendo, respecto de dicha «discrepancia jurídica o técnica», que el auditor debe acreditar el cumplimiento de las normas de auditoría en la ejecución del trabajo de auditoría, para justificar la opinión emitida, sin que pueda omitirse por razón del tamaño de la entidad auditada. Añade la Sentencia que, en caso contrario, como sucede en el supuesto contemplado, no puede invocar la concurrencia de una discrepancia de la naturaleza a la que se refiere el artículo 31.2 del TRLAC, mediante la simple formulación de alegaciones que serían, en el caso del recurso al que se refiere la sentencia, «apreciaciones de carácter subjetivo». Finalmente, se pronuncia sobre la concurrencia del posible efecto significativo que integra la infracción del antiguo artículo 16.2.c) de la LAC, hoy artículo 34.b) del TRLAC.

«SEGUNDO. *El recurrente, reiterando lo ya manifestado en vía administrativa reconoce la existencia de incumplimientos de las normas de auditoría, pero que en atención*

4.3.1. NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

al pequeño tamaño de la empresa auditada, cuya sencilla estructura organizativa y contable conocía perfectamente, haría innecesario, en su opinión, la ejecución y documentación de los procedimientos aplicados en los términos exigidos por la resolución del ICAC y dado, que las normas de auditoría permiten al auditor tener en cuenta las circunstancias que concurren en cada caso para evaluar el resultado de las pruebas practicadas para la obtención de la evidencia. Añade que en todo caso no se considerará incumplimiento de las normas de auditoría el que derive de una discrepancia jurídica o técnica razonablemente justificada.

Efectivamente el recurrente en relación a los cargos relativos a la falta de obtención de evidencia suficiente y adecuada así como los cargos relativos al incumplimiento de normas de auditoría en relación con determinadas áreas reitera lo expuesto en vía administrativa, justificando su actuación, alegaciones que se recogen en la resolución impugnada y que son contestadas por la Administración y que en aras a la brevedad se dan todas ellas por reproducidas y que no han sido desvirtuadas en esta fase jurisdiccional donde la parte actora ni siquiera ha solicitado el recibimiento del pleito a prueba, habiéndose limitado a rebatir las conclusiones de la resolución impugnada con sus apreciaciones de carácter subjetivo.

TERCERO. *La Administración aplica el artículo 16.3 b) de la Ley 19/1988 –en su redacción dada por Ley 44/2002–. Tal precepto dispone:*

«3. Se considerarán infracciones graves:

b. 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.

El recurrente insiste ante la Sala lo que en vía administrativa se ha resuelto correctamente. Señala que para cometer la citada infracción es necesario incumplir las normas de auditoría y que estas tengan un efecto significativo sobre el resultado del informe.

El informe de auditoría no solo va dirigido a la entidad auditada, sino también a terceros, y es un medio para que todo interesado conozca la situación patrimonial de la entidad auditada, por ello es necesario asegurar que el informe de auditoría manifiesta la imagen fiel de la entidad, y que tal manifestación sea recogida, de forma que terceros interesados puedan acceder a dicha información, de ahí la necesidad de respetar el contenido y estructura del informe como garantía de su conocimiento por posibles interesados.

Por ello la falta de claridad y certeza en la actividad auditora que reflejan las imputaciones realizadas a la recurrente, pueden inducir a error a terceros con el consiguiente perjuicio económico, al llevarles a la adopción de decisiones financieras que de conocer con precisión y ser preciso el resultado de la auditoría no hubiesen adoptado.

Por tanto en relación con el efecto significativo no requiere la materialización de dicho enunciado, sino la posible causación de dicho efecto, de tal modo que la acreditación de la causación de dicho efecto significativo, en el caso de producirse podría constituir únicamente, en su caso, una circunstancia agravante de la responsabilidad del infractor, pero nunca el elemento del tipo del ilícito preciso para apreciar la concurrencia de éste.

4.3.1. NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Las irregularidades detectadas son varias y vienen referidas al incumplimiento de normas de auditoría en diversas áreas. En este sentido cabe destacar que en los papeles de trabajo y en cuanto a las existencias no ha quedado constancia de la inspección del almacén de referencia y de la realización de la comprobación por muestreo de las mercancías depositadas en el mismo, que afirma haber efectuado el auditor, así como la ejecución de procedimientos dirigidos a verificar su correcta valoración a la fecha de cierre del ejercicio. Respecto de los clientes se ha omitido la realización de una circularización, sin dejar constancia en los papeles de trabajo, de la justificación de su omisión, tampoco ha quedado rastro de ningún documento que recoja el criterio empleado por la sociedad para reclasificar los saldos de clientes a clientes de dudoso cobro y para dotar las provisiones correspondientes, ni de la aplicación por el Auditor de ningún procedimiento dirigido a satisfacerse de la razonabilidad de dichos saldos. En ventas no ha quedado constancia de procedimientos de auditoría dirigidos a la verificación de su adecuado registro contable, así como en cuanto a devolución de ventas el Auditor no ha realizado nada más que una prueba en detalle sobre una única devolución escasamente significativa. En otros créditos no ha quedado constancia de la verificación del adecuado registro de principal e intereses; en otras provisiones y deudas a corto plazo con entidades de crédito no se ha realizado ninguna prueba de auditoría dirigida a satisfacerse de la razonabilidad del saldo ni de marcas o tildes de ningún tipo, de las que pudieran deducirse los procedimientos de verificación aplicados por el Auditor. En cuanto a los hechos posteriores no ha quedado constancia de la realización de procedimientos de auditoría referidos a su análisis y verificación.

Por tanto el recurrente que no ha desacreditado tales conclusiones ha incurrido en la infracción imputada y lo dicho hasta ahora es suficiente para fundar la decisión administrativa.

(...)

QUINTO. *Finalmente no cabe aplicar el contenido del artículo 16.5 de la Ley de Auditoría de Cuentas pues los hechos imputados no responden a una discrepancia jurídica o técnica razonablemente justificada sino a un claro incumplimiento de las normas de auditoría, que sencillamente no se han aplicado».*

**DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL
DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2012**

NOTA: La Sentencia se refiere al valor probatorio que tienen los papeles de trabajo, a los efectos de determinar que la corrección del trabajo de auditoría resulta de lo reflejado en dicha documentación.

En esta sentencia se concluye que los auditores no reflejaron en papeles de trabajo evidencia suficiente y adecuada que justificase las conclusiones alcanzadas acerca de que, a la fecha del informe de auditoría, era remota la probabilidad de que ocurrieran las condiciones resolutorias establecidas en función de los hitos urbanísticos establecidos en tres contratos de venta en cuya virtud se registraron ingresos en el ejercicio de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad nº 18 de ingresos ordinarios.

Por otra parte, considera la Audiencia Nacional, conforme al criterio de la Resolución sancionadora, que al superar el ajuste en la partida la cifra de materialidad fijada por los auditores, debería haberse reflejado la preceptiva salvedad en el informe, a pesar de que, según alegaban los auditores, individualmente no superaban dicha cifra.

«TERCERO. (...) *Conviene precisar que este recurso no tiene por objeto analizar las cuentas consolidadas de AAA SA y las cuentas anuales individuales de AAA SA ambas del ejercicio 2006 sino analizar si los trabajos de auditoría sobre esas cuentas anuales en relación a las 3 operaciones analizadas incumplen las normas de auditoría relativas a las obligaciones de obtener evidencia suficiente y adecuada y de evaluar las circunstancias susceptibles de modificar la opinión en los informes de auditoría a los efectos en su caso de su reflejo en dicho informe y si ese incumplimiento tiene un efecto significativo en el trabajo de auditoría que son los dos elementos del tipo infractor grave que se considera infringido.*

En cuanto a la falta de evidencia suficiente y adecuada, las Normas Técnicas de auditoría establecen la obligación del auditor de obtener «evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas» (apartado 2.5.1) entendiéndose por evidencia «la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en las cuentas anuales han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstancias que realmente han ocurrido» (apartado 2.5.2), debiendo, por tanto, el auditor realizar las pruebas pertinentes acerca de la integridad, exactitud y validez de la información verificada y recoger la evidencia así obtenida en la respectiva documentación siendo los papeles de trabajo «el soporte y justificación del trabajo realizado» y comprende «la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el auditor, de manera que en conjunto, constituyen un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución de su trabajo, junto con las decisiones que ha debido tomar para llegar a formarse su opinión» (apartado 2.6.1).

Por tanto en la valoración de la corrección del trabajo de los auditores debe pararse de lo reflejado en los papeles de trabajo y no de la información que en su caso se

4.3.1. NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

hubiera podido obtener en esa fecha y que no conste en los papeles de trabajo u otra posterior que permita verificar la corrección técnica de esta.

Por lo tanto el objeto del recurso es determinar si los auditores dejaron constancia en sus papeles de trabajo tal como prescriben las Normas Técnicas de Auditoría de la evidencia suficiente y adecuada que justificase las conclusiones alcanzadas acerca de que a la fecha del informe de auditoría era remota la probabilidad de que ocurrieran las condiciones resolutorias establecidas en función de los hitos urbanísticos establecidos en cada una de las tres operaciones) en cuya virtud AAA según consta en la Memoria justificó el registro contable del ingreso por haberse cumplido los requisitos establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad nº 18 ingresos ordinarios (en adelante NIC 18) que resulta de aplicación.

La citada NIC 18 establece en su apartado 14 lo siguiente:

Los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes*
- b) La empresa no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos.*
- c) El importe de los ingresos ordinarios puede ser valorado con fiabilidad.*
- d) Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.*
- e) Los costes incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.*

Las condiciones contractuales pactadas fueron las siguientes:

a) Operación de venta a MMSA de derechos urbanísticos en V. (Castellón) por importe de 11 millones de euros (sólo 5,5 millones forman parte de la cifra de negocios consolidada). En el clausulado de la operación se estipularon condiciones de prohibición de disponibilidad y diferimiento en la transmisión, así como cláusulas resolutorias a favor del comprador fijadas en función de ciertos hitos urbanísticos que se referían a acontecimientos ajenos al control y a la voluntad de las partes contratantes (relativos a que los derechos de aprovechamiento se materialicen en parcelas con diferencias a las convenidas, a que la edificabilidad asignada suponga una diferencia superior al 5% de la convenida, a que en 6 meses no hubiera tenido lugar la aprobación definitiva del Plan parcial del Sector SUR 39 de Vinaroz, en 18 meses la aprobación definitiva del Proyecto de reparcelación de dicho sector, o en 24 meses de la inscripción de este Proyecto en el Registro de la Propiedad y que el Ayuntamiento certificase un coeficiente limitativo de viviendas inferior a 18). En cuanto a las condiciones de pago estipuladas (aplazamiento del 80% del precio y pago del resto con devolución garantizada con aval en caso de incumplimiento).

b) Operación de venta de 2 parcelas urbanas por GRSA por importe de 33.356.100 euros. Se estableció la facultad de resolver el contrato a favor de

4.3.1. NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

la compradora en función de cierto hito urbanístico (no aprobación con carácter definitivo de la modificación del Plan General de Ordenación Urbana el 30 de junio de 2007 o su aprobación con una cierta edificabilidad). Asimismo se estipulaba el pago de una parte en efectivo (el 15%) en al que se otorga por la parte vendedora aval para garantizar su devolución en caso de resolución, y el aplazamiento del resto a la fecha en que se notificase la aprobación definitiva de la edificabilidad reconocida a las parcelas.

c) Operación de venta con participaciones sociales del CASA por parte de AAA por importe de 24 millones de euros. En el clausulado se condiciona el pago del 87,5% del precio al cumplimiento de determinados hitos urbanísticos, y se establece condiciones resolutorias o ajuste de precio a favor de la parte compradora establecidas en función de que se produzcan un conjunto de circunstancias referidas, una al desenlace del recurso contencioso administrativo interpuesto frente al acuerdo del Ayuntamiento de Alborada por el que se seleccionó a CASA como socio capitalista de la sociedad municipal para el desarrollo del Proyecto, y otras a ciertos hitos urbanísticos (que la aprobación definitiva del Plan de Reforma Interior de la UE2 conlleve modificaciones sustanciales a las aprobadas inicialmente, que la aprobación definitiva por el Ayuntamiento de A. del proyecto de reparcelación se produzca antes de febrero de 2011, que en el mes de febrero de 2011 no se haya informado favorablemente del Proyecto definitivo por la Demarcación de costas, ni se hayan obtenido todos los permisos para el desarrollo de la actuación urbanística).

Considera el recurrente que las pruebas de auditoria practicadas, relativas a la contabilización de tres operaciones de venta en el caso de las cuentas anuales consolidadas y de una de ellas en el de las cuentas individuales son adecuadas y suficientes para establecer el juicio de probabilidad exigido por la normativa contable. Al objeto de fundamentar sus alegaciones la sociedad auditora hace referencia en el escrito de conclusiones únicamente al informe de 20 de mayo de 2010 emitido por D. EXY en relación a las diligencias previas 205/2007 A que se siguen en el Juzgado Central de Instrucción nº 5 de la Audiencia Nacional y que se incorporó en periodo probatorio a este recurso y fue ratificado en presencia judicial.

Dicho perito después de reproducir la NIC 18 que considera aplicable a las 3 operaciones expone la relación de circunstancias a favor (casi todas) y en contra (solo 1 o 2) de la inclusión de la operación en el año 2006. En cuanto a las circunstancias en contra para incluir la operación en el año 2006

1) En relación a la venta a MMSA señala que existe una amplia gama de circunstancias que se suceden en el tiempo que pueden dar lugar a la resolución de la compraventa, señalando como circunstancias en contra para incluir la operación en el año 2006: «hay existencia de condiciones resolutorias a favor del comprador» y «puesta a disposición una vez se otorgue escritura en las que se concreten y describan las parcelas de resultado» (folio 47 de la resolución recurrida).

2) En relación a la venta a GRSA señala como circunstancias en contra de incluir la operación en el año 2006 «hay condiciones resolutorias a favor del comprador» y puesta a disposición una vez se apruebe el PGOU de C.(folio 48).

4.3.1. NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

3) *En relación a la compraventa a favor de FPSL se hace constar como circunstancias en contra de incluir la operación en el año 2006 «hay condiciones resolutorias a favor del comprador» (folio 59).*

Después de recoger en un cuadro las circunstancias a favor y en contra para considerar que la imputación de la operación en el año 2006 ha sido correcta indica el perito de forma idéntica para cada una de las 3 operaciones que «De acuerdo con el párrafo 16 de la NIC 18 la valoración de las circunstancias del caso ha de hacerse atendiendo de forma conjunta a todas ellas, no centrando la atención en una sola. Por todo ello el que suscribe considera que la imputación de la operación en el año 2006 ha sido correcta»

Este informe a juicio de esta Sala no desvirtúa las conclusiones alcanzadas por el ICAC y ello por las siguientes razones:

1) *El objeto de la prueba en el procedimiento penal era «que se emita informe explicativo de la operatividad de la Empresa AAA, así como se proceda al análisis de los resultados del ejercicio 2006 declarados por la misma a fin de que determine si son reales o ficticios» (folio 4). El objeto de este recurso es distinto ya que es determinar si los auditores dejaron constancia en sus papeles de trabajo tal como prescriben las Normas Técnicas de Auditoría de la evidencia suficiente y adecuada obtenida sobre la afirmación del grupo AAA (relativa a la probabilidad remota de que ocurrieran las condiciones resolutorias establecidas en función de los hitos urbanísticos establecidos con cada una de las tres operaciones) en la que se justificó el registro contable del ingreso por haberse cumplido los requisitos establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad nº 18 ingresos ordinarios (en adelante NIC 18) que resulta de aplicación. El propio recurrente lo reconoce en el escrito de demanda al señalar que «No se trata en este recurso de establecer el acierto o desacierto del juicio profesional del auditor a la hora de evaluar la razonabilidad de las hipótesis y estimaciones en base a las cuales la empresa consideró remota la probabilidad de retrocesión de las ventas sino analizar si las pruebas de auditoría practicadas resultaban adecuadas y suficientes para concluir que dichas hipótesis y estimaciones sobre hechos futuros estaban debidamente soportadas»*

2) *Como hemos señalado el apartado 14 de la NIC 18 establece expresamente que para el reconocimiento de estos ingresos deben darse todas y cada una de las circunstancias transcritas. Así señala que «Los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones». Por lo tanto si no concurre uno de esos requisitos no deben reconocerse los ingresos ordinarios en ese ejercicio. El apartado 16 lo que hace es precisar cuando concurre el requisito a) del apartado 14 referido a que «la empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes» y establece el apartado 14 como ejemplo de situaciones en que la entidad puede conservar riesgos y ventajas significativos, correspondientes a la propiedad «cuando el comprador, en virtud de una condición pactada en el contrato, tiene derecho de rescindir la operación y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de que esto ocurra». En relación a este punto 2.1) no realiza el perito ningún análisis acerca de la certidumbre que tenía la entidad*

4.3.1. NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

de que acaeciera ese hecho sino que se limita a sintetizar en un cuadro la justificación alegada por AAA para la inclusión de esas operaciones en el ejercicio 2006. 2.2) las circunstancias a favor contenidas en la lista son de escasa importancia, irrelevantes o debían haber sido valoradas en contra 2.3) omite hacer referencia a otros informes de los propios auditores que contradicen sus afirmaciones. Vamos a desarrollar cada una de estos hechos:

2.1) El perito no realiza ningún análisis acerca de la certidumbre que tenía la entidad de que acaeciera ese hecho sino que se limita a sintetizar en un cuadro la justificación alegada por AAA para la inclusión de esas operaciones en el ejercicio 2006 remitiéndose a las que constan en el informe de esta a la CNMV el 13 de septiembre de 2007 (folio 44) y que son

a) En relación a la venta de USL SL a MMSA: Informe de asesor externo (CM Arquitectos) sobre situación urbanística del sector Sur 39 de Vinaroz. (venta a MMSA).

b) En relación a la venta de GRSA a MS SL Avanzado estado de tramitación del PGOU. Firma de un acuerdo de intenciones con el Ayuntamiento el 28/12/2006 para llevar a cabo la modificación del PGOU.

c) En relación a la venta del 40% del capital social del CASA a favor de FPSL «la asunción por parte de comprador de todos los derechos y obligaciones del comprador».

El ICAC a diferencia del perito sí que ha realizado un análisis de la documentación que sirvió de soporte para justificar ese ingreso y no se ha limitado a enumerarla y pone de relieve:

a) En relación a la venta a MMSA que ese informe 1) no está fechado 2) en sus conclusiones no se pronuncia sobre el éxito o probabilidad de ocurrencia en plazo de los acontecimientos urbanísticos contemplados como causas de resolución en el contrato objeto de examen sino que se limita a indicar que «la adjudicación para el desarrollo de estos sectores por parte del Ayuntamiento de Vinarós debe realizarse a favor de la mercantil AAA Mediterráneo SA».

b) En relación a la venta de GRSA no se considera suficiente el certificado del Ayuntamiento de Canet d'en Berenguer. puesto que únicamente soporta evidencia del compromiso para firmar el preconvención pero no la probabilidad de que ello pudiera cumplirse antes del 30 de junio de 2007 los trámites exigidos por la normativa contenida en la Ley 16/2005 Urbanística Valenciana que debían seguir a la firma del Preconvención Urbanístico y necesario para que en dicho plazo se produjera el hito fijado como condición resolutoria.

c) En relación a la venta del 40% del capital social del CASA a favor de FPSL, no hace referencia el perito a ningún documento que justifique la probabilidad remota que existía a juicio de la empresa de que se cumplieran las condiciones resolutorias.

2.2) En cuanto a la lista de circunstancias a favor:

a) Algunas son de escasa relevancia para delimitar si «la empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes» como son las referidas a que la operación for-

4.3.1. NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

malizada en escritura pública, compraventa, formalizada entre partes independientes, la forma de venta es normal en sector inmobiliario y se han imputado fiscalmente los beneficios de la operación en curso).

b) Otras no se refieren a acreditar el cumplimiento de ese requisito sino a valorar la probabilidad de cobro en el caso de que se cumplan las condiciones (el comprador es empresa solvente, el comprador es profesional del sector, hay garantías en relación al impago del precio).

c) Un tercer grupo son circunstancias, muy relevantes para valorar si se ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes que han sido valoradas a favor y tendrían que haber sido valoradas en contra y que son: la existencia de pagos a cuenta y que se transmite la propiedad. Conforme a los pactos contractuales en el caso de que no se cumplan las condiciones los compradores pueden protegerse no pagando el precio y ejecutando el aval prestado por la vendedora para garantizar la devolución del precio satisfecho en efectivo que es por otra parte una cantidad mínima del volumen de la operación. En las operaciones de USL y GRSA ni siquiera se transmite ni se ponen a disposición de los compradores los elementos cedidos.

2.3) Por último indicar que dicho informe pericial omite un dato muy relevante y es que no hace referencia a la existencia de una salvedad con incertidumbre realizada por la misma auditora por esta misma operación en el informe de auditoría emitido sobre las cuentas anuales individuales de USL del mismo ejercicio en la que se explicaba que «a la fecha actual no es posible concluir sobre el posible impacto que se produciría en caso de que las condiciones resolutorias tuvieran lugar». Lo mismo sucede en las cuentas anuales individuales de GRSA en el que se refleja también la existencia de una salvedad con incertidumbre por esta misma operación en la que se explicaba que «La sociedad ha registrado dicha venta ya que estima que no se darán las circunstancias que podrían motivar su resolución y que la edificabilidad será la prevista. A la fecha actual no se han cumplido los plazos fijados en las condiciones resolutorias por lo que no es posible concluir sobre si serán aplicables y su eventual impacto».

Poner de relieve en relación al dictamen de D. XXXX (...) lo siguiente:

1) (...) en el mismo se indica que «el propósito de este dictamen es proceder al análisis de los resultados del ejercicio 2006 declarados por AAA circunscribiendo tal análisis exclusivamente a las 4 operaciones mencionadas de venta de terrenos y derechos urbanísticos que fueron resueltas en 2007, a fin de determinar si los resultados de 2006 declarados por AAA en ese ejercicio fueron los realmente obtenidos». En este caso tal como señala el recurrente «No se trata en este recurso de establecer el acierto o desacierto del juicio profesional del auditor a la hora de evaluar la razonabilidad de las hipótesis y estimaciones en base a las cuales la empresa consideró remota la probabilidad de retrocesión de las ventas sino analizar si las pruebas de auditoría practicadas resultaban adecuadas y suficientes para concluir que dichas hipótesis y estimaciones sobre hechos futuros estaban debidamente soportadas».

4.3.1. NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

2) *Al señalar cual es la documentación utilizada y que se recoge en el cuadro 1 (página 3 del informe) no hace mención a los papeles de trabajo, elemento esencial para las cuestiones a resolver en este recurso.*

3) *Al describir las operaciones contables efectuadas, se limita a indicar en relación a la venta a MMSA que «al comprador se le reconoció el derecho a resolver el contrato por varias causas» sin realizar una descripción exacta de las mismas ciñéndose sólo a una de ellas, lo que hubiera puesto de relieve que existían varias actuaciones urbanísticas importantes pendientes que no dependían de las partes para que los elementos cedidos adquirieran las condiciones requeridas para ser aptos para el fin por el que se formalizaron las operaciones. Por otra parte omite un dato esencial al describir la condiciones de pago en las operaciones de venta a MMSA y MSSL ya que silencia en relación a las operaciones relevantes para este recurso que en el caso de que las condiciones no sean favorables pueden protegerse el comprador no pagando el precio y ejecutando el aval prestado por la vendedora para garantizar la devolución de la parte del precio satisfecho, circunstancia que influye determinantemente en la conclusión que se puede alcanzar sobre la probabilidad de que fluyan los beneficios a la vendedora que es uno de los requisitos establecidos en la NIC 18 para el registro del ingreso.*

4) *No hay análisis alguno de la tercera de las operaciones aquí examinadas (Operación de venta con participaciones sociales del CASA por parte de AAA por importe de 24 millones de euros.) prueba de que ese dictamen no se elaboró para analizar las cuestiones planteadas ante el ICAC).*

En cuanto al dictamen de D. YYY (...)

1) *El objeto de ese informe es «emitir una opinión sobre la política contable aplicada por dicha compañía en las referidas cuentas anuales consolidadas, cerradas a 31 de diciembre de 2006 del Grupo AAA, en relación con el reconocimiento de determinados ingresos por ventas en operaciones cuyos contratos contienen cláusulas relativas a condiciones de resolución de los mismos». El objeto de este recurso no es pronunciarse sobre la política contable de AAA sino el que ya hemos indicado de forma reiterada es determinar si los auditores dejaron constancia en sus papeles de trabajo tal como prescriben las Normas Técnicas de Auditoría de la evidencia suficiente y adecuada que justificase las conclusiones alcanzadas acerca de que a la fecha del informe de auditoría era remota la probabilidad de que ocurrieran las condiciones resolutorias establecidas en función de los hitos urbanísticos establecidos en tres concretas operaciones. Por otra parte puntualizar aun cuando no tenga trascendencia en este recurso el perito señala al referirse al objeto del informe que queda limitado a contratos que contienen cláusulas relativas a condiciones de resolución de los mismos pero se refiere posteriormente a contratos que no tienen condines resolutorias (venta de derechos urbanísticos a L. y a I.).*

2) *Al describir las operaciones contables efectuadas, en relación a la venta a MMSA sólo hace referencia a una única condición resolutoria cuando en el clausulado de la operación se estipularon otras cláusulas resolutorias a favor*

4.3.1. NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

del comprador fijadas en función de ciertos hitos urbanísticos que se referían a acontecimientos ajenos al control y a la voluntad de las partes contratantes (relativos a que los derechos de aprovechamiento se materialicen en parcelas con diferencias a las convenidas, a que la edificabilidad asignada suponga una diferencia superior al 5% de la convenida, a que en 6 meses no hubiera tenido lugar la aprobación definitiva del Plan parcial del Sector SUR 39 de Vinaroz, en 18 meses la aprobación definitiva del Proyecto de reparcelación de dicho sector, o en 24 meses la inscripción de este Proyecto en el Registro de la Propiedad y que el Ayuntamiento certificase un coeficiente limitativo de viviendas inferior a 18). Por otra parte omite al igual que el dictamen anteriormente citado un dato esencial al describir la condiciones de pago en las operaciones de venta a MMSA y MSSL ya que silencia que en el caso de que las condiciones no sean favorables pueden protegerse el comprador no pagando el precio y ejecutando el aval prestado por la vendedora para garantizar la devolución de la parte del precio satisfecho, circunstancia que influye determinadamente en la conclusión que se puede alcanzar sobre la probabilidad de que fluyan los beneficios a la vendedora que es uno de los requisitos establecidos en la NIC 18 para el registro del ingreso.

3) *El análisis de los papeles de trabajo que realiza el perito es insuficiente ya que se limita a indicar que no solo tuvo en cuenta la auditora firmante información y opinión de la compañía sino «evidencias de las Administraciones implicadas y comentó los aspectos técnicos del tema con otros expertos, en particular con el Instituto de Censores de Jurados de Cuentas» sin analizar el contenido de esa documentación al objeto de valorar si esa evidencia era suficiente y adecuada para justificar las conclusiones alcanzadas acerca de que a la fecha del informe de auditoría era remota la probabilidad de que ocurrieran las condiciones resolutorias establecidas en función de los hitos urbanísticos establecidos en cada una de las tres operaciones en cuya virtud AAA según consta en la Memoria justificó el registro contable del ingreso por haberse cumplido los requisitos establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad nº 18 ingresos ordinarios. Ese análisis de forma pormenorizada se realiza en la resolución recurrida.*

4) *Por último indicar que dicho informe pericial al igual que el anterior al enumerar la documentación que ha tenido en cuenta no hace referencia a la existencia de una salvedad con incertidumbre realizada por la misma auditora por esta misma operación en el informe de auditoría emitido sobre las cuentas anuales individuales de USL de GRSA en el que se refleja también la existencia de una salvedad con incertidumbre por esta misma operación.*

Por tanto esos informes periciales no desvirtúan los acertados razonamientos de la resolución recurrida. A esta misma conclusión llegó esta Sala en el recurso interpuesto por la auditora que realizó el informe de auditoría en la que se presentaron los mismos informes periciales y que fue resuelto por sentencia de 28 de marzo de 2012 (recurso 609/2010) en la que se señaló que «La exhaustividad del análisis contenido en la Resolución impugnada no queda desvirtuada por los informes unidos a autos, ni

4.3.1. NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA

por prueba pericial practicada, en la que el perito confirma el criterio de prudencia que ha de seguirse en la ponderación de la probabilidad de que ocurran un hecho futuro. Es más, como resulta de la declaración del perito, efectivamente se produjeron las resoluciones de los contratos que nos ocupan. Obviamente lo que imputa al informe de auditoría la Resolución impugnada, no es el hecho de la resolución de los contratos, sino que se apreciara certidumbre sobre unos informes de expertos insuficientemente contrastados, sobre las cláusulas resolutorias.

CUARTO. *En cuanto al incumplimiento de las normas técnicas de auditoría referidas al no evaluar ni reflejar la correspondiente salvedad en el informe de auditoría con motivo del indebido reconocimiento de ingresos en el ejercicio en contra de la normativa contable aplicable.*

Considera el recurrente que no concurren los elementos del tipo infractor: porque el impacto sobre las cuentas anuales consolidadas de las tres operaciones de venta cuyo reconocimiento contable cuestiona el ICAC y de una de ellas sobre las cuentas anuales individualmente, no supera los límites de importancia relativa previstos en la Norma Técnica de Auditoría aprobada por resolución del ICAC de 14 de junio de 1999.

Conforme al apartado 3.1 tercera de las Normas Técnicas de Auditoría «el auditor debe manifestar si las cuentas anuales, expresan en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados. Se entiende por aspectos significativos todos aquellos que superen los niveles o las cifras de importancia relativa aplicados en el trabajo. Los niveles o cifras de importancia relativa y las razones que las justifican y avalan deberán quedar determinados en los papeles de trabajo donde se consigne el plan global de auditoría».

Por lo tanto si se superan los parámetros de materialidad que los propios recurrentes fijan, debe emitirse la preceptiva salvedad en el informe de auditoría.

En este caso los propios auditores fijaron una cifra de materialidad o importancia relativa en 23, 645 millones de euros (papel de trabajo 694), por lo tanto dichos ingresos indebidamente contabilizados eran significativos ya que sumaban 38, 871 millones de euros en el importe neto de la cifra de negocios de la cuenta de pérdidas y ganancias de las cuentas anuales consolidadas y una suma de 45, 761 millones de euros en resultados antes de impuestos. Por ello dado que ese error contenido en las cuentas anuales superada la cifra de materialidad debía haberse reflejado la correspondiente salvedad en el informe de auditoría.»

4.3.2. Observancia de las NTA por el auditor: diligencia debida

- Sentencia del Tribunal Constitucional de 12 de mayo de 2003.
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004.
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004.
 - Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero.
- Afecta al art. 6.2 del TRLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarle.

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 12 DE MAYO DE 2003

NOTA: En esta sentencia, el citado Tribunal señala que *«en la medida que la actividad de auditoría ha de someterse por imperativo legal a las Normas Técnicas, su inobservancia, salvo prueba en contrario, evidencia cuando menos una falta de diligencia; y resulta ésta última bastante, desde el plano de la culpabilidad, para considerar acreditado tanto los elementos objetivos como los subjetivos del ilícito administrativo sancionador»*

«NOVENO. El segundo motivo reprocha la infracción del artículo 25.1 CE *«en cuanto que, con arreglo a dicho precepto en relación con el artículo 24.2, la culpabilidad integra la infracción administrativa»*.

Se comienza el planteamiento de este motivo recordando que la garantía de la tipificación incluida en el artículo 25.1 CE viene determinada por el concurso del tipo objetivo (los elementos objetivos descritos en el tipo) y el tipo subjetivo (culpabilidad en la infracción y dolosa ya negligente).

A continuación pretende sostenerse que la sentencia ha prescindido de la culpabilidad desde una doble perspectiva: en primer lugar, porque considera que en materia de infracciones existe una responsabilidad objetiva; y en segundo lugar, porque desconoce la jurisprudencia de este Tribunal Supremo acerca de que la divergencia de interpretación razonada y razonable excluye la culpabilidad.

DECIMO. El reproche de la culpabilidad objetiva resulta infundado puesto que la Administración ha desarrollado una actividad probatoria de cargo evidenciadora del incumplimiento; y, en la medida en que la actividad de auditoría ha de someterse por imperativo legal a las Normas Técnicas, su inobservancia, salvo prueba en contrario, evidencia cuando menos una falta de diligencia; y resulta que esta última es bastante, desde el plano de la culpabilidad, para considerar acreditados tanto los elementos objetivos como los subjetivos del ilícito administrativo sancionado. Por tanto, no es cierto que haya hecho una imputación objetiva, ya que lo que ha venido a declarar y razonar es que concurre la nota de culpabilidad en su modalidad culposa.

En relación con lo que acaba de afirmarse es de reiterar lo que ya esta Sala declaró sobre semejante cuestión en esa anterior sentencia de 12 de enero de 2000. Se dijo entonces y ahora se reitera que, acreditada la conducta o participación que constituye el soporte de la infracción, la apreciación del requisito de culpabilidad deriva hacia la acreditación psicológica de la imputabilidad, y dicha imputabilidad es de aceptar mientras no conste ningún hecho o circunstancia con entidad bastante para eliminarla. Pues bien, en los hechos apreciados por la sentencia recurrida (que aquí hay que respetar) no consta ninguno que revele que las personas que realizaron la conducta sancionada tuvieran perdidas o disminuidas sus facultades cognoscitivas y volitivas, y en términos suficientes para descartar en ellas la imputabilidad de la que resulta la culpabilidad cuando consta la participación del sujeto en la conducta ilícita.»

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 27 DE OCTUBRE DE 2004

NOTA: Sobre el grado o suficiencia de culpabilidad exigido, el Tribunal Supremo ha manifestado en esta sentencia, a los efectos de entender que concurre el elemento de culpabilidad, «la innecesariedad de dolo o intención deliberada de infringir la Normas Técnicas de Auditoría, siendo suficiente para considerarlas conculcadas una actuación negligente o culposa».

«QUINTO. *El motivo undécimo se formula al amparo del apartado 1.d) de la Ley de la Jurisdicción, y en él se aduce la infracción por parte de la Sala de instancia (en particular en el penúltimo párrafo del fundamento de derecho séptimo) del artículo 130.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en conexión con el artículo 24.2 de la Constitución en cuanto reconoce el principio de presunción de inocencia. Más en concreto, se fundamenta la alegación de la parte actora en que, según ella entiende, la Sala afirma en el citado párrafo la innecesariedad de que se acredite la culpabilidad del infractor y la existencia de responsabilidad objetiva en lo que respecta a la infracción de las Normas Técnicas de Auditoría.*

Pues bien, también respecto a este alegato concurre cosa juzgada por haber sido examinado y rechazado en la Sentencia de 12 de enero de 2000, si bien es preciso en este caso hacer algunas aclaraciones previas. Efectivamente la Sentencia afirma literalmente en el párrafo señalado por la actora que a los efectos del incumplimiento de las normas técnicas de auditoría se excluye «la necesidad de voluntariedad por parte del infractor siendo suficiente la existencia de una responsabilidad objetiva por el incumplimiento de las normas que regulan la citada actividad profesional». Aceptada dicha frase en su sentido literal, y aislada del párrafo en el que se inserta, ciertamente haría buena la argumentación de la parte. Sin embargo, se trata sin duda de una expresión desafortunada, puesto que, pese al tenor literal citado, la Sala de instancia no ha afirmado la innecesariedad del requisito de la culpabilidad ni ha mantenido en realidad la existencia de responsabilidad objetiva, como se deduce con toda evidencia de la lectura íntegra del párrafo, que reza así:

4.3.2. OBSERVANCIA DE LAS NTA POR EL AUDITOR: DILIGENCIA DEBIDA

«Por otra parte, debemos considerar responsable a «XXX, SA» de los hechos que se le imputan. Y ello porque el incumplimiento de las normas técnicas de auditoría – que regulan entre otros los aspectos técnicos de la actuación de los auditores de cuentas– supone, cuando menos, una actitud negligente, que excluye la necesidad de voluntariedad por parte del infractor siendo suficiente la existencia de una responsabilidad objetiva por el incumplimiento de las normas que regulan la citada actividad profesional. Y en esta misma línea, en orden a la concurrencia de la culpabilidad hacemos nuestros los fundamentos jurídicos contenidos al respecto en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de enero de 2000 que desestima el recurso de casación interpuesto por «XXX, SA» contra la sentencia dictada por la Sección Octava del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales de la persona en el que se impugnaba idéntico acto administrativo al que ahora constituye el objeto del presente recurso Contencioso-Administrativo» (fundamento de derecho séptimo).

Del texto reproducido se deduce sin género de dudas que pese a la errónea expresión antes reseñada, la Sala no afirma la existencia de responsabilidad objetiva, sino que lo que sostiene es la incesariedad de dolo o intención deliberada de infringir las normas técnicas de auditoría, siendo suficiente para considerarlas conculcadas una actuación negligente o culposa. Así se prevé, por lo demás, en el artículo 130.1 de la Ley 30/1992 que se dice infringido, que estipula que la responsabilidad por infracciones administrativas puede serlo «aun a título de simple inobservancia», lo que quiere decir por negligencia, no por responsabilidad objetiva. Que eso es lo que afirma la Sentencia recurrida se confirma por su asunción in toto de la argumentación de la referida Sentencia de esta Sala de 12 de enero de 2000, que refuta ampliamente la queja formulada por haber sido sancionada por responsabilidad objetiva, lo que hace concurrir cosa juzgada sobre el fondo de esta alegación. La citada Sentencia de esta Sala excluye que la sanción impuesta fuera objetable por dicha razón en los siguientes términos:

«El tercer motivo reprocha a la sentencia combatida la infracción del art. 24 CE, por ignorar la presunción de inocencia en orden a la concurrencia del elemento de culpabilidad.

Este motivo se intenta articular fundamentalmente sobre estas razones que continúan. Que no se ha acreditado la culpabilidad, ya que el órgano sancionador la ha apreciado de manera automática y con exclusiva base en el dato objetivo de la inobservancia de las Normas Técnicas. Que la mera discrepancia sobre interpretaciones jurídicas tampoco es base suficiente para aceptar la existencia de ese elemento de la culpabilidad que resulta inexcusable. Y que no se permitió a la recurrente practicar la prueba que propuso para intentar demostrar su falta de culpabilidad.

Sin embargo, ninguna de esas razones puede ser compartida, y, por ello, la acogida de este motivo tampoco resulta procedente, siendo de subrayar al respecto lo siguiente:

a) Como viene a sostener el Ministerio fiscal, acreditada la conducta o participación que constituye el soporte de la infracción, la apreciación del requisito de culpabilidad deriva hacia la acreditación psicológica de la imputabilidad, y dicha imputabilidad es de aceptar mientras no conste ningún hecho o circunstancia con entidad bastante para eliminarla.

En el caso que se está enjuiciando, no consta ningún hecho que acredite que las personas, que en calidad de agentes de la sociedad recurrente realizaron la conducta sancionada, tuvieran pérdidas o disminuidas sus facultades cognitivas y volitivas, y en términos suficientes para descartar en ellas la imputabilidad de la que resulta la culpabilidad cuando consta la participación del sujeto en la conducta ilícita.

b) Para que una discrepancia jurídica pueda ahuyentar la culpabilidad en un incumplimiento normativo objetivamente acreditado es necesario que resulte razonablemente justificada. Y esto último, a su vez, exige que se precisen los concretos puntos polémicos que susciten esa discrepancia, la alternativa interpretativa que en contra del órgano administrativo sancionador se sustente sobre esos puntos, y las argumentaciones jurídicas utilizadas para defender esa interpretación diferenciada.

Aquí la sociedad sancionada, en su recurso de casación, se ha limitado a enunciar genéricamente la tesis jurisprudencial sobre la posible incidencia que en orden a la culpabilidad pueden tener las discrepancias interpretativas, pero no ha singularizado los concretos extremos o aspectos de las Normas Técnicas que le resultaban polémicos, ni la distinta alternativa interpretativa por ella preconizada, como tampoco las razones que pudieran avalar esa posible alternativa.

Por lo cual, no se ha ofrecido en el presente recurso de casación una base suficiente para poder aceptar que los incumplimientos normativos sancionados tuvieron su origen en una razonable discrepancia jurídica, y no en una voluntad intencional o negligente de desatender las norma a cuya observancia se venía obligado.

c) Las pruebas cuya falta de práctica se denuncia no iban dirigidas a desvirtuar los hechos base de las infracciones sancionadas, ni tampoco a demostrar circunstancias de las que pudiera resultar la ausencia o disminución de imputabilidad en los agentes de las conductas castigadas.

Como se dice en el propio recurso de casación, esa prueba consistía en la aportación de informes de la misma naturaleza que el propio informe de la sociedad recurrente objeto de sanción, y por esta razón, según la recurrente, sometidos contablemente a las mismas normas. Y esa aportación se pretendía con la finalidad de evidenciar que entre unos y otros no existieron discrepancias, y de dejar así patente que el informe de la recurrente hubo de ser correcto.

Sin embargo, no es de compartir la indefensión que pretende derivarse de esa posible omisión probatoria, al ser intrascendente la misma para lo aquí controvertido. Y esto por lo siguiente: lo que determina la infracción no es el mayor o menor acierto del resultado a que llegó el informe de la recurrente que fue objeto de la sanción, sino la inobservancia en el mismo de las normas técnicas de auditoría que resultan ineludibles; esas normas técnicas van dirigidas a sentar unas bases que favorezcan el acierto del resultado de los informes de auditoría, y contribuyan de este modo a fortalecer su fiabilidad; y tampoco hay plena constancia de que en esos otros informes se observaran las normas técnicas que son obligadas» (fundamento jurídico cuarto).

En definitiva, la actuación negligente que ocasionó la inobservancia de determinadas normas técnicas de auditoría quedó acreditada por los hechos puestos de manifiesto en la Resolución administrativa sancionadora, que no fueron desvirtuados en la instancia, sin que la susodicha Resolución administrativa ni la Sentencia aquí impugna-

da hayan sostenido la existencia de una responsabilidad objetiva ajena al principio de culpabilidad.»

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 15 DE NOVIEMBRE DE 2004

NOTA: en esta Sentencia, el Tribunal Supremo se refiere a la diligencia exigida al auditor, al manifestar, trayendo a colación la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 154/1994, que *«es indudable que la cualificación profesional para ejercer la profesión de auditor, unido al encargo concreto para realizar el trabajo de auditoría, se traduce en una serie de potestades y deberes para los nombrados, justamente como la enjuiciada el descuido en el ejercicio de esas facultades, implica un grado de negligencia o culpa suficiente para entender satisfecha, desde la óptica constitucional, la exigencia de responsabilidad».*

«TERCERO:

(...)

C) *Derecho a la presunción de inocencia y del principio de culpabilidad: art. 24 CE. Reiterada jurisprudencia del TC, de la que puede ser simplemente una muestra la STC 102/1994, subraya que la presunción de inocencia solo puede desvirtuarse tras la práctica de prueba suficiente, practicada con las debidas garantías. En el presente caso, de acuerdo con la STS de 12 de enero de 2000 F. 4, y las consideraciones expuestas en la resolución impugnada, debe concluirse que se ha practicado prueba suficiente, pues figuran incorporados al expediente los «papeles de trabajo», que de acuerdo con el art. 14 de la Ley 19/1988 son la prueba del trabajo realizado por los auditores, y de su contraste con la normativa aplicable puede deducirse, no sólo la infracción del tipo sancionador, sino también la existencia de culpabilidad, al menos a título de negligencia en su autor. La STC 154/1994, F. 3, analiza en el ámbito del derecho administrativo sancionador, un supuesto que si bien parte de una base fáctica distinta del sometido a enjuiciamiento, contiene una doctrina plenamente aplicable al caso. Tras dejar sentado que los desplazamientos legales de responsabilidad deben fundamentarse en la concurrencia de una circunstancia de carácter subjetivo para ser constitucionalmente aceptables, mantiene que de la simple titularidad de un bien o derecho, pueden derivarse responsabilidades, si no se actúa diligentemente en sus facultades de control. Es indudable que la cualificación profesional para ejercer la profesión de auditor, unido al encargo concreto para realizar el trabajo de auditoría, se traduce en una serie de potestades y deberes para los nombrados, justamente para ser utilizadas en orden a prevenir situaciones como la enjuiciada; el descuido en el ejercicio de esas facultades, implica un grado de negligencia o culpa suficiente para entender satisfecha, desde la óptica constitucional, la exigencia de responsabilidad. No obstante lo anterior debe decirse que esta misma Sala, Sección 1ª, en Sentencia de 6-11-1998 desestimó la misma cuestión ahora enjuiciada, con las mismas partes y respecto del mismo acto, sólo que por los trámites de la Ley 92/1978, lo que supondría el rechazo de la pretensión por aplicación de la excepción de cosa juzgada, al ser firme la Sentencia, sin que el hecho de que no*

se haya dado traslado a la recurrente de esta cuestión planteada por el Abogado del Estado suponga indefensión alguna para la recurrente, pues, dada su condición de parte y promotora del recurso conocía sobradamente la cuestión, que por otra parte ha ocultado a esta Sección. En cualquier caso, dada la claridad de las razones de fondo para desestimar la pretensión, no cabe duda de la inviabilidad del planteamiento.»

DEL AUTO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 70/2006, DE 27 DE FEBRERO

NOTA: el Tribunal Constitucional ha manifestado, en su Auto de 70/2006, de 27 de febrero, ante un supuesto de inobservancia de las Normas Técnicas en materia de auditoría que *«no estamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva contrario a los principios de derecho administrativo sancionador, como afirma la parte, sino ante la exigencia de un deber de vigilancia específico de las Normas Técnicas de Auditoría derivado de la pertenencia a esta profesión que los recurrentes desatendieron (SSTS de 12 de marzo de 1975 y de 10 de marzo de 1978)»*.

«4.

Entrando ya en la aducida vulneración del derecho fundamental de los recurrentes a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE) y de su derecho fundamental a su presunción de inocencia (art. 24.2 CE), supuestamente producida por la resolución judicial impugnada, debemos recordar que las quejas se refieren, en primer lugar, a la presunción de veracidad otorgada al informe de los técnicos del ICAC frente a las pruebas documentales aportadas por los recurrentes. En segundo lugar, a la no separación entre órgano instructor y órgano resolutorio en el procedimiento sancionador seguido por el ICAC. Y, finalmente, en tercer lugar, por considerarlos responsables de una infracción cuando no se da el requisito de la culpabilidad. Seguidamente analizamos las tres quejas aducidas.

Basándose en la prueba de cargo aportada por el ICAC, la Sala declaró responsables de la infracción a los ahora recurrentes aun cuando lo fueran por simple negligencia en la inobservancia de las normas técnicas en materia de auditorías. No estamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva contrario a los principios de derecho administrativo sancionador, como afirma la parte, sino ante la exigencia de un deber de vigilancia específico de las normas técnicas de auditoría derivado de la pertenencia a esa profesión que los recurrentes desatendieron (SSTS de 12 de marzo de 1975 y de 10 de marzo de 1978). La detallada motivación de la Sentencia impugnada que confirma la sanción impuesta por simple negligencia en el desarrollo de su actividad profesional enerva cualquier duda sobre una supuesta vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión de los recurrentes, derecho que garantiza una resolución de fondo «razonada, motivada, fundada en Derecho y congruente con las pretensiones oportunamente deducidas por las partes» (STC 86/2000, de 27 de marzo, F. 4), con independencia de que ésta sea favorable o desfavorable a los intereses de la parte recurrente (STC 243/2005, de 10 de octubre, F. 3 y las allí citadas).

(...)»

4.3.3. Papeles de trabajo

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2004.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de junio de 2009.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 2012.

Afectan a los artículos 24 y 67.1 del TRLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarle.

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 21 DE JULIO DE 2004

NOTA: La Sentencia se refiere al valor probatorio que tienen los papeles de trabajo, confirmando la Resolución recurrida, en la que se atribuía menor e insuficiente valor probatorio a los papeles de trabajo no aportados en el inicio del Control Técnico y aportados posteriormente en el expediente sancionador.

El artículo 67.1 del TRLAC establece, en el ámbito de las actuaciones de control del ICAC, la obligación de entregar a este organismo: *«la totalidad de los papeles de trabajo y, en su caso, los libros, registros, la documentación o información que, atendiendo a la finalidad perseguida, se le requiera»*, así como, que: *«En los controles de la actividad de auditoría de cuentas, se entenderá que no existe más documentación e información, en relación con la previamente requerida (...), que la aportada por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría. (...).»*

El Tribunal establece, haciendo suyo el criterio del ICAC, que los papeles de trabajo aportados extemporáneamente durante la instrucción del expediente sancionador, no pueden tener el mismo valor probatorio que los aportados inicialmente.

«CUARTO:

(...)

Respecto a la segunda de las infracciones, la Resolución impugnada señala:

«Los papeles de trabajo de los auditores, en cuanto principal elemento de prueba en los procedimientos sancionadores en materia de auditoría de cuentas, deben recoger la evidencia obtenida, tal como señala el apartado 2.5.3 1 de las citadas Normas, «como justificación y soporte de trabajo efectuado», e indicar, con arreglo al apartado 2.6.10, «las verificaciones efectuadas, el resultado obtenido y las conclusiones a las que hubiera llegado»; de tal suerte que, por una parte, como ya se ha indicado, comprendan, de conformidad con lo estipulado en el transcrito anteriormente apartado 2.6.1, la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el auditor y constituyan un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución de su trabajo, junto con las decisiones que han servido de soporte para emitir una opinión fundada y, por otra parte, de acuerdo con el también citado apartado 2.6.7,

sean lo suficientemente claros para permitir a un auditor sin previo conocimiento de la auditoría en cuestión seguir las incidencias del trabajo y comprobar que la auditoría se ha realizado conforme a lo establecido en su normativa reguladora.

Teniendo en cuenta lo anterior y las razones que seguidamente se exponen, en la medida en que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas solicitó a los auditores en los términos transcritos en el Primero de los Fundamentos de Derecho y que los auditores entregaron los papeles de trabajo solicitados, como los únicos existentes en relación a los solicitados, debe participarse de la conclusión alcanzada en la Propuesta en cuanto que la aportación de nuevos papeles de trabajo supone una contradicción con las propias declaraciones de los interesados, de tal suerte que no puede tenerse constancia de la verdadera existencia de la documentación antedicha en el momento de la realización del trabajo de auditoría, al no existir ningún motivo fundado para no haber sido aportada cuando le fue requerida por este Instituto.

En efecto, los nuevos papeles de trabajo aportados durante la tramitación del presente expediente no pueden tener el mismo valor probatorio que los papeles, de trabajo aportados inicialmente en virtud de la solicitud realizada por este Instituto, por la falta de certeza que se tiene respecto a su existencia en aquél momento, especialmente cuando, como ocurre en el caso que nos ocupa, según se acredita, en los papeles de trabajo aportados inicialmente no existen referencias a los papeles de trabajo aportados en fase de alegaciones, toda vez que, según dispone el apartado 2.6.11 de las Normas Técnicas, es indispensable que los papeles de trabajo se preparen con un adecuado sistema de referencias, que permita al usuario encontrar el origen de la información utilizada», ni tampoco existen verificaciones y conclusiones cruzadas que sirvan de base a la opinión formada, en los términos previstos en las supra citadas Normas Técnicas de Auditoría.

En consecuencia, es preciso ratificarse en los mismos términos que fueron expuestos en la Propuesta por cuanto, una vez probada la ausencia de eficacia desvirtuadora de los hechos contenidos en el Acuerdo de los papeles de trabajo ahora aportados, se está en condiciones de considerar acreditada la ausencia en los papeles de trabajo de realización de las pruebas de auditoría, expuestas en el presente cargo, definidas en el programa de trabajo.»

Las alegaciones de la recurrente entran más bien en el ámbito del voluntarismo, pues ningún sentido tiene señalar que la culpa de que no se haya aportado una documentación es que el ICAC no ha sido capaz de identificar correctamente su petición. La argumentación transcrita dada por el ICAC es absolutamente ajustada a derecho, y por ello debe ser íntegramente confirmada, con la consecuencia lógica de tenerse por cometida la segunda de las infracciones contempladas, al constatarse la ausencia en los papeles de trabajo aportados por los auditores, de la realización de pruebas relativas al análisis de la necesidad de dotar provisión por otras operaciones de tráfico».

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 27 DE OCTUBRE DE 2004

NOTA: El Tribunal Supremo, en esta sentencia, reafirma la importancia de dejar constancia documental de las pruebas realizadas, al afirmar que en las Normas Técnicas de Auditoría «*lo que se le pide al auditor (que haga o refleje dicha valoración) es algo perfectamente definido. Otra cosa es que, naturalmente, como tal valoración, la misma pueda ser discutible, pero tales valoraciones pueden y deben justificarse por los auditores mediante las pertinentes referencias a datos y documentación...*»

Véase apartado 4.3.1. «NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA DE AUDITORÍA».

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 15 DE NOVIEMBRE DE 2004

NOTA: El Tribunal Supremo, establece en esta Sentencia que respecto de los papeles de trabajo, que «*de acuerdo con el artículo 14 de la Ley de Auditoría de Cuentas, acreditan la labor efectivamente realizada por los auditores*».

«OCTAVO:

El cuarto motivo de casación, que se funda al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley 29/1988, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, censura que la sentencia de la Sala de instancia ha infringido el artículo 137 de la La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como la jurisprudencia que lo interpreta, invocando las sentencias de esta sala del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 1997, de 5 de noviembre de 1999 y 2 de septiembre de 1997. Se aduce en apoyo de esta queja casacional que la Sala de instancia ha vulnerado los principios de presunción de inocencia y de culpabilidad vigentes en el procedimiento administrativo sancionador al resolver el órgano juzgador que AAA es responsable de la infracción grave tipificada en el artículo 16.2 c) de la Ley de Auditoría de Cuentas, sin que la Administración haya acreditado con el mínimo rigor exigible, según se alega, que haya cometido los incumplimientos que se le imputan y que tales incumplimientos puedan causar perjuicios a terceros o a la Sociedad auditada.

Este motivo debe declararse inadmisibile en aplicación de la causa de cosa juzgada, al haberse pronunciado sobre esta misma cuestión la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 6 de noviembre de 1998, dictada en el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales de la persona, declarada firme, que desestimó que la resolución del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1996 vulnerara el derecho a la presunción de inocencia, en los siguientes términos:

«Por último, tampoco cabe la alegación de la vulneración del derecho a la presunción de inocencia por ausencia de prueba de cargo, puesto que en el expediente administrativo ha existido una intensa actividad probatoria que a juicio de la Sala ha sido

apreciada y valorada adecuadamente por la autoridad administrativa autora del acto, con eficacia para determinar la responsabilidad del actor, habiéndose destruido la presunción iuris tantum de inocencia que establece el artículo 24.2 de la Constitución.

La vulneración de la presunción de inocencia sólo cobra sentido cuando la Administración fundamenta su resolución en una presunción de culpabilidad del sancionado carente de elemento probatorio alguno, que no es el caso, porque como se ha dicho, ha existido en el expediente una extensa y abundante actividad probatoria de cargo suficiente que ha sido valorada de forma motivada para deducir la responsabilidad del actor.

Cosa distinta es que el recurrente discrepe con la valoración de la prueba practicada, discrepancia que conforme a reiterada jurisprudencia, no está protegida por el derecho a la presunción de inocencia».

A mayor abundamiento, debería rechazarse la prosperabilidad del cuarto motivo de casación articulado por infracción del derecho a la presunción de inocencia, al apreciarse que la Sala de instancia ha confirmado la validez jurídica de la resolución sancionadora emanada del Subsecretario de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1996, en base a considerar, siguiendo la doctrina de esta Sala, expresada en la sentencia de 12 de enero de 2000, que se ha presentado prueba suficiente de cargo que evidencia la comisión de la infracción tipificada en el artículo 16.2 c) de la Ley de Auditoría de cuentas, en base a la valoración de los papeles de trabajo, que de acuerdo con el artículo 14 de la Ley de Auditoría de Cuentas, acreditan la labor efectivamente realizada por los auditores.

El derecho a la presunción de inocencia, según refiere el Tribunal Constitucional en la sentencia 174/2003, de 29 de septiembre, en su vertiente de regla de juicio opera, en el ámbito de la jurisdicción ordinaria, como el derecho del acusado o del presunto responsable a no sufrir una condena o sanción a menos que la culpabilidad haya quedado establecida más allá de toda duda razonable (...). Dicho de otro modo: en esencia, sólo cabrá constatar una vulneración del derecho a la presunción de inocencia cuando no haya pruebas de cargo válidas, es decir, cuando los órganos judiciales hayan valorado una actividad probatoria lesiva de otros derechos fundamentales o caren-te de garantías, o cuando no se motive el resultado de dicha valoración, o, finalmente, cuando por ilógico o insuficiente no sea razonable el iter discursivo que conduce de la prueba al hecho probado, doctrina plenamente aplicable como parámetro de enjuicia-miento del recurso de casación, de conformidad con el artículo 5.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Procede, consecuentemente, declarar no haber lugar al recurso de casación inter-puesto por la representación procesal del AAA., S. Com. contra la sentencia de la Sec-ción Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 19 de septiembre de 2001, dictada en el recurso contencioso administrativo 506/1996.»

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 16 DE JUNIO DE 2009

NOTA: La Sentencia reitera lo manifestado en la sentencia de 21 de julio de 2004 sobre el menor valor probatorio que de los documentos aportados extemporáneamente durante la instrucción del expediente sancionador, respecto a los aportados inicialmente a requerimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

«.4.

Y en relación con el segundo de los cargos, el relativo a la falta de evidencia en relación con las áreas e existencias, inversiones financieras temporales y acreedores, al no realizar las suficientes pruebas y procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría para emitir su dictamen, ha de destacarse la importancia tanto cualitativa como cuantitativa de la deficiencia sancionada, ya que se trata de importantes aspectos de la contabilidad de la empresa y que dicha falta de evidencia alcanzaba al 50,5 del activo (áreas de existencias donde se encontraron deficiencias en el trabajo sobre el inventario físico, la inexistencia de pruebas de valoración de existencias y de corte de operaciones, aspectos esenciales a los que se unen las deficiencias de control interno que no se comunicaron a la entidad auditada para su corrección; de otra parte a las inversiones financieras temporales donde no se realizaron pruebas sobre la correcta clasificación de dichos saldos y sobre la recuperabilidad de dichos créditos; afectando, de otra parte, al 45,7 del Pasivo (Acreedores) donde no se conciliaron diferencias por importes también significativos.

También en relación con esta otra infracción, las alegaciones de los demandantes no hacen sino corroborar su existencia. En efecto, los papeles de trabajo aportados durante la tramitación del expediente administrativo es obvio que no pueden tener el mismo valor probatorio que los papeles de trabajo aportados inicialmente, ante la posible falta de certeza respecto a su existencia en el momento de llevarse a cabo la auditoría que es el momento a tener en cuenta ya que los papeles de trabajo de los auditores son el principal elemento de prueba en tanto que justificación del trabajo efectuado.»

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2012

NOTA: La Sentencia se refiere al valor probatorio que tienen los papeles de trabajo a los efectos de determinar que la corrección del trabajo de auditoría resulta de lo reflejado sólo en dicha documentación.

Véase Fundamento de derecho 3ª en apartado 4.3.1. «NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA»

4.4. Jurisprudencia sobre el informe de auditoría	1539
4.4.1. Efectos del informe de auditoría frente a terceros	
— Sentencia del Tribunal Constitucional 386/93, de 23 de diciembre	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2008	1541
4.4.2. Importancia de su claridad y certeza	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de junio de 2009	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de marzo de 2010	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de julio de 2010	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de marzo de 2011	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2012	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2012	
— Sentencia de la Audiencia Nacional 4 de julio de 2012.....	1543

4.4.1. Efectos del informe de auditoría frente a terceros

- Sentencia del Tribunal Constitucional 386/1993, de 23 de diciembre.
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2008.
- Afectan al art. 1 del TRLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarle.

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL NÚM. 386/1993 (PLENO), DE 23 DICIEMBRE

NOTA: Véase apartado 4.1.1., fundamento jurídico cuarto de la Sentencia dictada por el Tribunal Constitucional, en la que se pone de manifiesto la relevancia pública de la actividad de auditoría de cuentas.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 18 DE MARZO DE 2008

NOTA: El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 18 de marzo de 2008, señala que los informes de auditoría «sirven para que tanto el mercado en general como las propias empresas auditadas y sus socios o accionistas puedan apreciar con mayor precisión el valor económico, patrimonial y financiero de las mismas, y adoptar así las decisiones que mejor se acomoden a sus intereses».

«SEGUNDO.

(...)La Sala considera conveniente hacer unas sucintas consideraciones previas sobre la relevancia de la función desempeñada por las sociedades auditoras como criterio interpretativo de la legislación reguladora del sector, explicitando con mayor detenimiento algunos criterios que hemos expresado ya en nuestra jurisprudencia (entre otras, Sentencias de 16 de mayo de 2002, fundamento de derecho 8, y de 30 de marzo de 2005):

A la hora de valorar la aplicación de dicha normativa, es preciso tener en cuenta que la labor de las sociedades auditoras es de una enorme trascendencia para el funcionamiento de un sistema económico basado en el principio de libertad de empresa, reconocido en el artículo 38 de la Constitución. En sistemas basados en la libre concurrencia las decisiones de los agentes económicos están determinadas por una multiplicidad de datos entre los que destacan algunos especialmente significativos; entre ellos se cuentan, sin duda, las decisiones de los órganos reguladores (la Comisión Nacional del Mercado de Valores o el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el presente supuesto), pero también las de determinados agentes que pese a su naturaleza privada, colaboran en una función ordenadora del sistema, como lo son, con toda

4.4.1. EFECTOS DEL INFORME DE AUDITORÍA FRENTE A TERCEROS

claridad, las sociedades auditoras. En efecto, los informes proporcionados por éstas sirven para que tanto el mercado en general como las propias empresas auditadas y sus socios o accionistas puedan apreciar con mayor precisión el valor económico, patrimonial y financiero de las mismas, y adoptar así las decisiones que mejor se acomoden a sus intereses. Por todo ello, el cumplimiento cabal de su función y el respeto puntual de la normativa que regula su actividad tiene, más allá del mero respeto al principio de legalidad, un interés general evidente y extraordinariamente trascendental para el sistema en su conjunto. Que un informe de auditoría proporcione realmente una imagen fiel de la situación económica, en todas sus vertientes, de una determinada empresa es un eslabón importante en la fiabilidad general del sistema y por lo mismo, sensu contrario, el que tales informes no cumplan dicha finalidad puede ocasionar gravísimos perjuicios tanto a los intereses generales como a los particulares de los sujetos que adopten decisiones apoyadas en un conocimiento no preciso de la realidad de dicha empresa.

Por todas estas razones, las infracciones por las sociedades auditoras de sus normas reguladoras deben ser contempladas, sin desdoro de un estricto respeto del principio de legalidad en materia sancionadora, con el rigor que corresponde a su trascendencia tanto para los intereses generales y públicos como para los particulares. La interpretación de tales normas debe guiarse, en todo caso, por la ratio legis que las inspira, que no es otra que coadyuvar a un funcionamiento regular y transparente del mercado regulando la intervención de las sociedades auditoras al efecto de que cumplan su finalidad de proporcionar información fidedigna sobre la realidad económica de las empresas auditadas.»

4.4.2. Importancia de su claridad y certeza

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de junio de 2009.
- Sentencia del Audiencia Nacional de 10 de marzo de 2010.
- Sentencia del Audiencia Nacional de 14 de julio de 2010.
- Sentencia del Audiencia Nacional de 2 de marzo de 2011.
- Sentencia del Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2012.
- Sentencia del Audiencia Nacional de 20 de junio de 2012.
- Sentencia del Audiencia Nacional de 4 de julio de 2012.

Afecta al art. 3 del TRLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarle.

Véase asimismo sentencias del apartado 4.4.1. «EFECTOS DEL INFORME DE AUDITORÍA FRENTE A TERCEROS»

SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 10 DE MARZO DE 2010

NOTA: La Sentencia establece que el informe de auditoría va dirigido a terceros, no solo a la entidad auditada, de modo que la falta de claridad y certeza en el informe puede inducirles a error y generarles perjuicios, derivándose de ello la necesidad de respetar el contenido y estructura del informe como garantía de su conocimiento por posibles interesados. Asimismo, se resalta que para integrar la infracción grave del artículo 34.b) del TRLAC (antiguo artículo 16.3.b) de la LAC) no se requiere la materialización del efecto significativo.

Los argumentos de esta sentencia han sido reiterados por la AUDIENCIA NACIONAL EN OTRAS SENTENCIAS, ENTRE OTRAS, DE 16 DE JUNIO DE 2009, DE 14 DE JULIO DE 2010, DE 2 DE MARZO DE 2011, DE 30 DE MAYO DE 2012 Y DE 20 DE JUNIO DE 2012.

«TERCERO

La Administración aplica el artículo 16.3 b) de la Ley 19/1988- en su redacción dada por Ley 44/2002-. Tal precepto dispone:

«3. Se considerarán infracciones graves:

b. 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.

El informe de auditoria no solo va dirigido a la entidad auditada, sino también a terceros, y es un medio para que todo interesado conozca la situación patrimonial de la entidad auditada, por ello es necesario asegurar que el informe de auditoria manifiesta la imagen fiel de la entidad, y que tal manifestación es recogida de forma que terceros interesados puedan acceder a dicha información, de ahí la necesidad de respetar el contenido y estructura del informe como garantía de su conocimiento por posibles interesados.

Por ello la falta de claridad y certeza en la actividad auditora que reflejan las imputaciones realizadas a la recurrente, puede inducir a error a terceros con el consi-

guiente perjuicio económico, al inducirles a la adopción de decisiones financieras que de conocer con precisión y ser preciso el resultado de la auditoria no hubiesen adoptado.(...)»

SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 4 DE JULIO DE 2012

NOTA: La Sentencia establece, en relación con el tipo de infracción del artículo 34.b) del TRLAC (antiguo artículo 16.3.b) de la LAC), que el informe de auditoría va dirigido a terceros, no solo a la entidad auditada, por tanto, la falta de evidencia puede inducirles a error y generarles perjuicios, derivándose de ello la necesidad de respetar el contenido y estructura del informe como garantía de su conocimiento por posibles interesados.

«PRIMERO: Es objeto de impugnación en autos la del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 20 de diciembre de 2010, por la que se confirma la sanciones impuestas a los recurrentes por la Resolución de 23 de julio de 2010 dictada por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuenta.

Las sanciones impuestas a los hoy recurrentes lo son como consecuencia de los trabajos de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2005 de la entidad AAA S.L., y en aplicación del artículo 16.3 b) de la Ley 19/1988, en la redacción dada por Ley 44/2002, con la sanción de multas al socio auditor por importe de 8.400 euros y a la sociedad de auditoría con multa de 12.000 euros por la citada infracción y 1.000 euros por la comisión una infracción leve.

Los hechos imputados son como siguen:

- 1. falta de reflejo de la salvedad por incertidumbre sobre la capacidad de la empresa auditada para continuar como empresa en funcionamiento, y*
- 2. falta de salvedad por omisiones significativas que presentaba la memoria de la entidad.*

La recurrente contradice los hechos imputados, en la medida en que según su interpretación de los mismos, no pueden ser valorados como lo hace la administración.

Pero lo cierto es que los hechos imputados encuentran soporte en el expediente y son valorados por la Administración de forma razonada y, así, hemos de destacar que en la Resolución impugnada se afirma:

- 1. Falta de reflejo de encontrarse la entidad incurso en causa de disolución establecida en el artículo 104.1 e) de la LSRL, y sin que ello se hubiese reflejado en la memoria,*
- 2. omisiones en la Memoria relativas a las retribuciones de administradores, en cuantía superior a la cifra de importancia fijada por los propios auditores, pues la información omitida alcanza la cifra de 10.333,46 euros y relativas a información medioambiental.*

Estos hechos no son desvirtuados por la recurrente aunque discute su valoración por la Administración, valoración que, como se ha señalado, es razonada y exhaustiva y aplica correctamente las normas técnicas. No puede frente a ello prevalecer la inter-

pretación de la actora sin fundamento fáctico que la sostenga ni tampoco aceptar que se trata de discrepancias de orden fáctico o jurídico.

SEGUNDO: *La Administración aplica el artículo 16.3 b) de la Ley 19/1988, que dispone:*

«3. Se considerarán infracciones graves:

b. 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.

Como correctamente señala la Administración, el informe de auditoría no solo va dirigido a la entidad auditada, sino también a terceros, y es un medio para que todo interesado conozca la situación patrimonial de la entidad auditada, por ello es necesario asegurar que el informe de auditoría manifiesta la imagen fiel de la entidad, y que tal manifestación es recogida de forma que terceros interesados puedan acceder a dicha información, de ahí la necesidad de respetar el contenido y estructura del informe como garantía de su conocimiento por posibles interesados.

Por ello la falta de claridad y certeza en la actividad auditora que reflejan las imputaciones realizadas a la recurrente, puede inducir a error a terceros con el consiguiente perjuicio económico, al inducirles a la adopción de decisiones financieras que de conocer con precisión y ser preciso el resultado de la auditoría no hubiesen adoptado.

También es cierta la existencia de culpabilidad pues la interpretación sostenida por la Administración deriva directamente de las NT señaladas, cuya exigencia ha de ser fácilmente comprensible para un profesional de la auditoría.

Existió pues la infracción descrita en el artículo 16.3 b) de la Ley 19/1988.

También se ha analizado en la resolución del ICAC el efecto directo sobre el informe de auditoría pues, como antes señalábamos, contiene limitaciones y salvedades, que podrían no haber existido con la correspondiente obtención de evidencia.(...).»

4.5. Jurisprudencia sobre infracciones	1547
4.5.1. Infracciones por inobservancia de las normas	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2003	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004	
– Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero	1549
4.5.2. Incumplimiento de normas. Legalidad y tipicidad	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2002	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2003	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2005	
– Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2011	1551
4.5.3. Incumplimiento de Normas Técnicas de Auditoría	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2003	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
– Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2008	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2011	
– Sentencias de la Audiencia Nacional (tres sentencias) de 4 de julio de 2012	1593
4.5.4. Incumplimiento de verificación del control interno	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 2008	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de octubre de 2011	1599
4.5.5. Posible efecto significativo del incumplimiento de normas	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2002	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2005	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2008	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2009	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 2012	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2012	
– Sentencia de la Audiencia nacional de 20 de junio de 2012	
– Sentencia de la Audiencia nacional de 4 de julio de 2012	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 2012	1601
4.5.6. Infracción muy grave por dolo o negligencia especialmente grave	
– Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2011	
– Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 8, de 21 de septiembre de 2012	
– Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 27 de septiembre de 2012	

4.5. JURISPRUDENCIA SOBRE INFRACCIONES

- Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 14 de diciembre de 2012
- Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 19 de diciembre de 2012 1627

4.5.1. Infracciones por inobservancia de las normas

- Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2003.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004.
- Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero.

Afectan al art. 34 del TRLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarle.

Véase apartado 4.3.2 «OBSERVANCIA DE LAS NORMAS DE AUDITORIA POR EL AUDITOR: DILIGENCIA DEBIDA»

4.5.2. Incumplimiento de normas. Legalidad y tipicidad

- Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2002.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2003.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2005.
- Auto del Tribunal Constitucional 70/2006 de 27 de febrero
- Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2011.

Afectan al art. 34 b) del TRLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarle.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 23 DE JULIO DE 2002

NOTA: La Sentencia del Tribunal Supremo analiza el cumplimiento del principio de legalidad del tipo de infracción del antiguo artículo 16.2.c) de la LAC (hoy artículo 34.b) del TRLAC), concluyendo que la remisión contenida en el tipo legal a las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, no vulnera del principio de legalidad aplicable en materia sancionadora, y que se cumple con el principio de tipicidad. Asimismo, pone de manifiesto la importancia de la existencia de una relación de sujeción especial entre quienes auditan y la Administración.

«CUARTO.- El tercer motivo de casación (artículo 95.1.4º) alega infracción del artículo 25.1 de la Constitución, entendiendo la sociedad mercantil sancionada que lo ha sido por infracciones que no se encuentran tipificadas en normas con rango de ley. Se recuerda que la garantía de carácter formal incorporada al artículo 25.1 de la Constitución implica que el término «legislación vigente», contenido en el precepto, es expresivo de una reserva de ley en materia sancionadora (Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1994. Se citan otras Sentencias del Tribunal Constitucional, así como lo dispuesto en el artículo 129.1 y 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y se concluye que las Normas de Auditoría Técnica, que son las que verdaderamente tipifican, en opinión de la entidad recurrente, las infracciones por las que ha sido sancionada, no tienen carácter y rango de ley formal.

La desestimación de este tercer motivo de casación resulta de lo expresado por la Sentencia de esta Sala Tercera de 12 de enero de 2000 (citada), cuyo criterio reiteraremos en cuanto resulta aplicable al supuesto enjuiciado. Las razones en que se basa el rechazo del motivo casacional son las siguientes:

a) La doble garantía, formal y material, que comporta el principio de legalidad del artículo 25.1 de la Constitución ha sido objeto de matizaciones en el campo del Derecho sancionador por parte de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Cuando la potestad sancionadora incide en relaciones de especial sujeción, como la que liga a la mer-

cantil recurrente con la Administración, se ha declarado que el principio de reserva de ley pierde parte de su fundamento material, al ser dichas relaciones expresivas de una capacidad de autoordenación que se distingue del «ius puniendi» genérico del Estado.

b) La garantía formal que se expresa a través de la reserva de ley no ha sido incumplida en el caso enjuiciado. Existe una atribución legal de potestad sancionadora al ICAC en el artículo 15.2 de la Ley 19/1988; y las infracciones causantes de las sanciones objeto de la impugnación han tenido su tipificación a través de una norma con rango de ley formal [artículo 16.2.c) de la Ley 19/1988].

c) La remisión expresa que este precepto legal tipificador hace a las Normas de Auditoría constituye un exponente de la Ley en blanco o de remisión, un supuesto de colaboración reglamentaria, lo cual no es una excepción a la reserva de ley, sino una modalidad de su ejercicio. La validez de esta técnica ha sido admitida por el Tribunal Constitucional siempre que se den los requisitos de que el reenvío normativo sea expreso; esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal; y la Ley, además de la pena, contenga el núcleo esencial de la protección (Sentencia 127/1990, de 5 de julio [RTC 1990\127]).

d) Los anteriores requisitos se cumplen en el artículo 16.2.c) de la Ley 19/1988. La remisión a las Normas de Auditoría es expresa.

Dicha remisión está justificada, pues, siendo necesarias las Normas para dar transparencia y fiabilidad a la actividad de auditoría, e incidiendo ésta sobre el funcionamiento de la economía de mercado y los intereses y derechos de muy diversas personas y grupos, parece razonable que su incumplimiento constituya un ilícito administrativo. A ello puede añadirse que el elevado componente técnico de la actividad de auditoría, su complejidad y la amplia variedad de campos sobre los que se puede proyectar, pone de manifiesto la necesidad de que la regulación de sus pautas rectoras tenga que ser muy detallada, y también que, en razón a la concisión que resulta aconsejable en las normas penales, no pueda esa regulación ser totalmente reproducida en las Leyes directamente tipificadoras de las infracciones relativas a la actividad de auditoría.

Finalmente, ha de aceptarse que el artículo 16.2.c) recoge el núcleo esencial de la prohibición, ya que en dicho precepto aparecen los elementos principales del tipo de conducta reprochable que se acota como constitutiva de la infracción: sujeto activo, funciones en cuyo ejercicio se ha de exteriorizar la acción, y naturaleza y objeto de la inobservancia representativa del disvalor que quiere evitarse mediante la respuesta sancionadora.

e) Además de lo que antecede, ha de insistirse en la relevancia que tienen estos aspectos: se está aquí ante una relación de sujeción especial, que afecta a los auditores de cuentas y a las sociedades de auditoría de cuentas, que han de obtener una autorización del ICAC para ser inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y se encuentran sujetos a una normativa específica como consecuencia de dicha autorización; esa sujeción especial aparece directamente referida a las Normas Técnicas de Auditoría (artículo 5.1 de la Ley 19/1988), y estas normas son elaboradas por las corporaciones representativas de quienes realizan la actividad de auditoría (artículo 5.2).

Por tanto, hemos de concluir que se han observado en el caso de autos las exigencias de tipicidad de las infracciones, en cuanto manifestación del principio de legalidad

proclamado por el artículo 25.1 de la Constitución, sin que pueda sostenerse que la definición de las obligaciones esenciales cuyo incumplimiento constituye la infracción no esté amparada en una norma con rango de ley.

En apoyo de cuanto queda expresado hemos de precisar: 1) La finalidad de la tipicidad es dar a conocer anticipadamente al posible sujeto pasivo de una infracción la concreta obligación cuyo incumplimiento configura el ilícito administrativo; 2) Tal finalidad ha de considerarse realizada a consecuencia tanto del deber de conocimiento de las Normas Técnicas de Auditoría que pesa sobre la sociedad recurrente como del dato de que tales Normas son elaboradas por las Corporaciones que representan a quienes desarrollan la actividad de auditoría (artículo 5.2 de la Ley 19/1988), y 3) Este último dato revela que el legislador no ha sido ajeno a la definición de las obligaciones determinantes de la infracción tipificada en el artículo 16.2.c) de la Ley 19/1988, pues lo que ha hecho ha sido remitir, en cuanto a esta definición, a los que las corporaciones representativas de quienes serían los propios sujetos pasivos de las infracciones hayan dispuesto con ocasión de la elaboración de las Normas Técnicas de Auditoría.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 12 DE MAYO DE 2003

NOTA: La Sentencia del Tribunal Supremo establece lo siguiente:

- La no publicación en el BOE de las NTA no supone una merma del principio de legalidad aplicable en materia sancionadora. Dichas Normas están destinadas a regular una relación de especial sujeción (establece una remisión a la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional). La finalidad de la tipicidad es dar a conocer, anticipadamente, al posible sujeto pasivo de una infracción la concreta obligación cuyo incumplimiento configura el ilícito penal y tal finalidad, entiende el Alto Tribunal, ha de considerarse aquí realizada a consecuencia, tanto del deber de conocimiento de las Normas Técnicas de Auditoría que pesa sobre quienes realizan la actividad de auditoría de cuentas, como del dato de que esas Normas son elaboradas por las Corporaciones representativas de los Auditores de Cuentas.
- La remisión expresa del art. 16.2.c) de la LAC (hoy artículo 34.b) del TRLAC), en la tipificación de la infracción, a las normas de auditoría constituye un exponente de Ley en blanco o de remisión, o un supuesto de colaboración reglamentaria, lo cual no es una excepción a la reserva de Ley, sino una modalidad de su ejercicio. La validez de esta técnica ha sido admitida por el Tribunal Constitucional.

Además, en esta Sentencia se señala que, desde el punto de vista de la culpabilidad, la actividad de auditoría ha de someterse por imperativo legal a las Normas Técnicas y su inobservancia, salvo prueba en contrario, evidencia cuando menos una falta de diligencia, que hace la conducta sancionable.

Finalmente, manifiesta, que para apreciar indefensión por la falta de práctica de cualquier medio de prueba en el procedimiento sancionador, la prueba omitida debe ir referida a un hecho que resulte relevante para la controversia que constituya el objeto del procedimiento en el que esa omisión sea denunciada.

«PRIMERO. *La Sentencia recurrida en casación, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección 9ª) con fecha de 12*

de marzo de 1998, en recurso 1386/97, seguido por la vía del procedimiento de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona, vino a desestimar dicho recurso interpuesto –se decía– por la representación de AAA AUDITORES, S. L., contra la resolución dictada el 15 de julio de 1997 por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC, por lo que la sentencia declaraba que la misma no vulnera los Derechos Fundamentales de la Persona, previstos en los arts. 24,1 y 25,1 de la Constitución Española, con imposición de las costas procesales causadas en esta instancia, resolución aquella que, según la sentencia recurrida, imponía al recurrente multa de 540.000 ptas. como responsable de la infracción grave tipificada en el apartado c) del art. 16,2 de la Ley 19/88, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, por incumplimiento de lo establecido en los apartados 3, 6, 3, 3, 6, 4, 3, 7, 5, y 3, 7, 6 de las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por resolución de 19 de enero de 1991, sobre informes que pueden causar perjuicios económicos a la empresa auditada o a terceros, al adolecer, el informe de auditoría de cuentas, de falta de información –decía la sentencia–.

SEGUNDO. Dicha sentencia recurrida, desestimatoria del recurso, como se dijo, se apoya en que no hay vulneración de los arts. 24,1, y 25,1 de la Constitución, y frente a ella invoca la parte recurrente en casación, al amparo del ordinal 4º del art. 95,1 de la Ley de esta Jurisdicción, tres motivos de casación, en los que se insiste en las infracciones de los arts. 24 y 25 de la Constitución alegando razones relativas a legalidad en la tipificación de las infracciones administrativas, razones relacionadas con la exigencia de culpabilidad, y otras que afectan a la indefensión ocasionada, en los términos que se precisarán.

TERCERO. Las cuestiones planteadas han sido abordadas y resueltas por esta Sala en su sentencia de 10 de diciembre de 2002 (Recurso 3064/98) que se refería a una resolución sancionadora similar contra la misma entidad hoy recurrente, en que se pretendían como infringidos los mismos preceptos constitucionales mencionados, en que había recaído una sentencia desestimatoria del recurso, y contra la que se había interpuesto recurso de casación sobre la base de los mismos motivos que ahora se articulan y con igual o similar redacción habiéndose invocado también allí una pretendida destipificación de la falta en que se basaba la sanción, de modo que, por razones de unidad de doctrina, fiel secuela de los principios de igualdad y de seguridad jurídica (arts. 14 y 9,3 de la Constitución y porque, además, esta Sala sigue manteniendo la procedencia de las fundamentaciones en aquella sentencia (de 10 de diciembre de 2002) recogidas, obligada se halla ahora a repetir sus argumentos para el caso concreto que se examina, también en vía de casación.

CUARTO. Al igual que en aquella sentencia conviene comenzar recordando que la casación no es una nueva instancia que permita examinar la controversia que se sometió a la Sala de instancia, sino un recurso extraordinario que tiene por objeto directo la sentencia contra la que se plantea la impugnación; y que la Ley jurisdiccional aquí aplicable no sólo tasa los motivos de casación sino que atribuye a cada uno de ellos una funcionalidad diferente (según resulta de lo que establecen los artículos 95 y 102).

Esto hace que, amparados todos los motivos del presente recurso expresamente en el ordinal cuarto del artículo 95.1 de la LJCA de 1956, el actual análisis casacional haya de ser encauzado respetando los términos del debate que delimitó la sentencia recurrida, y que las infracciones que se denuncian en los distintos motivos hayan de ser valoradas sólo en función de las cuestiones que fueron abordadas por dicha sentencia y sólo a partir de los únicos hechos que en ese pronunciamiento son consignados.

La consecuencia de ello es que cualquier otra cuestión no puede ser examinada en la actual casación, pues la vía adecuada para ello habría sido la denuncia del posible vicio procesal de incongruencia omisiva por el cauce del motivo del ordinal tercero del citado artículo 95.1 LJCA (lo que no se ha hecho en el presente recurso de casación).

QUINTO. *El primer motivo señala la infracción del art. 25.1 de la Constitución –en cuanto determinante del principio de legalidad en la tipificación de las infracciones administrativas– y la doctrina del Tribunal Constitucional aplicable en cuanta interpretradora de dicho precepto.*

Para intentar justificar este reproche se invoca inicialmente esta doble argumentación: que la resolución sancionadora no cumple los requisitos exigidos por el Tribunal Constitucional para la admisibilidad de las llamadas «leyes penales en blanco»; y que considera «norma de auditoría» a una autodenominada «Norma Técnica de Auditoría». Y luego se suscitan y desarrollan las tres cuestiones que siguen.

La primera cuestión es la de los requisitos de las normas penales en blanco y, recordando la doctrina del Tribunal Constitucional, se intenta sostener la ausencia de tales requisitos en el caso enjuiciado a través de estos cuatro reproches: a) indebida identificación de las normas de auditoría con Normas Técnicas de Auditoría; b) ausencia de reenvío normativo expreso; c) ausencia de certeza y concreción; y d) falta de pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre la infracción administrativa que es aquí objeto de polémica.

La segunda cuestión que se desarrolla es la del requisito de publicidad de las normas, y se sostiene que en el caso aquí enjuiciado no es de apreciar el cumplimiento de tal exigencia, al no haber sido publicadas en el «Boletín Oficial del Estado» las Normas Técnicas de Auditoría.

Como tercera cuestión se suscita la referida a la potestad reglamentaria del Instituto Nacional de Auditoría de Cuentas.

SEXTO. *De las cuestiones planteadas en ese primer motivo de casación, de conformidad con lo que antes se expuso sobre el alcance y naturaleza que corresponde a este recurso, aquí únicamente deben ser examinadas las referidas a los requisitos de las leyes penales en blanco y a la publicidad de las normas, pues las restantes rebasan los términos del litigio que delimitó la sentencia «a quo».*

Estas cuestiones ya fueron analizadas por las sentencias de esta Sala y Sección de 12 de enero de 2000 (Recurso 8305/1995) y 23 de julio de 2002 (Recurso 74/1998), recibiendo una respuesta contraria a la tesis que preconiza la parte recurrente. Y son de reiterar aquí los razonamientos que sobre ellas se hicieron en esos

anteriores pronunciamientos, como seguidamente se hará, al no ofrecerse en el actual recurso razones que resulten convincentes para modificar ese anterior criterio sentado por esta Sala.

El resultado de ello es que este primer motivo no puede ser acogido, por no ser de compartir la vulneración del art. 25 CE que se denuncia para darle apoyo.

SEPTIMO. *Por lo que se refiere a la cuestión suscitada en orden a la omisión de la publicación en el BOE de las Normas Técnicas de Auditoría, la respuesta concreta que merece la argumentación con la que intenta sustentarse es la siguiente:*

- a) Una cosa es el valor y significación que corresponde al principio de publicidad de las normas (art. 9.3 CE, y otra diferente el medio por el que se materializa o realiza esa publicidad. Esto último entraña una cuestión de legalidad ordinaria, y remite por ello a la específica regulación que sea aplicable en cada caso.*
- b) Por lo que hace a las Normas Técnicas de Auditoría de que se viene hablando, esa específica regulación está contenida en la antes citada Ley 19/1988 –LAC– y en el Reglamento que la desarrolla (aprobado por RD 1636/1990, de 20 de diciembre –R/LAC–.*

El art. 5 de la Ley dispone que tales normas se elaborarán, adaptarán o revisarán por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, y serán válidas a partir de su publicación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –ICAC–.

El citado Reglamento, dictado en uso de la autorización concedida por la disposición final tercera de la Ley, establece en su art. 17 que las tan repetidas Normas Técnicas de Auditoría no tendrán validez hasta que sean publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su Boletín; y en su art. 19 regula específicamente esa publicación disponiendo que se hará en el Boletín del organismo.

- c) Las Normas cuya forma de publicidad en este proceso se cuestiona están destinadas a regular una relación de especial sujeción, como recordaba la sentencia anterior desde la cita de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Por ello, desde un plano de mera racionalidad, la publicidad a través del BOE, prevista para las normas que tienen como destinatarios a la generalidad de los ciudadanos, no se presenta aquí como algo rigurosamente necesario para lograr la precisa funcionalidad perseguida, y, por el contrario, sí aparece como razonablemente suficiente esa específica publicidad establecida a través del «Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas».*
- d) Partiendo, pues, de quienes son los destinatarios de esas Normas Técnicas de Auditoría, y de la clase de relación que regulan, la exigencia de publicación en el «Boletín Oficial del Estado» que se contiene en el art. 2.1 del Código Civil no puede tener el alcance absoluto que pretende la aquí recurrente en casación.*

Ese precepto ha de conciliarse con el dato de que, en determinados supuestos, como aquí sucede, también hay otras normas del ordenamiento jurídico que

contienen especiales regulaciones de la publicidad normativa. Y lo que de ello se deriva es que sobre esta cuestión es posible una concurrencia de regulaciones que ha de ser decidida a través del criterio consistente en que la norma especial prevalece sobre la general.

Por lo cual, en lo que concierne a la materia sobre la que versa el caso aquí enjuiciado, el citado artículo del Código Civil ha de ser entendido como un precepto general, que sería aplicable en defecto de esos preceptos especiales que directamente regulan aquí la publicidad (de conformidad con lo que establece el art. 4.3 de dicho Código).

- e) *Es acertada y oportuna, para la cuestión que se está analizando, la cita que hace la abogacía del Estado de la STC 219/1989, de 21 de diciembre, pues en ella, según recuerda dicha representación pública, no se consideró contrario a las exigencias del art. 25.1 CE el que las normas aplicadas (normas deontológicas) no hubieran sido publicadas en el «Boletín Oficial del Estado».*

OCTAVO. *Sobre la cuestión también planteada en el primer motivo de casación, en relación a si son de apreciar o no los requisitos de las normas penales en blanco que son necesarios para que puedan estimarse debidamente atendidas las garantías que comprende el principio de legalidad del artículo 25.1 CE, lo que procede declarar es lo que continúa:*

- 1) *La doble garantía, forma y material, que comporta el principio de legalidad del art. 25.1 CE, ha sido objeto de matizaciones en el campo del derecho sancionador por parte de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional.*

Y cuando la potestad sancionadora incide en relaciones de especial sujeción – como la que liga a los recurrentes con la Administración–, se ha declarado que el principio de reserva de la ley pierde parte de su fundamento material, al ser dichas relaciones expresivas de una capacidad de autoordenación que se distingue del «ius puniendi» genérico del Estado.

- 2) *La garantía formal que se expresa a través de la reserva de ley no ha sido incumplida en el caso enjuiciado.*

Existe una atribución legal de potestad sancionadora al ICAC en el art. 15.2 de la Ley 19/1988 (declarada constitucional por la STC 386/1993, de 23 de diciembre); y la infracción causante de la sanción objeto de impugnación ha tenido su tipificación a través de una norma con rango de ley formal [art. 16.2 c) de la Ley 19/1988].

- 3) *La remisión expresa que ese precepto legal tipificador (el antes citado art. 16.2 c) hace a las normas de auditoría constituye un exponente de ley en blanco o de remisión, o un supuesto de colaboración reglamentaria, lo cual no es una excepción a la reserva de ley, sino una modalidad de su ejercicio.*

La validez de esta técnica ha sido admitida por el Tribunal Constitucional siempre que se den los requisitos de que el reenvío normativo sea expreso; esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal; y la ley, además de la pena, contenga el núcleo esencial de la protección (STC 127/1990, de 5 de julio).

- 4) *Los anteriores requisitos se cumplen en el tan repetido art. 16.2 c) de la Ley 19/1988.*

La remisión a las Normas de Auditoría, como ya se ha indicado, es expresa. También esa remisión está justificada, pues, siendo necesarias tales Normas para dar transparencia y fiabilidad a la actividad de auditoría, e incidiendo ésta sobre el funcionamiento de la economía de mercado y los intereses y derechos de muy diversas personas y grupos, parece razonable que su incumplimiento constituya un ilícito administrativo.

A esto segundo se puede añadir que el elevado componente técnico de la actividad de auditoría, su complejidad y la amplia variedad de campos sobre los que se puede proyectar, pone de manifiesto la necesidad de que la regulación de sus pautas rectoras tenga que ser muy detallada, y también que, en razón a la concisión que resulta aconsejable en las normas penales, no pueda esa regulación ser totalmente reproducida en las leyes directamente tipificadoras de las infracciones relativas a dicha actividad de auditoría.

Finalmente, ha de aceptarse que el repetido art. 16.1 c) recoge el núcleo esencial de la prohibición, ya que en dicho precepto aparecen los elementos principales del tipo de conducta reprochable que se quiere acotar como constitutiva de la infracción que pretende sancionarse: sujeto activo, funciones en cuyo ejercicio se ha de exteriorizar la acción, y naturaleza y objeto de la inobservancia representativa del desvalor que quiere evitarse mediante la respuesta sancionadora.

- 5) *Además de lo que antecede, ha de resaltarse especialmente la relevancia que tienen estos aspectos: se está aquí ante una relación de sujeción especial; esa sujeción especial, en el art. 5.1 de la LAC, aparece directamente referida a las «Normas Técnicas de Auditoría»; y estas normas son elaboradas por las corporaciones representativas de quienes realizan la actividad de auditoría de cuentas (apartado 2 del citado art. 5).*

Todo ello impide que pueda compartirse que en el caso enjuiciado no se hayan observado, como se denuncia, las exigencias de la tipicidad, en cuanto manifestación sustantiva del principio de legalidad. Tampoco puede coincidirse en lo que se viene a sostener sobre que no está amparada en una norma con rango de ley la definición de las obligaciones esenciales cuyo incumplimiento constituye la infracción.

Y las razones de lo que acaba de concluirse son: a) la finalidad de la tipicidad es dar a conocer anticipadamente al posible sujeto pasivo de una infracción la concreta obligación cuyo incumplimiento configura el ilícito penal; b) tal finalidad ha de considerarse aquí realizada a consecuencia, tanto del deber de conocimiento de las Normas Técnicas de Auditoría que pesa sobre quienes realizan la actividad de auditoría de cuentas, como del dato, antes destacado, de que esas Normas son elaboradas por las corporaciones que los representan (art. 5.2 LAC); y c) este último dato revela que el legislador no ha sido ajeno a la definición de las obligaciones determinantes de la infracción tipificada en el art. 16.1 c) de la LAC, pues lo que ha hecho ha sido remitir, en cuanto a esta definición, a lo que las corporaciones representativas de quienes serían los propios sujetos pasivos de las infracciones hayan dispuesto con ocasión de la elaboración de las Normas Técnicas de Auditoría.

NOVENO. *El segundo motivo reprocha la infracción del artículo 25.1 CE «en cuanto que, con arreglo a dicho precepto en relación con el artículo 24.2, la culpabilidad integra la infracción administrativa».*

Se comienza el planteamiento de este motivo recordando que la garantía de la tipificación incluida en el artículo 25.1 CE viene determinada por el concurso del tipo objetivo (los elementos objetivos descritos en el tipo) y el tipo subjetivo (culpabilidad en la infracción ya dolosa ya negligente).

A continuación pretende sostenerse que la sentencia ha prescindido de la culpabilidad desde una doble perspectiva: en primer lugar, porque considera que en materia de infracciones existe una responsabilidad objetiva; y en segundo lugar, porque desconoce la jurisprudencia de este Tribunal Supremo acerca de que la divergencia de interpretación razonada y razonable excluye la culpabilidad.

DECIMO. *El reproche de la culpabilidad objetiva resulta infundado puesto que la Administración ha desarrollado una actividad probatoria de cargo evidenciadora del incumplimiento; y, en la medida en que la actividad de auditoría ha de someterse por imperativo legal a las Normas Técnicas, su inobservancia, salvo prueba en contrario, evidencia cuando menos una falta de diligencia; y resulta que esta última es bastante, desde el plano de la culpabilidad, para considerar acreditados tanto los elementos objetivos como los subjetivos del ilícito administrativo sancionado. Por tanto, no es cierto que haya hecho una imputación objetiva, ya que lo que ha venido a declarar y razonar es que concurre la nota de culpabilidad en su modalidad culposa.*

En relación con lo que acaba de afirmarse es de reiterar lo que ya esta Sala declaró sobre semejante cuestión en esa anterior sentencia de 12 de enero de 2000. Se dijo entonces y ahora se reitera que, acreditada la conducta o participación que constituye el soporte de la infracción, la apreciación del requisito de culpabilidad deriva hacia la acreditación psicológica de la imputabilidad, y dicha imputabilidad es de aceptar mientras no conste ningún hecho o circunstancia con entidad bastante para eliminarla. Pues bien, en los hechos apreciados por la sentencia recurrida (que aquí hay que respetar) no consta ninguno que revele que las personas que realizaron la conducta sancionada tuvieran pérdidas o disminuidas sus facultades cognitivas y volitivas, y en términos suficientes para descartar en ellas la imputabilidad de la que resulta la culpabilidad cuando consta la participación del sujeto en la conducta ilícita.

UNDECIMO. *Tampoco puede acogerse el reproche que imputa a la sentencia recurrida el desconocimiento de la doctrina de este Tribunal Supremo sobre que la divergencia de interpretación razonada y razonable excluye la culpabilidad.*

La argumentación que se desarrolla para intentar sostener este reproche no resulta convincente. Y lo que a este respecto debe subrayarse es lo siguiente:

1) En el recurso de casación no se hace especial polémica sobre la realidad de los hechos objetivos que fueron objeto de sanción y tampoco se alegan divergencias sobre el alcance o interpretación de las Normas Técnicas de Auditoría cuyo incumplimiento fue apreciado como base de la infracción sancionada. Esas divergencias se vienen a

plantear en relación a la valoración económica que debe atribuirse a aquellos hechos para que puedan constituir el supuesto de las Normas Técnicas de Auditoría.

Se intenta suscitar, pues, una cuestión eminentemente técnica, pero no jurídica, cuya solución sólo es posible desde los conocimientos de la rama del saber económico especializado en que dicha cuestión aparece encuadrada.

2) La objetividad y solvencia que caracteriza a los órganos especializados de la Administración aconseja admitir como improbable su error o desacierto técnico en esa calificación económica. Mientras que, por el contrario, la posición claramente interesada de la parte recurrente permite dudar de la neutralidad de su valoración.

Por lo cual, no bastan alegaciones de parte para aceptar la existencia de dudas que deban ser consideradas como razonadas y razonables a los efectos del reproche que aquí se está analizando y habría sido preciso que hubieran ido acompañadas en su momento de prueba que demostrara que en el sector especializado de conocimientos esas pretendidas divergencias son aceptadas como duda por importantes o amplias corrientes de opinión. Y aquí la parte actora sólo ha ofrecido sus alegaciones o valoraciones subjetivas.

DUODECIMO. *El tercer motivo censura la infracción del artículo 24.1 CE, en cuanto que la sentencia impugnada ocasiona indefensión (así se expresa el recurso).*

Pero tampoco puede coincidirse con el recurso de casación en la triple indefensión que señala para intentar justificar este motivo, ya que:

- a) La indefensión material se produce cuando de manera inadecuada se impiden o limitan las posibilidades de alegación o prueba, pero no cuando unas y otras, después de efectuadas, merecen una respuesta adversa en la resolución decisoria del correspondiente procedimiento. Si esto último acontece, la resolución podrá ser atacada como inmotivada o desacertada, pero no como originadora de indefensión.*
- b) Para que la falta de práctica de cualquier medio de prueba pueda ser considerada como una limitación del derecho de defensa contraria al art. 24 CE, es necesario que vaya referida a un hecho que resulte relevante para la controversia que constituya el objeto del procedimiento en el que esa omisión sea denunciada. Y a ello debe añadirse que, por lo que se refiere a la carga probatoria en cualquier actuación punitiva, es al órgano sancionador a quien corresponde probar los hechos que hayan de servir de soporte a la posible infracción, mientras que al imputado únicamente le incumbe probar los hechos que puedan resultar excluyentes de su responsabilidad. En el presente recurso de casación no se define el concreto hecho excluyente de la responsabilidad de los recurrentes que pretendía demostrarse con la prueba cuya falta se denuncia, con lo que no hay base para estimar que esa omisión probatoria haya producido indefensión.*
- c) No es de apreciar la paradoja que se imputaba a la sentencia anterior en la referencia que hacía al incumplimiento de las Normas de Técnicas de Auditoría. En ella se delimitan tres espacios o puntos diferenciados sobre esta cuestión: el de la culpabilidad, el de la prueba y el de la calificación jurídica; y lo*

que viene a señalar es que los dos primeros son materia revisable desde la perspectiva de los derechos fundamentales, mientras que el tercero es cuestión de legalidad ordinaria.

DECIMOTERCERO. *La parte recurrente presentó un escrito en el que, a los efectos de estimación de su recurso, pide que se tome en consideración la Ley 44/2002, de 22 de noviembre y RCL 2003, 368), de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, y, aplicando el principio de retroactividad de la ley sancionadora más favorable, declare que la conducta sancionada ha quedado destipificada.*

La petición no puede ser atendida por las siguientes razones:

- a) El ilícito que es objeto de discusión en este proceso no ha desaparecido, pues lo sucedido es que la descripción del tipo ha recibido una nueva redacción, y ésta no permite descartar de manera ostensible y absoluta que la conducta que fue objeto de la sanción impugnada en el presente proceso no tenga encaje en esa nueva descripción. Más bien el nuevo tipo parece presentar una diferente amplitud que el anterior en cuanto al espectro de conductas que podría abarcar (que hasta podría ser superior).*
- b) La fase de casación no es la vía adecuada para declarar esa retroactividad destipificadora que se reclama, salvo que se tratara de una inequívoca supresión del ilícito. Esa retroactividad, mientras no exista firmeza de la resolución sancionadora, donde debe instarse es en la vía administrativa para que, a través del correspondiente procedimiento contradictorio, se examine y se resuelva la procedencia o no de ese efecto destipificador que se sostiene por la parte recurrente.*

DECIMOCUARTO. *Todo lo antes razonado hace procedente declarar no haber lugar al recurso de casación y, por imperativo legal, las costas deben imponerse a la parte recurrente.*

(...)»

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 27 DE OCTUBRE DE 2004

NOTA: La Sentencia establece lo siguiente:

- La no publicación en el BOE de las NTA no supone una merma del principio de legalidad aplicable en materia sancionadora. Dichas Normas están destinadas a regular una relación de especial sujeción (remisión a la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional). La finalidad de la tipicidad es dar a conocer, anticipadamente, al posible sujeto pasivo de una infracción la concreta obligación cuyo incumplimiento configura el ilícito penal y tal finalidad, entiende el Alto Tribunal ha de considerarse aquí realizada a consecuencia, tanto del deber de conocimiento de las Normas Técnicas de Auditoría que pesa sobre quienes realizan la actividad de auditoría de cuentas, como del dato de que esas Normas son elaboradas por las Corporaciones representativas de los Auditores de Cuentas.
- La remisión expresa del art. 16.2.c) de la LAC (hoy artículo 34.b) del TRLAC), en la tipificación de la infracción, a las normas de auditoría, constituye un exponente de Ley en blanco o de remisión, o un supuesto de colaboración reglamentaria, lo cual no es una excepción a la reserva de Ley, sino una modalidad de su ejercicio. La validez de esta técnica ha sido admitida por el Tribunal Constitucional.
- Afirma la existencia de una «relación de sujeción especial».
- La presencia en las normas de auditoría de conceptos que suponen la necesidad de que el auditor realice una valoración detallada: *«no presentan problemas de indeterminación de la conducta sancionable contraria al principio de tipicidad en el derecho sancionador contenido en el artículo 25.1 de la Constitución. Requieren eso sí, una actitud extremadamente diligente por parte de los auditores para reflejar en sus informes todo lo que dichas normas requieran y una debida justificación de sus opiniones y juicios y de la base documental en la que se apoyan.»*

Adicionalmente, manifiesta el Alto Tribunal que no es necesario que concurra dolo o intención deliberada de infringir las normas técnicas de auditoría. Para cometer la infracción, basta la actuación negligente o culposa. El artículo 130.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común estipula que la responsabilidad por infracciones administrativas puede serlo *«aun a título de simple inobservancia»*, lo que quiere decir por negligencia.

Finalmente, se destacan tres pronunciamientos más:

- Que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.1.a) del antiguo Reglamento de Auditoría de Cuentas, el expediente de control técnico puede iniciarse de oficio, siendo indiferente que antes de dicha decisión pueda existir alguna solicitud de particulares, interesados o no, y que esté acompañada o no dicha petición de suficiente documentación acreditativa de la seriedad de las denuncias.
- Que la fecha de comisión de la infracción, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción, es la de emisión del informe de auditoría.
- Y sobre la proporcionalidad de la sanción impuesta.

«PRIMERO. Se dirige el presente recurso de casación formulado por AAA, SA, contra la Sentencia de 24 de abril de 2001 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso que la citada sociedad había entablado frente a la sanción de multa que se le había impuesto en relación con el informe de auditoría de las cuentas anuales de XXX, Sociedad Cooperativa, correspondientes al ejercicio de 1991.

4.5.2. INCUMPLIMIENTO DE NORMAS. LEGALIDAD Y TIPICIDAD

La referida multa, por importe de 71.128.000 pesetas, le había sido impuesta por Resolución de 30 de diciembre de 1994 dictada por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, confirmada en vía administrativa por el Ministro de Economía y Hacienda el 22 de mayo de 1995, como responsable de la infracción grave tipificada en el artículo 16.2.c) de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, por diversos incumplimientos de las Normas Técnicas de Auditoría.

La Sentencia recurrida rechazó las alegaciones de la parte actora con las razones que iremos viendo al examinar los motivos de casación con los que se combate dicha Sentencia. Los motivos en que se basa el recurso son diecinueve, acogidos tanto al apartado 1.c) como al 1.d) del artículo 88 de la Ley Jurisdiccional.

SEGUNDO. *Antes de proceder al examen individualizado de los motivos del recurso es preciso hacer constar que las mismas resoluciones administrativas impugnadas en el recurso Contencioso-Administrativo a quo lo fueron también y simultáneamente a través del procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales. En dicho procedimiento especial recayó Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Octava) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de octubre de 1995, la cual es firme al haber sido desestimado el recurso de casación contra ella dirigido mediante Sentencia de esta Sala (Sección Séptima) de 12 de enero de 2000. Pues bien, algunos de los motivos reproducen alegaciones que ya han sido resueltas y desestimadas por la referida Sentencia de casación, y por lo tanto concurre la causa de inadmisión de cosa juzgada respecto a dichas quejas, en aplicación de los artículos 95.1 y 93.2.a), en relación con el 69.d), de la Ley de la Jurisdicción. Así, existe cosa juzgada respecto a los motivos primero, segundo y undécimo, y en cuanto a ellos nos limitaremos prácticamente a reproducir las razones que llevaron a la desestimación de las quejas que contienen por la citada Sentencia de esta Sala de 12 de enero de 2000. Para una mayor claridad expositiva comenzaremos el estudio del recurso con el examen de los citados motivos, que han de ser inadmitidos por replantear en ellos cuestiones respecto a las que concurre cosa juzgada.*

TERCERO. *El motivo primero se formula, al amparo del apartado 1.d) del artículo 88 de la Ley de la Jurisdicción, por haber infringido la Sentencia recurrida los artículos 25.1 y 9.3 de la Constitución, 52 de la Ley 30/1992, 2 del Código Civil y la jurisprudencia sobre la exigencia de publicación de las normas, al no haber acogido su alegación relativa a la falta de publicidad de la Normas Técnicas de Auditoría en el Boletín Oficial del Estado. Concorre cosa juzgada respecto a dicha alegación, que por lo demás está adecuadamente refutada por la Sentencia recurrida en su fundamento de derecho cuarto, al haber sido ya plenamente examinada y rechazada por la Sentencia de esta Sala de 12 de enero de 2000 en los siguientes términos:*

El primer motivo pretende sostener la vulneración del art. 25 de la Constitución.

Lo que básicamente se arguye para ello es que la observancia de dicho precepto constitucional impone que la tipificación de la infracción administrativa que pretenda sancionarse haya sido realizada por normas existentes, válidas y eficaces, y que en el caso aquí enjuiciado no es de apreciar el cumplimiento de tal exigencia, al no haber

sido publicadas íntegramente en el Boletín Oficial del Estado las Normas Técnicas de Auditoría.

Y se alega al respecto que las citadas Normas se publicaron, en virtud de resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –ICAC–, en el Boletín Oficial del ICAC, disponiéndose que serían de obligado cumplimiento para los trabajos de auditoría que se iniciaran a partir de la publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado –BOE–; así como que este anuncio se realizó en el BOE número 96, de 22 de abril de 1991, el cual sólo recogió la resolución que anunciaba que las Normas se habían publicado con anterioridad en el Boletín Oficial del propio ICAC.

Esa vulneración del art. 25 CE que se denuncia con el anterior planteamiento no puede considerarse justificada, al no ser de compartir la argumentación principal ofrecida para darle apoyo.

Por tanto, este primer motivo no puede ser acogido, y la respuesta concreta que merece la argumentación con la que intenta sustentarse es la siguiente:

- a) Una cosa es el valor y significación que corresponde al principio de publicidad de las normas (art. 9.3 CE), y otra diferente el medio por el que se materializa o realiza esa publicidad. Esto último entraña una cuestión de legalidad ordinaria, y remite por ello a la específica regulación que sea aplicable en cada caso.*
- b) Por lo que hace a las normas técnicas de auditoría de que se viene hablando, esa específica regulación está contenida en la antes citada Ley 19/1988 –LAC– y en el Reglamento que la desarrolla (aprobado por RD 1636/1990, de 20 de diciembre –R/LAC–.*

El art. 5 de la Ley dispone que tales normas se elaborarán, adaptarán o revisarán por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, y serán válidas a partir de su publicación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –CAC–.

El citado Reglamento, dictado en uso de la autorización concedida por la Disposición Final Tercera de la Ley, establece en su art. 17 que las tan repetidas normas técnicas de auditoría no tendrán validez hasta que sean publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su Boletín; y en su art. 19 regula específicamente esa publicación disponiendo que se hará en el «Boletín del Organismo».

- c) Las Normas cuya forma de publicidad en este proceso se cuestiona están destinadas a regular una relación de especial sujeción, como recuerda la sentencia de instancia desde la cita de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Por ello, desde un plano de mera racionalidad, la publicidad a través del BOE, prevista para las normas que tienen como destinatarios a la generalidad de los ciudadanos, no se presenta aquí como algo rigurosamente necesario para lograr la precisa funcionalidad perseguida, y, por el contrario, sí aparece como razonablemente suficiente esa específica publicidad establecida a través del Boletín del ICAC.*
- d) Partiendo, pues, de quienes son los destinatarios de esas normas técnicas de auditoría, y de la clase de relación que regulan, la exigencia de publicación en*

el Boletín Oficial del Estado que se contiene en el art. 2.1 del Código civil no puede tener el alcance absoluto que pretende la aquí recurrente en casación. Ese precepto ha de conciliarse con el dato de que, en determinados supuestos, como aquí sucede, también hay otras normas del ordenamiento jurídico que contienen especiales regulaciones de la publicidad normativa. Y lo que de ello se deriva es que sobre esta cuestión es posible una concurrencia de regulaciones que ha de ser decidida a través del criterio consistente en que la norma especial prevalece sobre la general.

Por lo cual, en lo que concierne a la materia sobre la que versa el caso aquí enjuiciado, el citado artículo del Código Civil ha de ser entendido como un precepto general, que sería aplicable en defecto de esos preceptos especiales que directamente regulan aquí la publicidad (de conformidad con lo que establece el art. 4.3 de dicho Código).

- e) *Es acertada y oportuna, para la cuestión que se está analizando, la cita que hace la Abogacía del Estado de la STC 219/89, de 21 de diciembre, pues en ella, según recuerda dicha representación pública, no se consideró contrario a las exigencias del art. 25.1 CE el que las normas aplicadas (normas deontológicas) no hubieran sido publicadas en el BOE» (fundamento de derecho segundo).*

CUARTO. *El motivo segundo, acogido al apartado 1.d) del artículo 88 de la Ley Jurisdiccional, se basa en la supuesta infracción por la Sentencia recurrida del artículo 25.1 de la Constitución, por vulneración del principio de reserva de Ley en materia de infracciones y sanciones administrativas, al no haber acogido su queja de que el artículo 16.2.c) de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, es una norma en blanco que no completa el tipo de la infracción y remitirse para ello a las Normas Técnicas de Auditoría, que carecen de rango suficiente a tal efecto. Concorre también cosa juzgada respecto a esta alegación –igualmente contestada con acierto en el fundamento de derecho cuarto de la Sentencia recurrida–, que fue examinada y rechazada por la referida Sentencia de esta Sala de 12 de enero de 2000 en los siguientes términos:*

El segundo motivo denuncia también la vulneración del art. 25.1 CE, aduciendo para ello que la conducta sancionada no estaba tipificada como infracción en normas con rango de Ley, y sobre la base de que los incumplimientos que han servido de soporte a las infracciones causantes de la sanción impugnada han estado directamente referidos a las Normas Técnicas de Auditoría.

El fracaso de este motivo resulta igualmente obligado, al ser acertados los razonamientos que la sentencia de instancia incluye para dar respuesta al punto que es aquí objeto de controversia.

Y como confirmación y desarrollo de tales razonamientos es de afirmar lo que continúa:

- 1) *La doble garantía, forma y material, que comporta el principio de legalidad del art. 25.1 CE, ha sido objeto de matizaciones en el campo del derecho sancionador por parte de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.*

Y cuando la potestad sancionadora incide en relaciones de especial sujeción – como la que liga a la mercantil recurrente con la Administración–, se ha decla-

rado que el principio de reserva de la Ley pierde parte de su fundamento material, al ser dichas relaciones expresivas de una capacidad de autoordenación que se distingue del «ius puniendi» genérico del Estado.

- 2) La garantía formal que se expresa a través de la reserva de Ley no ha sido incumplida en el caso enjuiciado.

Existe una atribución legal de potestad sancionadora al ICAC en el art. 15.2 de la Ley 19/1988 (declarada constitucional por la STC 386/93, de 23 de diciembre; y la infracción causante de la sanción objeto de impugnación ha tenido su tipificación a través de una norma con rango de Ley formal [art. 16.2.c) de la Ley 19/88].

- 3) La remisión expresa que ese precepto legal tipificador (el antes citado art. 16.2.c) hace a las normas de auditoría constituye un exponente de Ley en blanco o de remisión, o un supuesto de colaboración reglamentaria, lo cual no es una excepción a la reserva de Ley, sino una modalidad de su ejercicio.

La validez de esta técnica ha sido admitida por el Tribunal Constitucional siempre que se den los requisitos de que el reenvío normativo sea expreso; esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal; y la Ley, además de la pena, contenga el núcleo esencial de la protección (STC 127/90, de 5 de julio).

- 4) Los anteriores requisitos se cumplen en el tan repetido art. 16.2.c) de la Ley 19/1988.

La remisión a las Normas de auditoría, como ya se ha indicado, es expresa. También esa remisión está justificada, pues, siendo necesarias tales Normas para dar transparencia y fiabilidad a la actividad de auditoría, e incidiendo ésta sobre el funcionamiento de la economía de mercado y los intereses y derechos de muy diversas personas y grupos, parece razonable que su incumplimiento constituya un ilícito administrativo.

A esto segundo se puede añadir que el elevado componente técnico de la actividad de auditoría, su complejidad y la amplia variedad de campos sobre los que se puede proyectar, pone de manifiesto la necesidad de que la regulación de sus pautas rectoras tenga que ser muy detallada, y también que, en razón a la concisión que resulta aconsejable en las normas penales, no pueda esa regulación ser totalmente reproducida en las Leyes directamente tipificadoras de las infracciones relativas a dicha actividad de auditoría.

Finalmente, ha de aceptarse que el repetido art. 16.1c) recoge el núcleo esencial de la prohibición, ya que en dicho precepto aparecen los elementos principales del tipo de conducta reprochable que se quiere acotar como constitutiva de la infracción que pretende sancionarse: sujeto activo, funciones en cuyo ejercicio se ha de exteriorizar la acción, y naturaleza y objeto de la inobservancia representativa del disvalor que quiere evitarse mediante la respuesta sancionadora.

- 5) Además de lo que antecede, ha de resaltarse especialmente la relevancia que tienen estos aspectos: se está aquí ante una relación de sujeción especial; esa sujeción especial, en el art. 5.1 de la LAC, aparece directamente referida a las

«normas técnicas de auditoría»; y estas normas son elaboradas por las corporaciones representativas de quienes realizan la actividad de auditoría de cuentas (apartado 2 del citado art. 5).

Todo ello impide que pueda compartirse que en el caso enjuiciado no se hayan observado, como se denuncia, las exigencias de la tipicidad, en cuanto manifestación sustantiva del principio de legalidad. Y tampoco puede coincidirse en lo que se viene a sostener sobre que no está amparada en una norma con rango de Ley la definición de las obligaciones esenciales cuyo incumplimiento constituye la infracción.

Y las razones de lo que acaba de concluirse son: a) la finalidad de la tipicidad es dar a conocer anticipadamente al posible sujeto pasivo de una infracción la concreta obligación cuyo incumplimiento configura el ilícito penal; b) tal finalidad ha de considerarse aquí realizada a consecuencia, tanto del deber de conocimiento de las normas técnicas de auditoría que pesa sobre quienes realizan la actividad de auditoría de cuentas, como del dato, antes destacado, de que esas normas son elaboradas por las corporaciones que los representan (art. 5.2 LAC); y c) este último dato revela que el legislador no ha sido ajeno a la definición de las obligaciones determinantes de la infracción tipificada en el art. 16.1.c) de la LAC, pues lo que ha hecho ha sido remitir, en cuanto a esta definición, a lo que las corporaciones representativas de quienes serían los propios sujetos pasivos de las infracciones hayan dispuesto con ocasión de la elaboración de las normas técnicas de auditoría» (fundamento de derecho tercero).

QUINTO. *El motivo undécimo se formula al amparo del apartado 1.d) de la Ley de la Jurisdicción, y en él se aduce la infracción por parte de la Sala de instancia (en particular en el penúltimo párrafo del fundamento de derecho séptimo) del artículo 130.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en conexión con el artículo 24.2 de la Constitución en cuanto reconoce el principio de presunción de inocencia. Más en concreto, se fundamenta la alegación de la parte actora en que, según ella entiende, la Sala afirma en el citado párrafo la innecesariedad de que se acredite la culpabilidad del infractor y la existencia de responsabilidad objetiva en lo que respecta a la infracción de las Normas Técnicas de Auditoría.*

Pues bien, también respecto a este alegato concurre cosa juzgada por haber sido examinado y rechazado en la Sentencia de 12 de enero de 2000, si bien es preciso en este caso hacer algunas aclaraciones previas. Efectivamente la Sentencia afirma literalmente en el párrafo señalado por la actora que a los efectos del incumplimiento de las normas técnicas de auditoría se excluye «la necesidad de voluntariedad por parte del infractor siendo suficiente la existencia de una responsabilidad objetiva por el incumplimiento de las normas que regulan la citada actividad profesional». Aceptada dicha frase en su sentido literal, y aislada del párrafo en el que se inserta, ciertamente haría buena la argumentación de la parte. Sin embargo, se trata sin duda de una expresión desafortunada, puesto que, pese al tenor literal citado, la Sala de instancia no ha afirmado la innecesariedad del requisito de la culpabilidad ni ha mantenido en realidad la existencia de responsabilidad objetiva, como se deduce con toda evidencia de la lectura íntegra del párrafo, que reza así:

«Por otra parte, debemos considerar responsable a «AAA, SA» de los hechos que se le imputan. Y ello porque el incumplimiento de las normas técnicas de auditoría – que regulan entre otros los aspectos técnicos de la actuación de los auditores de cuentas– supone, cuando menos, una actitud negligente, que excluye la necesidad de voluntariedad por parte del infractor siendo suficiente la existencia de una responsabilidad objetiva por el incumplimiento de las normas que regulan la citada actividad profesional. Y en esta misma línea, en orden a la concurrencia de la culpabilidad hacemos nuestros los fundamentos jurídicos contenidos al respecto en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de enero de 2000 que desestima el recurso de casación interpuesto por «AAA, SA» contra la sentencia dictada por la Sección Octava del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales de la persona en el que se impugnaba idéntico acto administrativo al que ahora constituye el objeto del presente recurso Contencioso-Administrativo» (fundamento de derecho séptimo).

Del texto reproducido se deduce sin género de dudas que pese a la errónea expresión antes reseñada, la Sala no afirma la existencia de responsabilidad objetiva, sino que lo que sostiene en la incesariedad de dolo o intención deliberada de infringir las normas técnicas de auditoría, siendo suficiente para considerarlas conculcadas una actuación negligente o culposa. Así se prevé, por lo demás, en el artículo 130.1 de la Ley 30/1992 que se dice infringido, que estipula que la responsabilidad por infracciones administrativas puede serlo «aun a título de simple inobservancia», lo que quiere decir por negligencia, no por responsabilidad objetiva. Que eso es lo que afirma la Sentencia recurrida se confirma por su asunción in toto de la argumentación de la referida Sentencia de esta Sala de 12 de enero de 2000, que refuta ampliamente la queja formulada por haber sido sancionada por responsabilidad objetiva, lo que hace concurrir cosa juzgada sobre el fondo de esta alegación. La citada Sentencia de esta Sala excluye que la sanción impuesta fuera objetable por dicha razón en los siguientes términos:

El tercer motivo reprocha a la sentencia combatida la infracción del art. 24 CE, por ignorar la presunción de inocencia en orden a la concurrencia del elemento de culpabilidad.

Este motivo se intenta articular fundamentalmente sobre estas razones que continúan. Que no se ha acreditado la culpabilidad, ya que el órgano sancionador la ha apreciado de manera automática y con exclusiva base en el dato objetivo de la inobservancia de las Normas Técnicas. Que la mera discrepancia sobre interpretaciones jurídicas tampoco es base suficiente para aceptar la existencia de ese elemento de la culpabilidad que resulta inexcusable. Y que no se permitió a la recurrente practicar la prueba que propuso para intentar demostrar su falta de culpabilidad.

Sin embargo, ninguna de esas razones puede ser compartida, y, por ello, la acogida de este motivo tampoco resulta procedente, siendo de subrayar al respecto lo siguiente:

- a) Como viene a sostener el Ministerio fiscal, acreditada la conducta o participación que constituye el soporte de la infracción, la apreciación del requisito de culpabilidad deriva hacia la acreditación psicológica de la imputabilidad, y di-*

cha imputabilidad es de aceptar mientras no conste ningún hecho o circunstancia con entidad bastante para eliminarla.

En el caso que se está enjuiciando, no consta ningún hecho que acredite que las personas, que en calidad de agentes de la sociedad recurrente realizaron la conducta sancionada, tuvieran perdidas o disminuidas sus facultades cognitivas y volitivas, y en términos suficientes para descartar en ellas la imputabilidad de la que resulta la culpabilidad cuando consta la participación del sujeto en la conducta ilícita.

- b) *Para que una discrepancia jurídica pueda ahuyentar la culpabilidad en un incumplimiento normativo objetivamente acreditado es necesario que resulte razonablemente justificada. Y esto último, a su vez, exige que se precisen los concretos puntos polémicos que susciten esa discrepancia, la alternativa interpretativa que en contra del órgano administrativo sancionador se sustente sobre esos puntos, y las argumentaciones jurídicas utilizadas para defender esa interpretación diferenciada.*

Aquí la sociedad sancionada, en su recurso de casación, se ha limitado a enunciar genéricamente la tesis jurisprudencial sobre la posible incidencia que en orden a la culpabilidad pueden tener las discrepancias interpretativas, pero no ha singularizado los concretos extremos o aspectos de las Normas Técnicas que le resultaban polémicos, ni la distinta alternativa interpretativa por ella preconizada, como tampoco las razones que pudieran avalar esa posible alternativa.

Por lo cual, no se ha ofrecido en el presente recurso de casación una base suficiente para poder aceptar que los incumplimientos normativos sancionados tuvieron su origen en una razonable discrepancia jurídica, y no en una voluntad intencional o negligente de desatender las norma a cuya observancia se venía obligado.

- c) *Las pruebas cuya falta de práctica se denuncia no iban dirigidas a desvirtuar los hechos base de las infracciones sancionadas, ni tampoco a demostrar circunstancias de las que pudiera resultar la ausencia o disminución de imputabilidad en los agentes de las conductas castigadas.*

Como se dice en el propio recurso de casación, esa prueba consistía en la aportación de informes de la misma naturaleza que el propio informe de la sociedad recurrente objeto de sanción, y por esta razón, según la recurrente, sometidos contablemente a las mismas normas. Y esa aportación se pretendía con la finalidad de evidenciar que entre unos y otros no existieron discrepancias, y de dejar así patente que el informe de la recurrente hubo de ser correcto.

Sin embargo, no es de compartir la indefensión que pretende derivarse de esa posible omisión probatoria, al ser intrascendente la misma para lo aquí controvertido. Y esto por lo siguiente: lo que determina la infracción no es el mayor o menor acierto del resultado a que llegó el informe de la recurrente que fue objeto de la sanción, sino la inobservancia en el mismo de las normas técnicas de auditoría que resultan ineludibles; esas normas técnicas van dirigidas a sentar unas bases que favorezcan el acierto del resultado de los informes de auditoría, y contribuyan de este modo a fortalecer su

fiabilidad; y tampoco hay plena constancia de que en esos otros informes se observaran las normas técnicas que son obligadas» (fundamento jurídico cuarto).

En definitiva, la actuación negligente que ocasionó la inobservancia de determinadas normas técnicas de auditoría quedó acreditada por los hechos puestos de manifiesto en la Resolución administrativa sancionadora, que no fueron desvirtuados en la instancia, sin que la susodicha Resolución administrativa ni la Sentencia aquí impugnada hayan sostenido la existencia de una responsabilidad objetiva ajena al principio de culpabilidad.

SEXTO. *Comenzamos ahora con el examen de los restantes motivos en que se funda el recurso de casación y que no han sido ya prejuzgados en la Sentencia de esta Sala de 12 de enero de 2000.*

En el tercer motivo, formulado al amparo del apartado 1.d) del artículo 88 de la Ley de la Jurisdicción, alega la entidad recurrente la infracción del artículo 25.1 de la Constitución por no ser las Normas Técnicas de Auditoría por cuya infracción se le ha sancionado una lex certa, debido a su inconcreción y a la frecuente inclusión en ellas de conceptos jurídicos indeterminados («opinión» del auditor, circunstancias «significativas» o «muy significativas», «información necesaria», «incertidumbre», «estimación razonable»), circunstancias que no permitirían entender que dichas normas predeterminan en el grado requerido por el citado precepto constitucional las conductas sancionables.

El motivo no puede ser acogido. Frente a lo que afirma la recurrente, las Normas Técnicas de Auditoría son más bien, pese a la inclusión de frecuentes conceptos jurídicos indeterminados, extremadamente detalladas, y en modo alguno pueden ser globalmente descalificadas por falta de predeterminación normativa de las conductas sancionables. Como se subraya en la Sentencia de esta Sala de 12 de enero de 2000, reiteradamente citada, es precisamente su nivel de detalle, junto con su carácter técnico, lo que hace aconsejable que las mismas no se recojan en la norma directamente tipificadora de las infracciones en la materia, la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (fundamento de derecho tercero, apartado 4).

Por lo demás, la impugnación adolece precisamente de falta de concreción, puesto que en el marco del presente recurso tan sólo podría alegar la inconcreción de las normas cuya infracción ha determinado la sanción impuesta, pero no una acusación global de inconstitucionalidad a las citadas Normas Técnicas de Auditoría, que no puede siquiera ser examinada. Limitaremos nuestro examen, por tanto, a las Normas Técnicas de Auditoría aplicadas por la Resolución sancionadora y que expresamente menciona la actora como inconcretas, las normas 2.5.2, 3.6.3 y 3.6.4.

Pues bien, puede afirmarse de manera sucinta, puesto que la parte no desarrolla su argumento sino que se limita a reproducirlas como ejemplo de la inconcreción que denuncia, que ninguna de ellas incurren en semejante defecto. Como observación general es preciso poner de relieve que lo que caracteriza a muchas de las normas técnicas no es tanto que contengan un número excesivamente elevado de conceptos jurídicos indeterminados o que describan conductas inconcretas que atenten contra el principio de tipicidad, sino que se refieren a valoraciones de los auditores, lo que es algo

netamente diferente. La exigencia de que el auditor efectúe o refleje su valoración sobre determinadas circunstancias no supone una indeterminación de la conducta sancionable, puesto que lo que se le pide al auditor (que haga o refleje dicha valoración) es algo perfectamente definido. Otra cosa es que, naturalmente, como tal valoración, la misma pueda ser discutible, pero tales valoraciones pueden y deben justificarse por los auditores mediante las pertinentes referencias a datos y documentación, de tal forma que tanto la inspección ejercida por el Instituto de Auditoría de Cuentas como, en su caso, la revisión jurisdiccional, pueda comprobar la solidez de dichas valoraciones.

Así, cuando la norma 2.5.2 estipula que la evidencia del auditor es «la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en las cuentas anuales han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstanciales que realmente han ocurrido» no hace sino requerir que el auditor sustente sus afirmaciones en una comprobación de la realidad de los datos contables, lo que a su vez se detalla y concreta luego en otras numerosas normas técnicas. Por ejemplo en la norma 2.5.22 –junto con la anterior son las dos en cuya infracción se fundamentan el primero y el tercero de los cuatro cargos por los que se impuso la sanción– se especifican como debe alcanzarse dicha evidencia del auditor (su convicción razonable), en relación con diversos conceptos (existencia, derechos y obligaciones, acaecimiento y otros). Por tanto, lejos de la inconcreción que se denuncia, las normas evidencian, como ya se ha indicado, un notable grado de detalle para facilitar la labor de los auditores y permitir la posterior evaluación la misma.

Igual ocurre respecto a las otras dos normas mencionadas por la parte actora y que han sido consideradas vulneradas en relación con el segundo cargo, la 3.6.3 y la 3.6.4. En la primera de ellas se especifica cuándo procede emitir una opinión con salvedades («Este tipo de opinión es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias de las circunstancias que se relacionan en el apartado siguiente, siempre que sean significativas en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto [...]»). Por su parte, la norma 3.6.4 especifica las circunstancias que pueden dar lugar a una opinión con salvedades, y en el caso concreto, la circunstancia que la resolución sancionatoria considera concurrente es la de existencia de «errores o incumplimiento de los principios y normas contables generalmente adoptados, incluyendo omisiones de información necesaria». En el caso concreto, por tanto, se le achaca a la entidad auditada no haber emitido una opinión con salvedades por incumplimientos de principios o normas contables comúnmente adoptados, lo que no puede ser objetado como una conducta poco delimitada, y que luego en su aplicación implica la necesaria justificación de la infracción, como efectivamente se contiene en la resolución sancionadora que especifica cuáles son esos principios y normas contables que han sido conculcados.

Pues bien, esta Sala considera que la presencia en las citadas normas –como, en general, en el conjunto de las Normas Técnicas de Auditoría– de conceptos que suponen una valoración motivada por parte del auditor, en el marco de unas reglas que son de una gran minuciosidad, no presentan problemas de indeterminación de la conducta sancionable contraria al principio de tipicidad en el derecho sancionador contenido en el artículo 25.1 de la Constitución. Requieren eso sí, una actitud extremadamente diligente por parte de los auditores para reflejar en sus informes todo lo que dichas nor-

mas requieren y una debida justificación de sus opiniones y juicios y de la base documental en la que se apoyan.

Digamos, por último, que en diversas sentencias de esta Sala se han revisado resoluciones judiciales recaídas en relación con sanciones fundadas en la infracción de las Normas Técnicas de Auditoría sin que se haya apreciado en ellas que las normas técnicas aplicadas en las sanciones impuestas infringieran el principio de tipicidad sancionadora.

SÉPTIMO. *El cuarto motivo de casación, formulado al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción, se basa en la supuesta infracción del artículo 68 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre. La infracción estaría determinada por no haber apreciado la Sala de instancia que no se cumplieron los requisitos contemplados en dicho precepto para la iniciación del procedimiento de control técnico. En particular, según sostiene la parte recurrente, los particulares que solicitaron dicha iniciación no habrían acreditado ni su cualidad de interesados ni habrían justificado los hechos denunciados.*

La Sala respondió a esta argumentación en los siguientes términos:

«Debe examinarse el resto de las alegaciones formuladas por la parte actora, y en concreto la vulneración del artículo 68 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre. Dicho precepto establece que: «Con carácter previo a la iniciación del procedimiento de control técnico a instancia de parte interesada, la persona o entidad que lo inste deberá: a) acreditar suficientemente los derechos o intereses que justifiquen la condición de parte interesada) fundamentar la solicitud realizada, justificando ante el Instituto los hechos denunciados, mediante la aportación de las pruebas pertinentes. Asimismo se deberá especificar la normativa vulnerada».

Debe rechazarse la anterior alegación pues no se ha producido la señalada vulneración procedimental. Así, el procedimiento se inició respetando los trámites y requisitos exigidos en el artículo transcrito pues, efectivamente, el procedimiento se inició a instancia de parte interesada como son los propios cooperativistas de la entidad auditada que lógicamente son personas interesadas en la gestión y buen funcionamiento de la cooperativa de la que forman parte y en la que han invertido sus ahorros para adquirir una casa». (Fundamento de derecho quinto).

No tiene razón la parte actora y ello por varias razones. En primer lugar y principalmente, porque, como señala la Sentencia recurrida en el fundamento jurídico reproducido, quienes solicitaron la realización de un informe técnico eran cooperativistas de la propia XXX, quienes con toda evidencia tenían un interés legítimo en el buen funcionamiento de la cooperativa a la que habían confiado sus ahorros y, por ende, en que los controles de auditoría se efectuasen de manera correcta, lo que sólo podía redundar en una mejor garantía de sus intereses. Y por otra parte, los cooperativistas presentaron un escrito acompañado de una fotocopia de prensa, que obra en el expediente, en el que se indicaba la posible existencia de irregularidades en la labor de auditoría desarrollada por la entidad recurrente. El Instituto de Auditoría de Cuentas consideró tal solicitud suficiente para iniciar el procedimiento de control técnico, deci-

sión que no resulta contraria a la previsión del artículo 68.1.b) del Reglamento de Auditoría de Cuentas, que no puede entenderse que implique la necesidad de aportar pruebas fehacientes de irregularidades, sino que resulta suficiente que se aporten indicios de tal posibilidad, cuyo peso deberá valorar el Instituto tal como establece el artículo 66.1.b) en relación con la iniciación del expediente a instancias de parte interesada («A instancia de parte interesada, siempre que, en este caso, exista causa suficiente a juicio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas»).

Pero es que además, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.1.a) del Reglamento citado, el expediente de control técnico puede igualmente iniciarse de oficio, siendo indiferente que antes de dicha decisión pueda existir alguna o solicitud de particulares, interesados o no, y que esté acompañada o no dicha petición de suficiente documentación acreditativa de la seriedad de las denuncias.

Y, en el caso de autos, en el escrito en el cual el Instituto comunica el acuerdo de iniciación del control técnico (expediente, carpeta 2), se indica que dicha decisión se hace en uso de las facultades que le otorga el artículo 65 del Reglamento («El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ejercerá el control técnico de las auditorías»), sin especificar si dicha decisión se hace en virtud de la denuncia de los cooperativistas o por propia decisión. Y la resolución sancionadora basa la actuación inspectora inicial en el artículo 64 de dicho Reglamento que se refiere a la finalidad del control técnico. En definitiva, que resulta indiferente si la denuncia de los cooperativistas estuvo mejor o peor documentada cuando el Instituto, con la información de que disponía, entendió justificado iniciar el control técnico referente a los ejercicios de 1991 y 1992 en ejercicio de sus competencias.

Así pues y tal como señala la Sala de instancia no hubo la infracción procedimental que se denuncia y la Sentencia rechaza justificadamente esta alegación.

OCTAVO. *El quinto motivo de casación se formula al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por supuesta infracción del artículo 19.1 de la Ley 19/1988, en relación con lo previsto en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992, en su texto anterior a la reforma de 1999.*

Tal como señala el Abogado del Estado, se formula en este motivo una cuestión nueva, no planteada ni debatida ante la instancia, y en la que no podemos entrar ahora en casación, al estar este recurso extraordinario encaminado en exclusiva a revisar la interpretación y aplicación del derecho efectuada por la sentencia recurrida en relación con las pretensiones y alegaciones deducidas en la instancia.

En efecto, en la demanda Contencioso-Administrativa se planteó el tema de la prescripción de la infracción argumentando que la misma se habría producido en el momento en que se efectuaron las labores de auditoría (entre enero de 1991 y mayo de 1992), y desde entonces a la fecha en que se acuerda la incoación del expediente sancionador (3 de junio de 1994) habían transcurrido más de dos años. A dicha alegación responde adecuadamente la Sentencia en el fundamento de derecho sexto, señalando como fecha de comisión de la infracción la de emisión del informe de auditoría, el 5 de junio de 1992, pues lo que de hecho constituye la infracción por la que se sanciona a la actora es la omisión en dicho informe de determinados contenidos y sal-

vedades, aunque dicho informe sea, como es evidente, el resultado de unas comprobaciones previas y pese a que para su valoración pueda recurrirse a documentación anterior de trabajo.

No es esto, sin embargo, lo que se aduce en el motivo de casación que se examina. Aunque inicialmente se hable también de prescripción de la infracción, lo que en él se plantea es la caducidad del expediente sancionador por haber transcurrido más de seis meses entre la fecha de incoación del expediente y la notificación de la resolución sancionadora, cuestión ésta que no se planteó en la instancia y en la que, por consiguiente, no es posible entrar en casación. El motivo ha de ser inadmitido al concurrir la causa de inadmisión prevista en el artículo 93.2.b), al no guardar relación las citas efectuadas en el mismo con las cuestiones debatidas. Por lo demás, no hay inconveniente en señalar que tampoco tiene razón la parte actora, puesto que según hemos declarado ya en ocasiones precedentes (Sentencia, entre otras, de 2 de abril de 2004 –RC 317/2000–), los plazos contemplados en las normas aducidas han de computarse de la siguiente manera: primero los seis meses previstos en el artículo 20.6 del Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora (Real Decreto 1398/1993), que dan lugar al plazo de caducidad propiamente tal de treinta días hábiles previsto en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992 (en su redacción anterior a la reforma de 1999), y al que hay que sumar los diez días hábiles para su notificación que estipula el artículo 58.2 del mismo texto legal. Habida cuenta que el expediente se incoó el 3 de junio de 1994 y que la notificación de la sanción se produjo el 11 de enero de 1995 es claro que no se produjo la caducidad del expediente sancionador.

NOVENO. Los tres siguientes motivos de casación (sexto, séptimo y octavo) se encuentran estrechamente relacionados, y se examinarán en este fundamento de derecho.

A) El motivo sexto se formula al amparo del apartado 1.c) del artículo 88 de la Ley de la Jurisdicción y en él se denuncia la supuesta incongruencia omisiva en que habría incurrido la Sentencia impugnada en su fundamento de derecho séptimo –con infracción de los artículos 24.1 y 120.3 de la Constitución y 33.1 y 67.1 de la Ley Jurisdiccional–, al declarar en relación con los cargos por los que se sancionó a la actora que

«[...] nos encontramos ante una cuestión de carácter técnico de la que este Tribunal carece de conocimiento suficiente para poder proceder a su revisión y, en este caso, correspondía al actor haber propuesto la oportuna prueba pericial para demostrar y llevar a esta Sala al convencimiento de que su actuación tenía el suficiente soporte documental. Como el recurrente no ha propuesto la práctica de dicha prueba este Tribunal debe sin más confirmar los cargos imputados al estar ante una cuestión técnica que debe acreditarse con la oportuna prueba pericial».

Pues bien, pese a la desafortunada expresión contenida en el párrafo transcrito de la Sentencia impugnada, no puede achacarse a la misma falta de respuesta a la cuestión esencial planteada por la actora de no haber cometido las infracciones por las que se le sancionó. En efecto, acertada o no en su expresión, la Sala de instancia sí responde a tal alegación, señalando que la actora no ha

desvirtuado mediante la oportuna prueba pericial las imputaciones de la Resolución sancionadora. La consecuencia evidente es que, a falta de tal actividad probatoria de descargo, la Sala ha considerado que las imputaciones poseían la suficiente consistencia fáctica como para entender acreditada la comisión de dichas infracciones. No se ha dejado, pues, sin revisión la comisión o no de las infracciones, pese a la citada afirmación literal de la Sentencia. Antes al contrario, tal revisión se ha efectuado al sostener la Sala de instancia que la resolución sancionadora –que cuenta con la presunción de legalidad de toda resolución administrativa– le ha imputado a la entidad auditora la comisión de tales infracciones y que ello no haya sido desvirtuado por la actora: en definitiva, al asumir la Sala como hechos probados la valoración fáctica efectuada en la resolución sancionadora por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

- B) *El motivo séptimo, acogido al apartado 1.d) del artículo 88 de la Ley Jurisdiccional, depende del anterior y debe seguir su misma suerte desestimatoria. Se alega en el mismo la infracción de los mismos preceptos constitucionales (artículo 120.3 y 24.1), vulneración que se habría producido al no haber respondido al fondo de lo planteado sobre la no comisión de las infracciones de las Normas Técnicas de Auditoría y estar por ello la Sentencia carente de motivación y no haber satisfecho el derecho a la tutela judicial efectiva. Al no haberse producido, según se ha justificado en el apartado anterior, la omisión de respuesta que se denuncia, tampoco se han conculcado los referidos preceptos constitucionales.*
- C) *El motivo octavo, formulado al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley de la Jurisdicción, se basa en la infracción de los mismos dos preceptos constitucionales, por si las quejas de falta de motivación y de denegación de tutela judicial que la parte alega fuese más procedente plantearlas como quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia. La inexistencia de tales infracciones ha quedado ya explicada, por lo que debe también decaer el motivo.*

DÉCIMO. *La entidad actora basa el motivo noveno, acogido al apartado 1.d) del artículo 88 de la Ley Jurisdiccional, en la supuesta vulneración del derecho a la presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución. En su opinión, si la Sala de instancia carecía de los conocimientos técnicos necesarios para valorar la actuación de la auditora y comprobar la realidad de los cargos imputados, debía haber optado por la solución más conforme al citado principio y haber absuelto al presunto infractor.*

Como señala la propia recurrente se trata de un motivo íntimamente ligado a los anteriores motivos, aunque se plantea desde una perspectiva más sustantiva que procesal, y ha de ser desestimado por las mismas razones de fondo. En efecto, a pesar de la desafortunada expresión empleada en la Sentencia impugnada, lo cierto es que la misma asume la descripción del comportamiento de la auditora reflejado en la resolución sancionadora y apoyado en la actividad instructora desarrollada en fase adminis-

trativa, aceptando por consiguiente la realidad de la imputación de los cargos que no fue desvirtuada por actividad probatoria de descargo en fase judicial. Por consiguiente, ni se desconoce el principio in dubio pro reo, al que parece apelar la recurrente, ni existe una vulneración del derecho a la presunción de inocencia por aceptar una condena sin comprobación de los cargos. Antes al contrario, lo que la sentencia expresa es su conformidad con la realidad de los cargos imputados, apoyados en la actividad inspectora y probatoria del Instituto de Contabilidad y Auditoría, que considera no desvirtuados por la recurrente.

UNDÉCIMO. *El motivo décimo, acogido al apartado 1.d) de la Ley de la Jurisdicción, se encamina a denunciar la infracción por parte de la Sentencia recurrida del artículo 24.1 de la Constitución, en tanto que reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva, en conexión con el 61.1 de la Ley Jurisdiccional, como consecuencia de no haber acordado de oficio la práctica de las pruebas que hubiese estimado pertinentes para alcanzar la más acertada decisión del asunto.*

Como los dos anteriores, también se encuentra ligado este motivo a la problemática de la prueba de la actividad infractora, y debe ser asimismo desestimado. En efecto, el citado artículo 61.1 de la Ley de la Jurisdicción abre una facultad al Tribunal que en modo alguno se configura como un deber u obligación. La Sala de instancia no entendió necesario hacer uso de tal posibilidad y acordar la práctica de alguna prueba al entender acreditados los hechos por parte de la actuación instructora y sancionadora del Instituto de Auditoría de Cuentas y no haber sido en su opinión desvirtuadas las imputaciones por parte de la actora. Al no tener dudas sobre la comisión de las infracciones la Sala no tenía necesidad de acordar la práctica de prueba alguna, por lo que no puede entenderse infringido el artículo 61.1 de la Ley procesal ni el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

Así pues y para finalizar todos estos motivos ligados a la prueba de la efectiva comisión de las infracciones imputada por parte de la entidad auditora, es preciso reiterar que la afirmación de la Sala sobre falta de conocimientos técnicos propios es sin duda desafortunada por su equívocidad, al poder dar a entender que se condena sin revisión de la existencia de las infracciones. Pero resulta en definitiva irrelevante, puesto que la Sala no tuvo dudas respecto a las descripción de los hechos imputados efectuada por la resolución sancionadora, la cual asume y la afirmación controvertida sólo puede interpretarse en el sentido de que la actora no ha desvirtuado los hechos tal como han sido descritos por la Administración. Por ello, ni desde una perspectiva procesal puede hablarse de omisión de respuesta o de denegación de tutela judicial, ni desde una perspectiva sustantiva cabe entender vulnerado el derecho a la presunción de inocencia.

DUODÉCIMO. *Los cuatro motivos que corresponde examinar a continuación (del doce al quince, ambos inclusive) se encuentran fundados en el apartado 1.d) del artículo 88 de la Ley de la Jurisdicción, y se dirigen a denunciar la infracción por parte de la Sentencia recurrida de las normas técnicas de auditoría y demás preceptos legales cuyo incumplimiento ha determinado la sanción a la actora, por aplicación errónea de*

tales disposiciones. La sanción impugnada se basaba en cuatro cargos, que la Sentencia resume en los siguientes términos:

En cuanto al fondo debe examinarse si la conducta realizada por la entidad recurrente puede encuadrarse en el tipo imputado.

Concretamente, la Administración imputa a la sociedad de auditoría hechos constitutivos de infracción grave prevista en el artículo 16.2.c) de la Ley 19/88, en relación con las Normas Técnicas de Auditoría donde se recoge la obligación del auditor de cuentas, en la elaboración del informe de auditoría independiente de cuentas anuales, de hacer constar cualquier «salvedad» significativa sobre las cuentas anuales.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a la vista del resultado del control técnico realizado a la sociedad «AAA, SA» en relación con la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 1991 de la entidad XXX, acordó sancionar a aquella por incumplimiento de las Normas Técnicas de Auditoría y ello por los siguientes hechos que se concretaban en cuatro cargos:

- a) El primero de los cargos imputados por el ICAC a la actora lo es por lo que se refiere a la auditoría realizada en relación con la retribución abonada por la Cooperativa XXX a YYY, SA y a «ZZZ SA» en virtud de las actividades de gestión realizadas por estas. El ICAC señala que dicha retribución se calcula mediante la aplicación de un porcentaje variable del 8 al 10 % sobre los costes totales previstos para cada Promoción, dividiéndose la cuantía resultante entre el número de ejercicios de duración prevista para cada Promoción, y determinándose así el pago a realizar en cada uno de los períodos. El ICAC entiende que esta fórmula de pago permite a la Cooperativa abonar cantidades que se corresponden con servicios estimados pero no realmente prestados con lo cual se computarían como gastos del ejercicio y se imputarían al valor de las existencias, cantidades que en realidad deberían configurarse como anticipos gratuitos a YYY, SA e ZZZ, SA Y en la medida en que no se comprobó que los pagos realizados se correspondían con servicios efectivamente prestados se incumplieron las Normas Técnicas de Auditoría.*
- b) El segundo de los cargos se refiere a los supuestos anticipos concedidos por la cooperativa a YYY, SA, que a fecha 31 de diciembre de 1991 ascendían a 4.949 millones de pesetas en la partida de «Empresas relacionadas, Deudoras a largo plazo». El ICAC entiende que la concesión de anticipos por la Cooperativa a YYY no se contempla en el objeto social de aquella y más aun en la medida en que supone financiación cercana a los 5.000 millones de pesetas otorgada a un tipo de interés cero. Entiende el ICAC que el reflejo contable realizado por la Cooperativa de dichos anticipos no era correcta, habida cuenta que el importe del anticipo se refleja por su valor nominal sin distinguir entre los intereses implícitos que debieron ser objeto de periodificación Y en la medida en que la recurrente no ha valorado ni ha hecho ninguna salvedad al respecto en el informe de auditoría ha incumplido las Normas técnicas aplicables.*
- c) El tercero de los cargos que se imputa a al recurrente supone que no ha realizado inventario físico de existencias y que de los papeles de trabajo se deduce la ausencia de contabilidad analítica.*

4.5.2. INCUMPLIMIENTO DE NORMAS. LEGALIDAD Y TIPICIDAD

- d) *El cuarto de los cargos señala, respecto de las aportaciones realizadas por los cooperativistas, que de los papeles de trabajo se deduce la existencia de cuentas enlace, cuentas acreedoras y deudoras, entre las distintas Promociones que recogen saldos acreedores y deudores por un total de 1.803 millones de pesetas.*

Planteada así la cuestión corresponde a esta Sala examinar si frente al criterio del ICAC la entidad auditora basó sus opiniones en el informe de auditoría teniendo o no el suficiente soporte documental representado por los papeles de trabajo, lo cual obliga a este Tribunal a analizar los papeles de trabajo del auditor para así determinar que sus conclusiones tenían la suficiente evidencia documental. Como se aprecia de este planteamiento nos encontramos ante una cuestión de carácter técnico de la que este Tribunal carece del conocimiento suficiente como para proceder a su revisión, y, en este caso, correspondía al actor haber propuesto la oportuna prueba pericial para demostrar y llevar a esta Sala al convencimiento de que su actuación tenía el suficiente y adecuado soporte documental. Como el recurrente no ha propuesto la práctica de dicha prueba este Tribunal debe sin más confirmar los cargos imputados al estar ante una cuestión técnica que debe acreditarse con la oportuna prueba pericial» [...] (fundamento de derecho séptimo).

Puede señalarse ya con carácter general que en dichos motivos lo que la parte actora solicita a esta Sala de casación es, casi exclusivamente, una nueva valoración del material fáctico, revisando la apreciación de la actuación de la auditora realizada en la instancia por la Sentencia recurrida al aceptar en su integridad la efectuada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la resolución sancionadora. Dicha revisión no es posible en el recurso extraordinario de casación, encaminado en exclusiva a la corrección de las infracciones de carácter jurídico, por lo que los cuatro motivos han de ser desestimados, según vemos seguidamente, añadiendo en su caso las precisiones necesarias.

A) El motivo decimosegundo censura la indebida aplicación de las normas 2.5.2 y 2.5.22 de las Normas Técnicas de Auditoría, que se consideran infringidas por la auditora en el primer cargo. Dichas normas estipulan:

«2.5.2. La evidencia del auditor es la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstanciales que realmente han ocurrido».

«2.5.22. El auditor deberá obtener evidencia mediante pruebas substantivas en relación con las siguientes afirmaciones de la Dirección contenidas en las cuentas:

Existencias.-Los activos y pasivos existen en una fecha dada.

Derechos y Obligaciones.-Los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones a una fecha dada.

Acaecimiento.-Las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.

Integridad.-No hay activos, pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.

Valoración.-Los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado.

Medición.-Una transacción se registra por un justo importe. Los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al período.

4.5.2. INCUMPLIMIENTO DE NORMAS. LEGALIDAD Y TIPICIDAD

Presentación y desglose.—Las transacciones se clasifican, de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptados y la Memoria contiene la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de la información financiera auditada».

Entiende la actora que su actuación auditora se ha movido en términos de razonabilidad, como quedaría acreditado por la actas de las sesiones del Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas celebradas los días 3 de noviembre y 21 de diciembre de 1994, en las que se discutió la propuesta de resolución, y en las que se expusieron juicios contradictorios sobre la actuación técnica de la sociedad auditora. Y justifica la evidencia a la que llegó la auditora como convicción razonable (según los términos de la norma técnica 2.5.2) de que las cuentas anuales se correspondían con los hechos económicos y circunstanciales realmente ocurridos en los análisis realizados y en determinados hechos que describe en el desarrollo del motivo (existencia y contenido de determinados contratos).

Sin embargo, lo cierto es que lo que se nos propone en el motivo no supone discrepancia interpretativa alguna de carácter jurídico sobre dichas normas técnicas de auditoría, sino tan sólo que efectuemos una nueva valoración fáctica sobre si se vulneraron o no. Y si la Sala acepta y no considera desvirtuada por la actora que efectivamente la entidad auditora no comprobó que determinados pagos efectuados al amparo de los contratos celebrados entre las dos gestoras YYY, SA y ZZZ, SA por un lado, y la Cooperativa XXX por otro, se correspondían con servicios efectivamente prestados, no es posible en casación proceder a una nueva valoración fáctica de dicha circunstancia. Y, siendo tal falta de comprobación por parte de los auditores un hecho probado afirmado por la Sentencia al asumir la descripción de hechos de la resolución sancionadora, no se puede objetar que tal comportamiento omisivo en su labor auditora supone una vulneración de las normas técnicas cuya infracción se le imputa a la actora.

B) El motivo decimotercero denuncia la infracción de los apartados 3.6.3 y 3.6.4 de las normas técnicas de auditoría por la imputación efectuada en el segundo cargo. Dichos apartados estipulan:

«3.6.3. Este tipo de opinión [opinión con salvedades] es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias de las circunstancias que se relacionan en el apartado siguiente, siempre que sean significativas en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Tratamiento distinto requieren aquellos casos en los que este tipo de circunstancias por ser muy significativas impidan que las cuentas anuales presenten la imagen fiel o no permitan al auditor formarse una opinión sobre las mismas».

«3.6.4. Las circunstancias que pueden dar lugar a una opinión con salvedades, en caso de que sean significativas en relación con las cuentas anuales, son las siguientes:

- Limitación al alcance del trabajo realizado.
- Errores o incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados, incluyendo omisiones de información necesaria.
- Incertidumbres cuyo desenlace final no es susceptible de una estimación razonable.
- Cambios durante el ejercicio, con respecto a los principios y normas contables generalmente aceptados utilizados en el ejercicio anterior.

4.5.2. INCUMPLIMIENTO DE NORMAS. LEGALIDAD Y TIPICIDAD

Al emitir un informe con salvedades, el auditor deberá utilizar en el párrafo de «opinión» la expresión «excepto por» para presentar las mismas y se hará referencia a otro párrafo «intermedio» entre el de alcance y el de opinión en el que se describirán claramente la naturaleza y las razones de la salvedad y, cuando ésta sea cuantificable, su efecto en las cuentas anuales. Este párrafo intermedio no será necesario en el caso de salvedad por falta de uniformidad en la aplicación de principios y normas contables, donde bastará expresar la conformidad o no del auditor con el cambio acaecido hacer referencia a una nota explicativa en la Memoria.

En la sección 3.7 de estas Normas se describen con mayor detalle cada una de estas circunstancias, así como el efecto que las mismas suponen en la redacción del informe del auditor».

Pues bien, lo que se nos pide es que revisemos la apreciación efectuada por la resolución sancionadora y, con ella, por la Sala de instancia, de que se realizaron ciertos pagos como anticipos. Sin embargo, dicha cuestión es de nuevo una apreciación de los hechos que no podemos revisar en casación, sede en la que debemos partir de los hechos que la Sala considera probados. En el caso de autos, que hubo pagos calificables como anticipos y, siendo así, hay que entender acreditada la infracción de las citadas normas de auditoría y demás preceptos señalados en la resolución sancionadora –artículo 5.1.e) y 5.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas (Real decreto 1636/1990 y artículo 69.4.b de la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas– que requieren que se hubiese puesto de manifiesto dicha circunstancia y expresado la salvedad correspondiente.

C) El motivo decimocuarto, referido al tercero de los cargos, se dirige a combatir la supuesta infracción por la Sala de instancia, por aplicación indebida, de las mismas normas 2.5.2 y 2.5.22 ya reproducidas en el apartado A) de este fundamento de derecho. La infracción sancionada por el Instituto de Contabilidad de Auditoría de Cuentas en el tercer cargo fue la no realización por parte de la auditora de un inventario físico de las existencias y de una contabilidad analítica que hubieran permitido comprobar de manera suficiente una adecuada valoración de las existencias.

En puridad, la recurrente no niega ninguna de las dos imputaciones, limitándose a sostener en relación con la primera de ellas que había utilizado métodos alternativos al inventario físico que le habían parecido más adecuados para comprobar la realidad de las existencias. Sin embargo, la apreciación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de que la falta de inventario físico y de contabilidad analítica, junto las demás circunstancias que se señala en dicha resolución y que resume en su propio recurso la actora, no permitían valorar correctamente las existencias es una apreciación sobre los hechos que, aparte de ser razonable e irrevisable en casación, acredita la infracción por parte de la auditora de las normas técnicas de auditoría señaladas.

No hay pues la infracción denunciada en el motivo por parte de la Sentencia en relación con este cargo.

D) Por último, el motivo decimoquinto denuncia la indebida aplicación de las normas técnicas de auditoría en relación con los números 1.E y 2 del artículo 5 del Reglamento de Auditoría de Cuentas (Real Decreto 1636/1990), en conexión con el artículo 69.4.A de la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas. La infracción sancio-

nada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas fue la no mención por parte de la auditora de la existencia de cuentas de enlace entre las distintas promociones de la cooperativa, cuentas que contradecían el artículo 42 bis de los Estatutos de la sociedad cooperativa y cuya necesaria mención por su relevancia para las cuentas de la entidad auditada era obligado de acuerdo con los preceptos señalados del Reglamento de Auditoría de Cuentas y de la Ley General de Cooperativas. Esa falta de mención habría supuesto, de acuerdo con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y, por asunción de sus valoraciones, también de la propia Sala de instancia, privar a los cooperativistas de una valiosa información respecto a la situación patrimonial y financiera de las distintas promociones de la entidad cooperativa.

La recurrente no niega la existencia de las cuentas de enlace ni, evidentemente, su falta de mención de las mismas. Su argumentación en este motivo de casación se encamina por un lado a desvirtuar apreciaciones de hecho como la relevancia económica de las citadas cuentas de enlace y, por otro, a negar que la existencia de dichas cuentas infringiera lo dispuesto en el artículo mencionado de los Estatutos de la Cooperativa y, en consecuencia, que su no mención supusiera privar de información valiosa a los cooperativistas.

Pues bien, en lo que respecta a esta última cuestión planteada por la actora, ésta sí propiamente jurídica, de que el citado artículo 42 bis de los Estatutos no resultaba vulnerado por la existencia de cuentas de enlace (existencia esta que constituye un hecho probado no negado por la actora), no tiene razón la recurrente. Dicho artículo rezaba así:

«La Cooperativa desarrolla su actividad en más de una promoción, sección o fase, cada una de las mismas actuará con autonomía de gestión y patrimonio separado, afectados a su objeto específico en cada caso, limitándose la responsabilidad a los socios partícipes de las distintas fases, secciones o promociones, sin que, en consecuencia, los socios de cada una de ellas se vean responsabilizados por la gestión de los pertenecientes a las otras».

Es evidente que dicho precepto tenía por objeto separar plenamente las distintas promociones desde el punto de vista patrimonial y de gestión, de tal forma que la responsabilidad de cada una de tales promociones recayese exclusivamente sobre los socios de cada una de ellas. Pues bien, es claro que dicho objetivo de aislamiento financiero, patrimonial y de gestión entre promociones resultaba directamente contradicho por las susodichas cuentas de enlace, por lo que al mantenerlas resultó infringido por la entidad cooperativa lo prescrito en dicho precepto. Quiere ello decir, en consecuencia, que la no mención de su existencia por la auditora supuso efectivamente la infracción de los preceptos aplicados por la Sala al asumir la corrección de la sanción impuesta. Ha de desestimarse también, por consiguiente, este motivo.

DECIMOTERCERO. *El motivo decimosexto, formulado al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, denuncia la infracción por la Sentencia recurrida de los artículos 25.1 y 9.3 de la Constitución, en relación con el artículo 128.1 de la Ley 30/1992. Esta infracción se debería a que se confirma una resolución administrativa que impone una sanción de multa inexistente en el momento en que se cometió la supuesta infracción.*

Pues bien, tal y como señala el Abogado del Estado en su escrito de oposición, tal cuestión no se planteó ante la instancia, constituyendo ahora –como en el caso del motivo quinto– una cuestión nueva que no puede abordarse ex novo en casación, lo que determina la inadmisión del dicho motivo.

Ello no obstante, cabe señalar que la imposición de dicha sanción por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se debió a la aplicación de una norma sancionadora posterior por resultar en el caso concreto más favorable para la entidad sancionada. Por otra parte, frente al argumento de la actora de que la norma anterior contenía una sanción más favorable que la de multa (la de amonestación pública), es evidente, por la motivación expresa de la resolución sancionadora, que dicho organismo hubiera escogido del elenco de sanciones previstas en la misma para las infracciones graves una sanción menos favorable que la de multa. Esto es, cuando a la vista de los cuadros de sanciones para infracciones graves de ambos textos legales la Administración sancionadora afirma que aplica como más favorable la norma en vigor en el momento de dictar la resolución, ello supone, por el propio argumento empleado, que de aplicar la norma anterior hubiera impuesto alguna sanción más grave que la que efectivamente impuso.

DECIMOCUARTO. *El motivo decimoséptimo está acogido al apartado 1.d) del artículo 88 de la Ley Jurisdiccional, y en él se denuncia la infracción del artículo 24.1 de la Constitución, en cuanto reconoce el derecho a una resolución fundada en derecho, por ser la Sentencia irrazonable e incongruente con sus propios términos. Entiende la actora que la Sentencia impugnada incurre en tal vicio invalidante en la medida en que en el fundamento de derecho octavo se concluye que se cumple el elemento integrante de la infracción grave tipificada en el artículo 16-2-c) de la Ley de Auditoría de Cuentas de que la infracción de las normas de auditoría pueda causar daños a terceros, mientras que en el fundamento de derecho séptimo se había afirmado que las infracciones cometidas por la auditora constituyen «una cuestión de carácter técnico de la que este Tribunal carece del conocimiento técnico suficiente como para proceder a su revisión».*

Ya se ha aclarado por extenso en los fundamentos de derecho noveno a undécimo el alcance de la citada frase, que resulta desacertada pero irrelevante, puesto que resulta contradicha por la asunción por la Sala de instancia de la valoración fáctica efectuada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la Resolución sancionadora. Así pues, la afirmación que se objeta sobre la concurrencia del citado requisito de haber podido causar daños a tercero efectuada en el fundamento de derecho octavo resulta perfectamente congruente con lo que constituye finalmente la declaración de hechos probados de la Sentencia en el fundamento de derecho séptimo, interpretado de forma global y sistemática, por encima del tenor literal de la frase antes mencionada.

Así pues, debe desestimarse el motivo. Igual destino debe seguir el motivo decimocuarto, que reproduce la misma argumentación que el anterior pero al amparo del apartado 1.c) del artículo 88 de la Ley Jurisdiccional, por si la contradicción denunciada por la actora pudiera haberse considerado más bien una infracción de las normas reguladoras de la sentencia.

DECIMOQUINTO. *El último motivo del recurso de casación interpuesto por la entidad auditora AAA, con el ordinal decimonoveno, se formula al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, y en él se denuncia la infracción del principio de proporcionalidad en relación con el artículo 17.1.A de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas.*

Afirma la actora que pese a reconocer la Sentencia la aplicabilidad al caso del principio de proporcionalidad, no lo ha aplicado de manera correcta por dos razones. En primer lugar, porque la Sentencia afirma que se ha impuesto la multa en su grado mínimo y sin embargo se le ha impuesto una multa equivalente al 2% de los honorarios facturados en el último ejercicio anterior (que ha ascendido a más de 71.000.000 de pesetas), cuando el citado precepto de la Ley de Auditoría de Cuentas señala como límite inferior de la sanción de multa para infracciones graves el de 500.000 pesetas.

La Sala rechaza la alegación formulada en la demanda en relación con esta cuestión en los siguientes términos:

«Resta por examinar la alegación del actor consistente en afirmar que en la imposición de la sanción se ha vulnerado el principio de proporcionalidad.

En este sentido debe recordarse la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 5 de mayo de 1993, entre otras, en la cual se establece: «Como ha sostenido esta Sala en SS. 26 de septiembre y 30 de octubre de 1990, la discrecionalidad que se otorga a la administración en la imposición de sanciones, dentro de los límites legalmente previstos, debe ser desarrollada, ponderando en todo caso las circunstancias concurrentes, al objeto de alcanzar la necesaria y debida proporcionalidad exigida, dado que toda sanción debe determinarse en congruencia con la entidad de la infracción cometida y según criterio de proporcionalidad en relación con las circunstancias objetivas del hecho, proporcionalidad que constituye un principio normativo que se impone como un precepto más a la administración correspondiendo el ámbito de lo jurisdiccional, en su facultad revisora, no tan solo la calificación de la conducta subsumible en el tipo legal, sino también el adecuar la sanción al hecho cometido ya que en ambos casos, el tema es de aplicación de criterios valorativos jurídicos plasmados en la norma escrita o inferibles de principios integradores del ordenamiento jurídico, como son en este campo sancionador los de congruencia y proporcionalidad ente la infracción y la sanción»».

En el caso de litis este Tribunal entiende que la Administración ha aplicado correctamente el principio de proporcionalidad entre la sanción y la infracción imputada; y ello porque del conjunto de circunstancias concurrentes en el evento enjuiciado se desprende que estamos en presencia de una infracción calificada como grave pudiéndose sancionar de acuerdo con el artículo 17 de la Ley 19/88, de conformidad con la reforma introducida por la Disposición Adicional Tercera de la Ley 13/92, de 1 de junio, con multa de hasta un 10% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción o con la baja del Registro Oficial de Auditores de Cuentas. La Administración ha optado por la sanción de multa teniendo en cuenta y aplicando correctamente los criterios de graduación previstos en el apartado tercero del artículo 17 mencionado, criterios que no pueden ser sustituidos por el de este Tribunal, pues se excedería de las funciones revisoras que se asignan a esta Jurisdicción.

Se ha impuesto a la actora la sanción de multa en su grado mínimo pues se ha tenido en cuenta para su imposición el porcentaje de un 2% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de dicha sanción, correspondiendo por ello una sanción por importe de 71.128.000 pesetas según declaración de actividades de la entidad correspondientes al ejercicio de 1993. Porcentaje de 2% que supone imponer la sanción en su grado mínimo pues podría haberse impuesto hasta un 10%.

Habiéndose rechazado todas las alegaciones formuladas por al recurrente debemos confirmar la sanción impuesta y desestimar el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto» (fundamento de derecho noveno).

No tiene razón la entidad auditora. Por un lado, porque resulta evidente que la multa en su grado mínimo no quiere decir, como se pretende en el recurso, la multa en la cuantía mínima posible. La aplicación de la terminología sancionadora de los grados en las penas quiere decir que dividida la sanción en tres grados la sanción que corresponde, en este caso, la multa, se impone en el grado inferior, como efectivamente ha sucedido. Por otro lado, porque aunque así no fuera, la multa posible de acuerdo con los términos del artículo 17.1.a) de la Ley de Auditoría de Cuentas, en la redacción dada al mismo por la Ley 13/1992, de 1 de junio, es de multa de hasta el diez por ciento de los honorarios facturados en el ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción. Por consiguiente, la imposición de una multa por importe del 2% de la indicada facturación evidencia una gradación de la sanción que responde al principio de proporcionalidad, aunque la actora la pueda considerar excesiva.

Tampoco puede admitirse el segundo argumento, consistente en que mientras que el instructor había propuesto una multa equivalente al 2,5% de la facturación con apoyo en varios criterios legales de los explicitados en el artículo 17.3 de la Ley de Auditoría de Cuentas (gravedad del perjuicio que se pudiera haber causado, importancia de la entidad auditada y existencia de sanción anterior no firme en vía judicial, en la redacción aplicada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), la resolución sancionadora se apoya tan sólo en uno de los indicados criterios (la gravedad de la infracción) y sin embargo reduce la multa sólo al 2%. Sin embargo, es claro que no existe ninguna relación aritmética entre la utilización de uno o más criterios legales y la gradación de la sanción, ya que ésta también depende de la importancia que se le otorgue en el caso concreto a cada uno de los criterios empleados. De esta manera, si por la sola consideración de la gravedad de la infracción la sanción impuesta fue del 2% de los honorarios facturados, en caso de que la resolución sancionadora hubiera considerado también de aplicación alguno de los restantes criterios enumerados por el artículo 17.3 de la Ley de Auditoría de Cuentas, verosíblemente la sanción hubiera sido superior.

Finalmente, cabe añadir que la gradación de la sanción impuesta por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y su apoyatura en el criterio de la gravedad de la infracción, cuestiones ambas asumidas por la Sala –que desde luego tenía capacidad de rectificarlas en su revisión de la aplicación del principio de proporcionalidad–, supone una aplicación razonable de este principio que en modo alguno puede calificarse de manifiestamente errónea o arbitraria. La Sala, por lo demás, frente a lo que afirma la acto-

ra, justifica y motiva suficientemente en el fundamento de derecho reproducido la proporcionalidad de la sanción impuesta por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Todo lo anterior conduce a la desestimación del motivo.

DECIMOSEXTO. *De acuerdo con lo que hemos visto en los anteriores fundamentos de derecho, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 95.1 de la Ley Jurisdiccional en relación con los que se citan a continuación, procede declarar la inadmisión de los motivos primero, segundo y undécimo por concurrir cosa juzgada en relación con la Sentencia de esta Sala (Sección Séptima) de 12 de enero de 2000 –artículo 93.2.a) en relación con el 69.d) de la Ley procesal–, y de los motivos quinto y decimosexto, por introducir cuestiones nuevas no planteadas en la instancia –artículo 93.2.b) del mismo cuerpo legal–. El resto de los motivos en que se funda el recurso han de ser desestimados por las razones ya expuestas.*

El rechazo de todos los motivos comporta la desestimación del recurso de casación. Según lo prevenido en el artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, procede imponer las costas a la parte que lo interpuso.(...)»

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 30 DE MARZO DE 2005

NOTA: La Sentencia reitera los criterios de las anteriores Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2003 y 27 de octubre de 2004, en relación con la publicación de las NTA, remisión a las NTA a efectos de definir el tipo de infracción, relación de sujeción especial, etc.

«CUARTO. *En el primero de ellos se denuncia, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, la «infracción de los principios de tipicidad, legalidad y publicidad en la configuración normativa de las infracciones con la consiguiente vulneración de los artículos 25.1 y 9.3 de la Constitución Española, 52, 127 y 129 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reguladora del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y el artículo 2.1 del Código Civil por la vulneración del principio de predeterminación normativa, así como la jurisprudencia que los desarrolla».*

La tesis del motivo, coincidente con la sostenida en la demanda, mantiene que las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 19 de enero de 1991 «carecen de validez y eficacia jurídica por lo que no puede imputarse a la sancionada el incumplimiento de las mismas». Tesis que, inicialmente, parece basarse en la falta de certeza, por un lado, y de rango legal de los tipos infractores, por otro, pero que después se centra en la ausencia de la preceptiva publicidad de aquellas normas.

Según hemos reiterado en recursos similares al presente, la citada tesis resulta errónea, por lo que el motivo será desestimado ya que el tribunal de instancia, con todo acierto, la rechazó basándose precisamente –transcribiéndola– en la sentencia de

esta Sala de 12 de enero de 2000, que abordó las mismas cuestiones con extensión. En efecto, en los fundamentos jurídicos sexto y noveno de la sentencia ahora impugnada el tribunal sentenciador dio respuesta a la demanda en los siguientes términos:

« [...] Bajo el mismo ordinal cuarto de los fundamentos de Derecho de la demanda, plantea la actora que la remisión que el artículo 16.2 c) de la Ley de Auditoría de Cuentas hace a las normas técnicas de Auditoría, no cumple los requerimientos de los principios de legalidad y tipicidad que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa [...].

La primera de estas cuestiones ha sido resuelta, en sentido coincidente con la citada Sentencia de esta Sección de 13-12-2001, por la también ya mencionada STS de 12-1-2000, cuya fundamentación es la que sigue:

«1) La doble garantía, formal y material, que comporta el principio de legalidad del art. 25.1 CE, ha sido objeto de matizaciones en el campo del derecho sancionador por parte de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Y cuando la potestad sancionadora incide en relaciones de especial sujeción –como la que liga a la mercantil recurrente con la Administración–, se ha declarado que el principio de reserva de la Ley pierde parte de su fundamento material, al ser dichas relaciones expresivas de una capacidad de autoordenación que se distingue del «ius puniendi» genérico del Estado.

2) La garantía formal que se expresa a través de la reserva de Ley no ha sido incumplida en el caso enjuiciado. Existe una atribución legal de potestad sancionadora al ICAC en el art. 15.2 de la Ley 19/1988 (declarada constitucional por la STC 386/93, de 23 de diciembre; y la infracción causante de la sanción objeto de impugnación ha tenido su tipificación a través de una norma con rango de Ley formal (art. 16.2.c) de la Ley 19/88).

3) La remisión expresa que ese precepto legal tipificador (el antes citado art. 16.2.c) hace a las normas de Auditoría constituye un exponente de Ley en blanco o de remisión, o un supuesto de colaboración reglamentaria, lo cual no es una excepción a la reserva de Ley, sino una modalidad de su ejercicio. La validez de esta técnica ha sido admitida por el Tribunal Constitucional siempre que se den los requisitos de que el reenvío normativo sea expreso; esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal; y la Ley, además de la pena, contenga el núcleo esencial de la protección (STC 127/90, de 5 de julio).

4) Los anteriores requisitos se cumplen en el tan repetido art. 16.2.c) de la Ley 19/1988. La remisión a las Normas de Auditoría, como ya se ha indicado, es expresa. También esa remisión está justificada, pues, siendo necesarias tales Normas para dar transparencia y fiabilidad a la actividad de Auditoría, e incidiendo ésta sobre el funcionamiento de la economía de mercado y los intereses y derechos de muy diversas personas y grupos, parece razonable que su incumplimiento constituya un ilícito administrativo. A esto segundo se puede añadir que el elevado componente técnico de la actividad de Auditoría, su complejidad y la amplia variedad de campos sobre los que se puede proyectar, pone de manifiesto la necesidad de que la regulación de sus pautas rectoras tenga que ser muy detallada, y también que, en razón a la concisión que resulta aconsejable en las normas penales, no pueda esa regulación ser totalmente reproducida en las Leyes directamente tipificadoras de las infracciones relativas a di-

cha actividad de Auditoría. Finalmente, ha de aceptarse que el repetido art. 16.1 c) recoge el núcleo esencial de la prohibición, ya que en dicho precepto aparecen los elementos principales del tipo de conducta reprochable que se quiere acotar como constitutiva de la infracción que pretende sancionarse: sujeto activo, funciones en cuyo ejercicio se ha de exteriorizar la acción, y naturaleza y objeto de la inobservancia representativa del disvalor que quiere evitarse mediante la respuesta sancionadora.

5) Además de lo que antecede, ha de resaltarse especialmente la relevancia que tienen estos aspectos: se está aquí ante una relación de sujeción especial; esa sujeción especial, en el art. 5.1 de la LAC, aparece directamente referida a las «normas técnicas de auditoría»; y estas normas son elaboradas por las corporaciones representativas de quienes realizan la actividad de Auditoría de cuentas (apartado 2 del citado art. 5).

Todo ello impide que pueda compartirse que en el caso enjuiciado no se hayan observado, como se denuncia, las exigencias de la tipicidad, en cuanto manifestación sustantiva del principio de legalidad. Y tampoco puede coincidirse en lo que se viene a sostener sobre que no está amparada en una norma con rango de Ley la definición de las obligaciones esenciales cuyo incumplimiento constituye la infracción.

Y las razones de lo que acaba de concluirse son:

«a) La finalidad de la tipicidad es dar a conocer anticipadamente al posible sujeto pasivo de una infracción la concreta obligación cuyo incumplimiento configura el ilícito penal.

b) Tal finalidad ha de considerarse aquí realizada a consecuencia, tanto del deber de conocimiento de las normas técnicas de Auditoría que pesa sobre quienes realizan la actividad de Auditoría de cuentas, como del dato, antes destacado, de que esas normas son elaboradas por las corporaciones que los representan (art. 5.2 LAC).

c) Este último dato revela que el legislador no ha sido ajeno a la definición de las obligaciones determinantes de la infracción tipificada en el art. 16.1.c) de la LAC, pues lo que ha hecho ha sido remitir, en cuanto a esta definición, a lo que las corporaciones representativas de quienes serían los propios sujetos pasivos de las infracciones hayan dispuesto con ocasión de la elaboración de las normas técnicas de auditoría».

[...] Siguiendo el orden de la demanda, el siguiente motivo del recurso atañe a la falta de publicación en el Boletín Oficial del Estado de las normas técnicas de Auditoría, y sí únicamente en el Boletín Oficial del ICAC por resolución de su Presidente de 19 de enero de 1991. Tal omisión determina para el recurrente invalidez e ineficacia jurídica de las normas que se dicen infringidas en la resolución sancionadora.

Ha de objetarse que el incumplimiento sancionado recae, además de sobre estas normas técnicas, sobre el artículo 209.1 a) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, mas el problema que plantea el recurrente también ha sido examinado y resuelto por esta Sección y en la citada Sentencia del Tribunal Supremo, en idéntico sentido desestimatorio, y por los motivos que se reflejan en esta última:

«a) Una cosa es el valor y significación que corresponde al principio de publicidad de las normas (art. 9.3 CE, y otra diferente el medio por el que se materializa o realiza esa publicidad.

Esto último entraña una cuestión de legalidad ordinaria, y remite por ello a la específica regulación que sea aplicable en cada caso.

4.5.2. INCUMPLIMIENTO DE NORMAS. LEGALIDAD Y TIPICIDAD

b) *Por lo que hace a las normas técnicas de Auditoría de que se viene hablando, esa específica regulación está contenida en la antes citada Ley 19/1988 –LAC– y en el Reglamento que la desarrolla (aprobado por RD 1636/1990, de 20 de diciembre –R/LAC–.*

El art. 5 de la Ley dispone que tales normas se elaborarán, adaptarán o revisarán por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de Auditoría de cuentas, y serán válidas a partir de su publicación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –ICAC–.

El citado Reglamento, dictado en uso de la autorización concedida por la Disposición Final Tercera de la Ley, establece en su art. 17 que las tan repetidas normas técnicas de Auditoría no tendrán validez hasta que sean publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su Boletín; y en su art. 19 regula específicamente esa publicación disponiendo que se hará en el «Boletín del Organismo».

c) *Las Normas cuya forma de publicidad en este proceso se cuestiona están destinadas a regular una relación de especial sujeción, como recuerda la sentencia de instancia desde la cita de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.*

Por ello, desde un plano de mera racionalidad, la publicidad a través del BOE, prevista para las normas que tienen como destinatarios a la generalidad de los ciudadanos, no se presenta aquí como algo rigurosamente necesario para lograr la precisa funcionalidad perseguida, y, por el contrario, sí aparece como razonablemente suficiente esa específica publicidad establecida a través del Boletín del ICAC.

d) *Partiendo, pues, de quienes son los destinatarios de esas normas técnicas de Auditoría, y de la clase de relación que regulan, la exigencia de publicación en el Boletín Oficial del Estado que se contiene en el art. 2.1 del Código civil no puede tener el alcance absoluto que pretende la aquí recurrente en casación.*

Ese precepto ha de conciliarse con el dato de que, en determinados supuestos, como aquí sucede, también hay otras normas del ordenamiento jurídico que contienen especiales regulaciones de la publicidad normativa. Y lo que de ello se deriva es que sobre esta cuestión es posible una concurrencia de regulaciones que ha de ser decidida a través del criterio consistente en que la norma especial prevalece sobre la general.

Por lo cual, en lo que concierne a la materia sobre la que versa el caso aquí enjuiciado, el citado artículo del Código Civil ha de ser entendido como un precepto general, que sería aplicable en defecto de esos preceptos especiales que directamente regulan aquí la publicidad (de conformidad con lo que establece el art. 4.3 de dicho Código).

e) *Es acertada y oportuna, para la cuestión que se está analizando, la cita que hace la Abogacía del Estado de la STC 219/89, de 21 de diciembre, pues en ella, según recuerda dicha representación pública, no se consideró contrario a las exigencias del art. 25.1 CE el que las normas aplicadas (normas deontológicas) no hubieran sido publicadas en el BOE»».*

Como quiera que la parte recurrente se limita a repetir las imputaciones genéricas hechas en la demanda sin tener en cuenta el contenido de la sentencia de esta Sala que la de instancia transcribe, contenido que ulteriormente ha sido ratificado en otras y de modo más reciente en la que dictamos el 27 de octubre de 2004 al rechazar el recurso de casación número 4571/2001, a ellas nos remitimos sin más».

DEL AUTO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 70/2006, DE 27 DE FEBRERO

NOTA: El Auto del Tribunal Constitucional se refiere a la remisión de la Ley a las NTA, para determinar el tipo de la infracción, en términos similares a las STS anteriores.

«2. *Por razones de naturaleza sistemática comenzaremos por el análisis de la vulneración aducida del principio de legalidad en materia sancionadora (art. 25.1) por el art. 16.2 c) de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas.*

Respecto al principio de legalidad en materia sancionadora este Tribunal tiene declarado que:

«El término «legislación vigente» contenido en dicho art. 25.1 CE es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora» (STC 42/1987, de 7 de abril F. 2). Esta reserva de Ley es, según hemos precisado en múltiples ocasiones, de naturaleza relativa. En este sentido, hemos afirmado que «si bien el alcance de la reserva de Ley establecida en el art. 25.1 no puede ser tan estricto en relación con la regulación de las infracciones y sanciones administrativas como por referencia a los tipos y sanciones penales en sentido estricto, bien por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas, bien por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en ciertas materias (STC 2/1987, de 21 de enero), bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad que pueden variar en los distintos ámbitos de ordenación territoriales (STC 87/1985, de 16 de julio) o materiales, en todo caso aquel precepto constitucional determina «la necesaria cobertura de la potestad sancionadora de la Administración en una norma de rango legal» (STC 77/1983, de 3 de octubre), habida cuenta del carácter excepcional que los poderes sancionatorios en manos de la Administración presentan,... puede afirmarse que la reserva de la Ley contenida en el art. 25.1 de la Constitución despliega una eficacia semejante a las que establecen otras normas constitucionales. Es decir que, como ha señalado este Tribunal con relación a alguna de ellas, la reserva de Ley no excluye «la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley» (STC 83/1984, de 24 de julio), pues esto último supondría degradar la garantía esencial que el principio de reserva de Ley entraña, como forma de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos depende exclusivamente de la voluntad de sus representantes» (STC 16/2004, de 23 de febrero, F. 5 y las allí citadas).

3. *Aplicando la doctrina constitucional transcrita en el enjuiciamiento del art. 16.2 c) de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas, aplicado en la resolución administrativa sancionadora, comprobamos que éste incluye el núcleo esencial de la infracción al describir la conducta del auditor, que integrará el tipo cuando incumpla las obligaciones propias de su profesión, obligaciones que vienen delimitadas con carácter general en el art. 5 de la citada Ley, en el art. 13 del Reglamento de desarrollo de la misma (RD 1636/1990, de 20 de diciembre, así como en las*

Normas Técnicas de Auditoría aprobadas mediante Resolución del ICAC de 19 de enero de 1991 y debidamente publicadas en el Boletín Oficial del ICAC. Pero, además, para que se produzca la infracción es preciso que el incumplimiento de las normas pueda generar perjuicios económicos para un tercero o para la propia empresa auditada. En consecuencia, la remisión a normas reglamentarias que efectúa el precepto no puede calificarse de independiente o no subordinada a la Ley por lo que, de acuerdo con lo interesado por el Ministerio Fiscal, procede inadmitir la queja sobre la vulneración del principio de legalidad en materia sancionadora (art. 25.1 por el art. 16.2 c) de la Ley de auditoría de cuentas. Este precepto efectúa una remisión normativa respetuosa con la doctrina constitucional transcrita en el fundamento jurídico anterior sobre el citado principio, y del todo punto lógica, habida cuenta del elevado componente técnico de la actividad de auditoría, cuyas normas son elaboradas por las corporaciones representativas de esta profesión sin que puedan ser ignoradas por los propios auditores, que deben conocerlas para el ejercicio de su actividad. »

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 18 DE ENERO DE 2011

NOTA: La Sentencia se refiere a la remisión de la Ley a las NTA, para determinar el tipo de la infracción, en términos similares a las STS anteriores.

«SEGUNDO: (...)

El octavo motivo de casación, que se formula al amparo del artículo 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, sustentado en la inconstitucionalidad del artículo 16.3 b) de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en la redacción introducida por la Ley 44/2002, por vulnerar los artículos 9.3 y 25 de la Constitución, que garantizan, respectivamente, el principio de seguridad jurídico y el principio de legalidad sancionadora, debe ser rechazado, pues consideramos, acogiendo los convincentes razonamientos de la Sala de instancia, que se fundamentan en una exhaustiva cita de la jurisprudencia de este Tribunal Supremo y de la doctrina del Tribunal Constitucional, que dicho precepto legal, que tipifica como infracción grave el incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe, no vulnera el principio de reserva de Ley, en cuanto que recoge el núcleo esencial de la prohibición, y aparece determinada la conducta reprochable al sujeto infractor:

«[...] El Tribunal Supremo, en sentencia de 18 de marzo de 2008 (recurso de casación 3219/05), con cita de otras anteriores, como las STS de 12 de enero de 2000, ha señalado a propósito del artículo 16.2.c) LCA, que la garantía formal que se expresa a través de la reserva de ley no ha sido incumplida en este caso, pues la remisión expresa de este precepto legal tipificador hace a las normas de auditoría constituye un supuesto de colaboración reglamentaria, lo cual no es una excepción a la

reserva de ley, sino una modalidad de su ejercicio, habiendo sido admitida la validez de esta técnica siempre que se den los requisitos de que el reenvío normativo sea expreso, esté justificado en razón del bien jurídico protegido y que la ley, además de la sanción, contenga el núcleo esencial de la protección. La STS de 18/03/2008 que seguimos llega a la conclusión de que el artículo 16.2.c) LAC cumple los anteriores requisitos, pues la remisión a las normas de auditoría es expresa, la remisión está justificada por la necesidad de dar transparencia y fiabilidad a la actividad de auditoría y por la incidencia de esta actividad sobre el funcionamiento de la economía de mercado y los intereses y derechos de muy diversas personas y grupos, a lo que se une el elevado componente técnico de la actividad de auditoría, su complejidad y la amplia variedad de campos sobre los que se proyecta, todo lo cual hace necesario que la regulación de sus pautas rectoras tenga que ser muy detallada y que no pueda ser reproducida directamente en las leyes tipificadoras por razón de la concisión que resulta aconsejable en las leyes penales. Finalmente, el TS acepta que el artículo 16.1 .c) recoge el núcleo esencial de la prohibición, pues en el precepto aparecen los elementos principales del tipo de conducta reprochable que se quiere acotar como constitutiva de la infracción, sujeto activo, funciones en cuyo ejercicio se ha de exteriorizar la acción, y naturaleza y objeto de la inobservancia representativa del desvalor que quiere evitarse mediante la respuesta sancionadora.

El Tribunal Constitucional, por su parte, en Auto 70/2006, de 27 de febrero, inadmitió un recurso de inconstitucionalidad en el que se planteaba, como hacen en este recurso los demandantes, la vulneración del principio de legalidad en materia sancionadora (artículo 25.1 CE) por el artículo 16.2 c) LAC.

Dice el TC que aplicando su doctrina sobre el principio de legalidad en materia sancionadora en el enjuiciamiento del artículo 16.2.c) LAC, se comprueba que dicho precepto incluye el núcleo esencial de la infracción al describir la conducta del auditor, que integrará el tipo cuando incumpla las obligaciones propias de su profesión, obligaciones que vienen delimitadas con carácter general en el artículo 5 de la LAC, en el artículo 13 del Reglamento de desarrollo de la misma (RD 1636/1990, de 20 de diciembre), así como en las Normas Técnicas de Auditoría aprobadas mediante Resolución de ICAC de 19 de enero de 1991 y debidamente publicadas en el Boletín Oficial del ICAC.

Añade el Auto del TC que hemos citado que la remisión a normas reglamentarias que efectúa el precepto no puede calificarse de independiente o no subordinada a la Ley, y que dicho el artículo 16.2c) LAC efectúa una remisión normativa respetuosa con la doctrina constitucional del propio TC, sobre el principio de legalidad, del todo punto lógica, habida cuenta del elevado componente técnico de la actividad de auditoría, cuyas normas son elaboradas por las corporaciones representativas de esta profesión sin que puedan ser ignoradas por los propios auditores, que deben conocerlas para el ejercicio de su actividad.

Los anteriores razonamientos del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo son aplicables a la redacción dada al artículo 16.3.b) LAC por la Ley 44/2003 (sic), que es muy similar a la redacción del anterior artículo 16.2 .c) LAC, como resulta fácil comprobar en la transcripción de los dos textos legales que antes hemos efectuado, con la

4.5.2. INCUMPLIMIENTO DE NORMAS. LEGALIDAD Y TIPICIDAD

única novedad de que la reforma de la Ley 44/2003 (sic) ha dotado de mayor concreción al requisito relativo a las consecuencias o efectos del incumplimiento de las normas de auditoría, sustituyendo la anterior exigencia de la posibilidad de causar perjuicios económicos a terceros o a la empresa o entidad auditada, por el más concreto y menos abstracto requisito de que el incumplimiento tenga un efecto significativo sobre el resultado del trabajo de auditoría».

4.5.3. Incumplimiento de Normas Técnicas de Auditoría

- Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2003.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004.
- Auto del Tribunal Constitucional 70/2006 de 27 de febrero.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2008.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2011.
- Sentencias de la Audiencia Nacional (tres) de 4 de julio de 2012.

Afectan al art. 34 b) del TRLAC y al 83 del RLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarles.

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 12 DE MAYO DE 2003 DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 15 DE NOVIEMBRE DE 2004 DE LA SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 27 DE OCTUBRE DE 2004 DEL AUTO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 70/2006

NOTA:

Véase apartado 4.5.2 «INCUMPLIMIENTO DE NORMAS: LEGALIDAD Y TIPICIDAD»

DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 8 DE ABRIL DE 2008

NOTA: El Tribunal Supremo en las dos sentencias, y a propósito del alegato de vulneración del principio *non bis in idem*, pone de manifiesto la naturaleza autónoma e independiente de cada trabajo e informe de auditoría.

El Tribunal Supremo desestima los alegatos de que la totalidad de las infracciones cometidas fueran sancionadas en el expediente recaído en relación con la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio anterior, por cuanto que «rechaza la supuesta identidad de conducta infractora en los informes de auditoría de las cuentas anuales de 1999 y 2000»...poniendo de manifiesto la existencia de: «una conducta enteramente autónoma».

«SEXTO:

Sobre el motivo tercero, relativo al principio non bis in idem, afirma la sociedad recurrente que en los respectivos procedimientos sancionadores tramitados en relación con los informes de auditorías de las cuentas relativas a 1999 y al 2000 se ha enjuiciado y sancionado una sola cuestión, el mismo y único criterio profesional respecto de la forma en que debía realizarse la auditoría de las sociedades gestoras de carteras. Así,

sostiene la actora que se le han imputado las mismas infracciones en ambos procedimientos, en particular el incumplimiento de la norma técnica 2.5.1 por no haber obtenido evidencia adecuada y suficiente sobre la gestión por AAA de los patrimonios cuya administración le había sido encomendada.

La Sentencia impugnada responde a este alegato en el fundamento que a continuación se reproduce:

«CUARTO. Hechas estas previas consideraciones y entrando en el fondo de la cuestión debatida, los recurrentes consideran que se han vulnerado sus derechos a la tutela judicial efectiva, al derecho de defensa y a la presunción de inocencia, considerando que la Administración actuó arbitrariamente y movida por los acontecimientos.

Sin embargo, como bien señalan, la Resolución impugnada y el Abogado del Estado, el ICAC actuó dentro de las competencias que le otorga el art. 22.1 de la LAC, al existir razones de interés general para que comprobase el trabajo de auditoría realizado, y más cuando existía una petición razonada de la CNMV. No se aprecia tampoco ninguna indefensión como pretenden los recurrentes: la celeridad en la tramitación de los procedimientos, sin menoscabo de los derechos de las partes, debería ser la regla general, y es lo cierto que en el caso de autos, los recurrentes no han evidenciado ninguna omisión de trámite, generadora de indefensión. La apreciación de que dicha celeridad se debió a razones políticas, no tiene ningún soporte más allá de las hipótesis de los actores.

Respecto a la vulneración de derechos por la tramitación de procedimientos separados para las auditorías correspondientes a los ejercicios 1999 y 2000 los actores alegan la arbitrariedad en que ha incurrido el Instituto al decidir tramitar como procedimientos (primero de control técnico y luego sancionadores) separados los relativos a las auditorías de las cuentas anuales de AAA correspondientes a 1999 y 2000, con las gravísimas consecuencias que ello acarreó, de imponerles dos sanciones de elevadísima cuantía por lo que, en realidad, serían unos mismos hechos.

Ciertamente los ahora recurrentes solicitaron durante la tramitación del expediente su acumulación con el expediente sancionador incoado en relación con la auditoría de las cuentas anuales de la misma entidad correspondientes al ejercicio 2000. Pero como dice la Resolución impugnada la decisión de tramitar acumuladamente diferentes expedientes que corresponden a distintos procedimientos sancionadores, es una potestad discrecional que el artículo 73 de la Ley 30/1992, concede a la Administración para el caso de que ésta considere que la acumulación favorecerá la tramitación de los diferentes procedimientos sancionadores, y es lo cierto que en el caso de autos la decisión de denegar la acumulación solicitada se adoptó por cuanto no se apreció por el ICAC ningún elemento que hiciera más conveniente la tramitación acumulada.

Efectivamente, la tramitación acumulada es una cuestión meramente formal que no afecta al contenido material de la resolución recurrida, sin que ningún derecho de los interesados haya sido vulnerado.

Los actores manifiestan que la acumulación impediría que unos mismos hechos fueran sancionados dos veces, pero lo cierto es que la tramitación acumulada no habría supuesto la imposición de una única sanción: si existen dos infracciones, aunque se

4.5.3. INCUMPLIMIENTO DE NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

tramitara un sólo expediente, la Administración debería imponer sendas sanciones. Esta misma Sala por Auto de 13 de febrero de 2004 denegó la acumulación de procedimientos solicitada por la recurrente, en relación a las impugnaciones judiciales de las sanciones impuestas.

No tienen, por tanto, razón los actores cuando argumentan una infracción del principio «non bis in idem», por tratar de imponer dos sanciones por unos mismos hechos, pues nos hallamos en presencia de dos trabajos de auditoria distintos, de cada uno de los cuales resultaban o podían resultar, en su caso, infracciones distintas, susceptibles de sanciones distintas, ya se siguieran uno o dos expedientes». (fundamento jurídico cuarto)

El motivo debe ser desestimado. Es evidente que, tal como indica la Sentencia de instancia, lo que se sanciona en ambos casos es la incorrecta realización de sendos informes de auditoria independientes y diferentes cada uno de ellos. Se trata, por tanto, de dos conductas distintas que, con independencia de que hubieran podido acumularse o no, suponen infracciones distintas y autónomas, por lo que no se ha vulnerado el principio invocado. A ello no obsta el que las normas técnicas incumplidas puedan haber sido las mismas, puesto que se trata de incumplimientos relativos a informes distintos sobre cuentas anuales de diferentes años. El que tales incumplimientos respondan a una identidad de criterios tampoco reconduce tales infracciones a una sola, puesto que no se le sanciona, frente a lo que la actora pretende sostener, por un determinado criterio interpretativo de la norma técnica 2.5.1, sino por el incumplimiento de esa y de otras normas técnicas en dos distintas actuaciones profesionales.»

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 18 DE ENERO DE 2011

NOTA: esta Sentencia se pronuncia en términos parecidos a la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2008, ante alegatos similares sobre vulneración del principio *non bis in idem*.

«SEGUNDO: (...)

El séptimo motivo de casación, que imputa a la sentencia recurrida la infracción del principio non bis in idem, garantizado en el artículo 133 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, debe ser rechazado, pues carece de base fáctica y jurídica la afirmación de que han sido sancionados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en fraude de Ley, por la comisión de dos conductas de incumplimiento de las Normas de auditoría que resultan incompatibles, pues como reconoce la Sala de instancia en el fundamento jurídico decimotercero, ni existe una dualidad de procedimientos sancionadores ni una dualidad de sanciones.

Por ello, rechazamos que la Sala de instancia haya vulnerado el aducido principio de non bis in idem, porque, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, expues-

4.5.3. INCUMPLIMIENTO DE NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

ta en la sentencia 334/2005, de 20 de diciembre, el núcleo esencial de esta garantía, inherente al derecho a la legalidad sancionadora, enunciado en el artículo 25 de la Constitución, reside en impedir el exceso punitivo en cuanto sanción no prevista legalmente. De tal modo que no cabe apreciar una reiteración punitiva constitucionalmente proscrita cuando, aun partiéndose de la existencia de la imposición de una doble sanción en supuestos de identidad de sujeto, hecho y fundamento, en la ulterior resolución sancionadora se procede a descontar y evitar todos los efectos negativos anudados a la previa resolución sancionadora, ya que, desde la estricta dimensión material, el descontar dichos efecto provoca que en el caso concreto no concurra una sanción desproporcionada (F. 6). Igualmente en la citada STC 2/2003 también hemos reiterado, desde la perspectiva procesal del principio non bis in idem, que «la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan sólo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento –su grado de complejidad– como a las de la sanción que sea posible imponer en él –su naturaleza y magnitud– pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal» (F. 8); de tal modo que, cuando la sencillez del procedimiento administrativo sancionador y de la propia infracción administrativa, y la naturaleza y entidad de las sanciones impuestas, impidan equiparar el expediente administrativo sancionador sustanciado a un proceso penal, no cabe apreciar la vulneración del derecho a no ser sometido a un nuevo procedimiento sancionador».

DE LAS SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 4 DE JULIO DE 2012

NOTA: La Audiencia Nacional en dichas sentencias (Recursos núm. 102/2011, núm. 743/2010 y núm. 103/2011) establece la autonomía de los trabajos de auditoría, indicando que, cada uno: «*tiene sustantividad propia y efectos frente a terceros, por lo que cada informe determina unos efectos y consecuencias propios*»

«PRIMERO: *Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 7 de octubre de 2010, por la que se desestima el recurso de alzada formulado contra la resolución del ICAC de fecha 10 de mayo de 2010, por la que se acuerda imponerle, en lo que al presente contencioso interesa, dos sanciones, equivalentes a cinco veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría de las Cuentas Anuales de AAA, S.A., de los ejercicios 2006 y 2007, por importes respectivos de 11.500€ y 12.000€, por la comisión de dos infracciones tipificadas en el artículo 16.3.h) de la LAC, que establece que tendrá esa consideración: «Realizar trabajos de auditoría de cuentas sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas».*

SEGUNDO:

La Administración aplica el artículo 16.3 h) de la Ley 19/1988, que dispone:

«3. Se considerarán infracciones graves:

h. La realización de trabajos de auditoría de cuentas sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o sin tener prestada fianza suficiente.»

No se niega la falta de inscripción en el ROAC por la demandante, pero se señala que aunque por error se identificó en el informe al recurrente como auditor, lo cierto es que el informe lo realizó la entidad auditora. Se señala así mismo que todas las infracciones han de ser tratadas como una continuada dada la conexión.

Como correctamente señala la Administración, la obligación de realizar los trámites para obtener el alta en el ROAC corresponde al auditor según lo dispuesto en el artículo 31 del Real decreto 1636/1990 que dispone:

«1. Sólo los auditores de cuentas inscritos como ejercientes podrán desarrollar la actividad de auditoría de cuentas definida en el artículo 1 del presente Reglamento.

Para inscribirse en esta situación se deberá solicitar por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, acompañando el documento justificativo de la fianza exigida. Este requisito no será exigido cuando se trate de socios auditores de cuentas ejercientes de las Sociedades de auditoría.»

De la dicción del precepto resulta:

1. Que para realizar trabajos de auditoría es necesario encontrarse inscrito en el ROAC.

2. Que la solicitud la realizará el auditor –es a quien corresponde la obligación de estar inscrito–, por escrito con documento acreditativo de la fianza.

3. La solicitud por escrito ha de presentarse al ICAC.

No consta la solicitud por escrito al ICAC que, conforme al precepto mencionado, ha de ser presentada por el auditor.

Debemos concluir que la realización de los trabajos de auditoría sin solicitar por escrito la inscripción en el ROAC, se encuentra inmersa en la infracción tipificada en el artículo 16.3 h) de la Ley 19/1988 – redacción dada por Ley 44/2002 .

El artículo 17.2 de la Ley 19/1988 establece:

«Por la comisión de infracciones graves se impondrá al infractor, cuando se trate de un auditor de cuentas individual, una de las siguientes sanciones:

a) Multa por importe de dos a cinco veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, sin que pudiera, en ningún caso, ser inferior a 6.001 euros, ni superior a 12.000 euros.

Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un concreto trabajo de auditoría, se impondrá al auditor una sanción de multa de un importe mínimo de 6.001 euros y máximo de 12.000 euros.

b) Baja temporal por plazo de hasta dos años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.»

La Administración sancionadora ha rechazado la propuesta del instructor de aplicar la sanción de baja temporal en el ROAC, y ha impuesto la sanción de multa en su grado máximo por entender que esta sanción es de menor gravedad que la anterior.

4.5.3. INCUMPLIMIENTO DE NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

La responsabilidad infractora puede exigirse al menos a título de culpa, y en este caso el auditor estaba en condiciones de conocer la obligación que pesaba sobre él de instar la inscripción en el Registro, pues su obligación jurídica, es conocer la norma de aplicación en la rama de su actividad, encontrándose cualificado para ello.

TERCERO

Analizando las argumentaciones actoras hemos de considerar:

1. No se trata, como afirma la Administración simplemente de un error en el estampillado, pues la identificación del auditor se reflejó en el Registro Mercantil,

2. No puede apreciarse concurso en las infracciones porque cada auditoría ha de considerarse separadamente ya que por la finalidad de la misma tiene sustantividad propia y efectos frente a terceros, por lo que cada informe determina unos efectos y consecuencias propios, de relevancia frente a terceros, en los términos reiteradamente declarados por esta Sala «...el informe de auditoría no solo va dirigido a la entidad auditada, sino también a terceros, y es un medio para que todo interesado conozca la situación patrimonial de la entidad auditada, por ello es necesario asegurar que el informe de auditoría manifiesta la imagen fiel de la entidad, y que tal manifestación es recogida de forma que terceros interesados puedan acceder a dicha información, de ahí la necesidad de respetar el contenido y estructura del informe como garantía de su conocimiento por posibles interesados.»

Debemos pues considerar cada informe con sustantividad propia.»

4.5.4. Incumplimiento de verificación del control interno

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 2008.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de octubre de 2011.

Afecta al epígrafe 2.4 de la NTA de carácter general, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarle.

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 10 DE JULIO DE 2008

NOTA: Véase apartado 4.3.3. «Evidencia de auditoría»

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 5 DE OCTUBRE DE 2011

«SEXTO. La segunda infracción, tipificada como grave, hace referencia al incumplimiento por los recurrentes de las normas de auditoría de cuentas que pudieran tener un resultado significativo sobre su trabajo: y ello por los distintos incumplimientos expresa y detalladamente expuestos por las resoluciones impugnadas, cuyos razonamientos se dan por expresamente reproducidos. Es decir, se declaran probadas las infracciones de normas técnicas en los términos expuestos por la Administración, no habiéndose formulado por la actora alegaciones con virtualidad técnico-jurídica suficiente para desvirtuar tales conclusiones.

En concreto es preciso puntualizar que no es irrelevante que una entidad aseguradora se dedique a la actividad de explotación de un aparcamiento máxime cuando carecían de autorización administrativa al efecto, y la omisión del dato es especialmente relevante cuando la entidad no hace constar en la memoria del ejercicio que realiza esta actividad.

Igualmente, resaltar la obligación impuesta por las NTA de estudiar y evaluar el sistema de control interno de la entidad en relación con las medidas de prevención y blanqueo de capitales: la actora reconoce que no obtuvo evidencia suficiente pero alega que al identificar a los mutualistas, los cobros y pagos y su importe, tal omisión carece de consecuencias. El cumplimiento de determinadas obligaciones formales impuestas por la ley no puede considerarse poco importante ni sustituible por otras valoraciones que son propias del control técnico de una entidad aseguradora.

(...)».

4.5.5. Posible efecto significativo del incumplimiento de normas

- Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2002.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2005.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2008.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2009.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 2012.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2012.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2012.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de julio de 2012.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 2012.

Véase Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de mayo y de 20 de junio de 2012 en el apartado 4.3.3. «EVIDENCIA DE AUDITORIA»

Afectan al art. 34 b) del TRLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarle.

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 16 DE MAYO DE 2002

NOTA: El Tribunal Supremo, en esta Sentencia, indica que para calificar la infracción grave del actual artículo 34.b) del TRLAC, no se precisa «*la acreditación de la efectiva causación de daños, sino la aptitud para provocarlos*».

En esta Sentencia, se cuestionaban además determinadas cuestiones relacionadas con la obligación de emitir el informe, cuyos argumentos no se reproducen, habida cuenta de nueva regulación hoy vigente.

«OCTAVO:

El cuarto motivo de casación denuncia que han sido infringidos los artículos 16.2.c) de la Ley de Auditoría de Cuentas, 209 de la Ley de Sociedades Anónimas y la jurisprudencia que los interpreta, así como la jurisprudencia sobre el principio de legalidad (artículo 25 de la Constitución) en el ejercicio por la Administración de su potestad sancionadora.

(...)

En cuanto al perjuicio potencial de esta conducta omisiva (ni siquiera sería preciso destacar que pocos meses después de estos hechos el Banco auditado era intervenido administrativamente y se declaraba su suspensión de pagos, según consta en autos) baste significar que del referido incumplimiento «pueden» derivar perjuicios económicos para los propios accionistas, para terceros o para la misma empresa o entidad auditada, posibilidad de causación de perjuicios que constituye el segundo elemento objetivo del tipo infractor. Precisamente la obligación legal de que determinadas empresas (entre ellas, el banco auditado) sometan sus cuentas a la actuación auditora descansa sobre la

base de que la opinión cualificada de los auditores proporciona a quienes leen sus informes la confianza en que los documentos contables auditados gozan de una cierta fiabilidad, en cuanto reflejo de la situación económica, patrimonial y financiera de la empresa respectiva, confianza que les permitirá adoptar sus propias decisiones con conocimiento de causa. Si los accionistas que han encomendado la auditoría a una determinada empresa no son por ésta informados de que las cuentas anuales ni siquiera han sido formuladas, la auditora está propiciando los perjuicios económicos que de la falta de información, facilitada por esta conducta irregular, pueden derivarse.»

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 30 DE MARZO DE 2005

NOTA: El Tribunal Supremo en esta Sentencia indica, al analizar si la conducta de los auditores incurría en el tipo de infracción grave del actual artículo 34.b) del TRLAC, que para apreciar esta circunstancia no se requiere *«una intensidad ni magnitud especiales, sino tan sólo que la vulneración de las normas técnicas posea virtualidad para ocasionar un daño efectivo»*, señalando que la calificación de infracción grave de este tipo de incumplimientos se justifica por *«la naturaleza de la actividad de Auditoría, destinada a la emisión de informes que puedan tener efectos frente a terceros, según la definición del artículo 1 de la Ley de Auditoría de Cuentas»*.

«SÉPTIMO.- *En el tercer motivo de casación, una vez más al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, se denuncia la «infracción del artículo 16.2.c) de la Ley de Auditoría de Cuentas en relación con el 24.2 de la CE». Según la recurrente la infracción es particularmente relevante para el fallo «toda vez que el citado precepto de la norma que regula la auditoría de cuentas exige, para considerar grave una infracción, que concurra la circunstancia de que el incumplimiento técnico sea susceptible de causar perjuicio económico a terceros».*

La justificación de que el incumplimiento era apto (en vez de susceptibilidad quizá sea más apropiado hablar de aptitud) para generar perjuicios a terceros la ofreció el tribunal de instancia en el fundamento jurídico cuarto de su sentencia en los siguientes términos:

«[...] Alega asimismo la demandante la inexistencia en el hecho por el que es sancionado del elemento de la infracción consistente en el potencial riesgo que el incumplimiento de las normas técnicas cause perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada. Así, se dice que dicho potencial perjuicio no puede deducirse del mero incumplimiento de una norma de Auditoría, ni tampoco basta que sea así invocado por la Administración, que ha omitido en este caso «un pronunciamiento específico y cuantificado sobre el potencial perjuicio de cada incumplimiento imputado», lo que ha requerido la sancionada reiteradamente «en todos sus escritos». En el ordinal noveno del apartado fáctico del escrito de demanda, se contiene una argumentación prolija y detallada tendente a acreditar que la traducción económica de los incumplimientos que le son imputados, desde la perspectiva de un lector ajeno a la entidad auditada, sería irrelevante. A tal efecto se dice que el informe de Auditoría ya contenía

salvedades e incertidumbres por un importe conjunto superior a setenta y ocho mil millones de pesetas; los incumplimientos no se refieren a cuestiones verdaderamente relevantes, sino a aspectos marginales para un lector de las cuentas, y, por último, dado que gran parte de tales incumplimientos se contraen a contabilizaciones erróneas, la sobrevaloración que determinaría la actividad auditora se reduciría a nueve mil más cuatro mil quinientos millones de pesetas.

Este razonamiento no altera una evidente consecuencia que advierte el Abogado del Estado, como ya hizo la resolución recurrida: los incumplimientos de la actual recurrente supusieron que el «AAA, SA» aparentara una situación económica más favorable de la que realmente poseía, lo que es apto para provocar un perjuicio, más o menos importante, a quien actúe confiado en el informe de Auditoría. El ICAC, en la resolución aquí combatida, destacaba, no sin razón, que «el incumplimiento de las normas técnicas sobre informes de referencia así como del artículo 209.1. a) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas puede causar perjuicio económico a la empresa auditada o a terceros, ya que como consecuencia de dicho incumplimiento el informe de Auditoría de cuentas anuales adolece de falta de información suficiente; lo cual puede inducir a la propia empresa o a terceros a adoptar determinadas decisiones que podrían no haber tomado de haber emitido el auditor su informe de acuerdo con lo establecido en las citadas normas».

El riesgo de perjuicio patrimonial que exige la infracción tipificada en el apartado c) del artículo 16.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas, no precisa de una intensidad ni magnitud especiales, sino tan sólo que la vulneración de las normas técnicas posea virtualidad para ocasionar un daño efectivo.

El mero incumplimiento sin riesgo de perjuicio es constitutivo de una infracción leve, por lo que el factor del riesgo es el determinante de la agravación de la infracción. El fundamento de la agravación estriba en razones de orden cualitativo y no cuantitativo, pues con ello se pretende incrementar el reproche de aquellos incumplimientos de los auditores que dispongan de capacidad de provocar un daño real, frente a otros meramente formales o aparentes sin efectos prácticos perceptibles para terceros ni para la empresa.

La agravación es plenamente coherente con la naturaleza de la actividad de Auditoría, destinada a la emisión de informes que puedan tener efectos frente a terceros, según la definición del artículo 1 de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Esta Sección, en Sentencia de 12-12-2000, señalaba que «la posibilidad de causar perjuicio económico está relevada de prueba cuando resulte patente o se trate de un riesgo notorio. Así, cuando el auditor no haga constar el importe o la existencia de las deudas de la compañía auditada. En este caso, esta omisión es obvio que puede causar daños no sólo a terceros sino, incluso, a los propios accionistas. Sin embargo, cuando ese perjuicio económico no resulta patente la Administración debe no sólo consignar ese posible riesgo sino, también, acreditar la posibilidad de su concurrencia».

En el supuesto examinado, la sobrevaloración de la sociedad auditada en un total de trece mil quinientos millones de pesetas, según cifra que ofrece la recurrente, es apta para provocar ese daño en cuanto ofrece una imagen económica que no se corresponde con la verdadera y en una suma nada despreciable, impidiendo conocer en

su realidad la situación patrimonial de la sociedad. Las suposiciones relativas a si esa diferencia hubiera inclinado a tomar a un tercero cualquier decisión, no son relevantes por residir en el campo de la mera conjetura y depender de unas variables en absoluto ponderables».

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 8 DE ABRIL DE 2008

NOTA: El Tribunal Supremo, en esta Sentencia, indica que para calificar la infracción grave del actual artículo 34.b) del TRLAC, por un lado, ha de tomarse en consideración en su conjunto y de forma global cada uno de los hechos o cargos constitutivos de los incumplimientos de normas declarados, y no de forma individual. Por otro lado, señala que la apreciación de dicho ilícito grave no precisa *«la acreditación de la efectiva causación de daños, sino la aptitud para provocarlos»*. Lo anterior ha sido igualmente puesto de manifiesto en las sentencias de 16 de mayo de 2002 y de 30 marzo de 2005.

«CUARTO:

Sobre el primer motivo, relativo a la infracción del artículo 16.2.c) de la Ley de Auditoría.

En este primer motivo, la parte recurrente denuncia la infracción del artículo 16.2.c) de la Ley de Auditoría, así como de las normas técnicas de auditoría que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas consideró incumplidas. El citado precepto, en su tenor original aplicable al caso de autos, consideraba infracción grave «el incumplimiento de las normas de auditoría que pueda causar perjuicio económico a terceros o a la empresa auditada». La parte recurrente examina seis de los once cargos por los que fue inculpada y argumenta respecto a ellos que su comportamiento fue de cumplimiento fiel de lo establecido en las normas de auditoría supuestamente conculcadas. Tras unas consideraciones iniciales, analizaremos dichos argumentos en confrontación con lo declarado respecto a tales cargos por la Sentencia que se impugna en el presente recurso.

Lo primero que debe hacerse constar es que la sanción fue impuesta por un conjunto de incumplimientos de normas técnicas de auditoría –en concreto, los consignados en los referidos once cargos– que, en su conjunto, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas consideró que constituían la infracción grave contemplada en el referido artículo 16.2.c) de la Ley de Auditoría por su capacidad para ocasionar perjuicios a terceros o a la propia empresa auditada. Quiere esto decir que la infracción sancionada por la resolución de la que trae causa el presente recurso no está determinada por cada cargo en particular, sino por el conjunto de los mismos y que, por tanto, lo que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha considerado que constituye la infracción prevista en el citado artículo 16.2.c) de la Ley de Auditoría es una serie de conductas que suponían el incumplimiento de diversas normas técnicas de auditoría en diversos aspectos de la actuación auditora inspeccionada. Esta circunstancia tiene, como es evidente, una relevancia indiscutible, puesto que relativiza la importancia de

cada cargo aisladamente considerado y, en consecuencia, la viabilidad del motivo, en el que por lo pronto sólo se combaten seis de los once cargos: con independencia de la mayor o menor trascendencia de cada cargo y de los argumentos ofrecidos por la entidad actora en relación con los seis cargos que discute, subsistirían los restantes cargos para integrar el tipo infractor aplicado previsto en el citado artículo 16.2.c) de la Ley de Auditoría, que es lo que se combate en el presente motivo. En concreto en el presente motivo no se discuten –aunque sí luego en otros posteriores y con distinto fundamento– los cargos cuarto (falta de obtención de evidencia suficiente y adecuada en relación con la parte de las carteras gestionadas formadas por efectivo), quinto (sobre el trabajo de auditoría relativo a la circularización a los clientes), sexto (sobre la circularización a depositarios de valores de clientes), octavo (falta de obtención de evidencia adecuada y suficiente en relación con la razonabilidad de la cifra contabilizada en concepto de ingresos por comisiones de administración) y noveno (falta de obtención de evidencia adecuada y suficiente en relación con la razonabilidad de la cifra contabilizada como ingresos por comisiones de gestión –o comisiones por beneficios–). En definitiva, de tener razón la sociedad actora en cuanto a que alguno de los cargos no estuviese fundado, esto es, que no se pudiese apoyar la infracción grave del citado precepto de la Ley de Auditoría en el incumplimiento de las normas técnicas de auditorías especificadas en dicho cargo, ello habría de repercutir, en su caso, en la gravedad de la sanción impuesta, pero la exculpación en alguno de los cargos no acarrearía la inexistencia de la infracción legal, que podría basarse, incluso, en uno solo de los cargos imputados.

(...)

Por último, debe señalarse que en diversas ocasiones a lo largo de este motivo la parte utiliza un argumento que es planteado de manera frontal en el motivo segundo, y es su diversa interpretación de lo establecido en el artículo 83.2 del Reglamento de Instituciones de Inversión Colectiva (Real Decreto 1393/1990), en el sentido de que la comprobación por parte de la auditora de las cuentas no implica la de los patrimonios. Adelantando lo que luego veremos a los efectos de este motivo, debe señalarse que esa exclusión no implica la falta de verificación de los datos incluidos en las cuentas auditadas.

Hechas las anteriores observaciones, podemos proceder a examinar el contenido del primer motivo.

a) En primer lugar, se refiere la sociedad recurrente a la infracción consistente en el incumplimiento de las cuentas en relación con la verificación de la operativa de AAA. Se trata del cargo séptimo (examinado en el fundamento octavo de la resolución sancionadora de 22 de mayo de 2002 y en el decimotercero de la de alzada), en el que se le imputaba a la parte recurrente la falta de realización del trabajo de auditoría necesario para verificar que la operativa de la entidad auditada en la gestión de carteras de inversión se adecuaba a la normativa aplicable y a los términos contenidos en los contratos firmados con los clientes, infringiendo con ello lo dispuesto en la norma 2.5.1, cuyo tenor dice así:

«Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener

una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas».

Sobre este cargo y respecto a las alegaciones formuladas por la parte actora, la Sentencia de instancia señala lo siguiente:

«NOVENO. *Respecto al cargo imputado relativo a la falta de realización del trabajo de auditoría necesario para verificar que la operativa de la entidad auditada en la gestión de carteras de inversión se adecuaba a la normativa aplicable y a los términos contenidos en los contratos firmados con los clientes, tiene razón la Resolución impugnada al señalar que en relación con la circularización a clientes, la prueba realizada no ha sido suficiente para verificar que los contratos firmados se ajustaban al contrato-tipo, ni que las operaciones de gestión de carteras de inversión se ajustaban a los mandatos concretos de los clientes, ni que las comisiones cobradas se ajustaban a las tarifas recogidas en los contratos firmados con los clientes, pues, la información que recibían los cliente sobre la cartera gestionada procedía directamente de AAA, SA.*

Si se examina lo actuado, debe concluirse que los auditores no realizaron el trabajo de auditoría necesario para verificar que la operativa de la entidad auditada en la gestión de carteras de inversión –por importe de 7.463 millones de pesetas– se adecuase a la normativa aplicable y a los términos contenidos en los contratos firmados con los clientes, a pesar del riesgo existente en el desempeño de la actividad de gestión de carteras de inversión.

Por lo demás, como se ha argumentado, las infracciones que puedan haberse cometido en los ejercicios 1999 y 2000 tienen cada una entidad propia, por lo que no cabe hablar de una infracción del principio «non bis in idem»». (fundamento jurídico noveno)

La parte aduce que la Sentencia basa su decisión en la insuficiencia de la prueba de circularización de clientes, a la que desvaloriza injustificadamente, y que viene a exigir la práctica de otra prueba de auditoría (la revisión de los contratos), que resultaba innecesaria, y que ignora otras pruebas practicadas. Debe rechazarse esta alegación. En ella no se objeta ninguna cuestión relativa a la interpretación de la norma técnica de auditoría 2.5.1, sino la apreciación de la Sala de instancia sobre si las actuaciones de auditoría desarrolladas por la sociedad sancionada fueron o no suficientes al objeto de verificar la regularidad de la mencionada operativa en relación con la gestión de carteras de inversión. La respuesta de la Sala, que confirma la insuficiencia apreciada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, es irrevisable por las razones expuestas antes, al tratarse de una apreciación puramente fáctica justificada de forma razonable.

En cualquier caso, puede añadirse que esta Sala comparte el juicio de la de instancia en cuanto a que la actora no ha desvirtuado la deficiencia en la labor comprobadora de la entidad auditora en relación con la mencionada operativa de AAA. Ciertamente y pese a la opinión de la recurrente, la circularización de clientes –que en sí misma era insuficiente para verificar la operativa de la entidad auditada– presentaba serias deficiencias en cuanto a la fiabilidad de su resultado (falta de respuesta de algunos clientes, falta de verificación del procedimiento de obtención de datos, realizado a través de la propia entidad auditada). En cuanto a la revisión de los contratos, resulta-

ba necesaria para comprobar si se correspondían con los tipos aprobados por la Comisión Nacional del Mercado de Valores y si la práctica se ajustaba a los mismos; cuestiones que no se pueden calificar como comprobación de los patrimonios administrados, sino precisa y cabalmente, de las relaciones entre AAA y sus clientes que se reflejan en las cuentas auditadas. Deficiencias suficientes como para sustentar este cargo sin necesidad de detallar las imputaciones de la resolución sancionadora.

b) La parte actora trata en segundo lugar el cargo primero (fundamento segundo de la resolución sancionadora y séptimo de la de alzada), relativo a la falta de inclusión en el informe de auditoría de una salvedad sobre la existencia de una importante incertidumbre como consecuencia de la existencia en curso de un expediente sancionador incoado por la Comisión Nacional del Mercado de Valores, que habría supuesto la infracción de las normas técnicas de auditoría 3.7.9 y 3.7.12. La Sentencia recurrida se refiere a este cargo en su fundamento jurídico décimo en los siguientes términos:

«DÉCIMO. [...] Consideran [los actores] que tampoco habría dicha infracción en relación con el trabajo realizado respecto del expediente sancionador incoado por la CNMV a AAA. Para ellos la incertidumbre existente sobre el desenlace final del expediente incoado por la CNMV no tendría la entidad exigida por las NTA supuestamente infringidas, para emitir una opinión con salvedades, y tal juicio de valor era perfectamente razonable.

Sin embargo, también dicha argumentación debe rechazarse. Entre los papeles de trabajo aportados por los auditores se encuentra el pliego de cargos formulado en el expediente sancionador incoado por la CNMV a la entidad auditada, a todos los miembros de su Consejo de Administración y a su Director General, por tres presuntas infracciones, a saber:

«a) Obstrucción a la actuación inspectora de la CNMV en el desarrollo de la visita de su supervisión iniciada en diciembre de 1998, b) Inobservancia de la obligación de tomar las medidas adecuadas, en relación con los valores y fondos que les han confiado los clientes, para proteger sus derechos y evitar una utilización indebida de aquéllos, y c) Carecer de la contabilidad y registros legalmente exigidos o llevarlos con vicios o irregularidades esenciales de tal manera que impiden conocer la situación financiera y patrimonial de la entidad».

En dicho pliego de cargos se ponía de manifiesto, que a 30 de noviembre de 1998 el patrimonio administrado de clientes era, según los registros internos de la entidad, de 8.223,5 millones de pesetas, de los cuales 6.386,6 millones figuraban en liquidez. Pese a ello, de tal importe de efectivo recibido de los clientes, la sociedad sólo pudo acreditar la existencia de 1.263 millones de pesetas, los cuales se encontraban depositados en una cuenta corriente abierta a nombre de la entidad auditada.

Tiene razón la Resolución impugnada cuando dice que en el momento de realizar los trabajos de auditoría correspondientes a 1999, los auditores conocían la existencia de un expediente sancionador incoado a la entidad auditada, a su director general, y a todos los miembros de su Consejo de Administración por la posible comisión de tres infracciones muy graves. Este hecho naturalmente fue considerado como un riesgo general de auditoría que conllevó la decisión de circularizar a los depositarios de efec-

tivo y resulta evidente que los auditores no evaluaron convenientemente los cargos imputados en el expediente sancionador de la CNMV, ni obtuvieron evidencia suficiente que les permitiera concluir que la incertidumbre existente no fuera muy significativa, a pesar de referirse a tres posibles infracciones muy graves.

La existencia de un procedimiento sancionador por tres infracciones muy graves cuya sanción puede consistir, en la revocación de la autorización de la sociedad gestora de carteras, es un hecho que afecta a la imagen fiel que deben representar las cuentas anuales y cuyo conocimiento resulta necesario para los usuarios que pretendan tomar sus decisiones económicas en relación con la entidad a la vista de la información auditada y ello implica el incumplimiento de lo establecido en los apartados 3.7.9 y 3.7.12 de las Normas Técnicas de Auditoría.

Además debe precisarse que en los papeles de trabajo no consta ningún trabajo de auditoría dirigido a verificar la existencia de algún riesgo de auditoría específico derivado de los hechos recogidos en los cargos primero y tercero del pliego de cargos de la CNMV y respecto a la red de oficinas de AAA en los papeles de trabajo tampoco consta el análisis de la operativa realizada a través de tales oficinas, que hubiera sido necesario para determinar posibles riesgos relacionados con dicha operativa. [...]» (fundamento jurídico décimo)

Sin duda alguna ha de rechazarse la impugnación que realiza la parte recurrente de la apreciación de la Sentencia que se acaba de reproducir. Puede añadirse que los dos argumentos básicos de la parte actora son manifiestamente insuficientes como para desvirtuar la imputación: la opinión de los abogados de la propia sociedad auditada sobre que incluso de imponerse sanciones éstas «no debieran afectar a la normal marcha de AAA» y la confirmación a posteriori de que las sanciones que efectivamente fueron impuestas no afectaron lo más mínimo a las cuentas anuales de la sociedad. Frente a tales justificaciones de no haber incorporado la referida salvedad se impone con toda contundencia el criterio expresado por la Sala de instancia de que la pendencia de un expediente sancionador por tres supuestas infracciones muy graves que cada una podría suponer la revocación de la autorización para operar es por sí propia –con independencia de cualquier otra consideración o de que la auditora adoptase alguna medida en relación con la verificación de alguno de los cargos del citado expediente– un riesgo que debe ponerse en conocimiento de los posibles interesados a todos los efectos mediante la correspondiente salvedad.

c) En tercer lugar discute la parte actora el cargo segundo, referido a la falta de realización del trabajo de auditoría necesario para valorar de forma adecuada los riesgos de auditoría existentes y su importancia para determinar la importancia de la auditoría y de las pruebas sustantivas a realizar (fundamento tercero de la resolución sancionadora y octavo de la de alzada). En particular, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se refiere a dos circunstancias relevantes que deberían haber sido tenidas en cuenta para acentuar la intensidad de la labor de auditoría, el ya referido expediente sancionador incoado por la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la necesidad del análisis de la operativa de la red de oficinas de AAA.

La Sentencia recurrida enjuicia este cargo conjuntamente con el cargo primero, que se acaba de examinar, y en términos que se han reproducido en el epígrafe b).

4.5.5. POSIBLE EFECTO SIGNIFICATIVO DEL INCUMPLIMIENTO DE NORMAS

La respuesta de la Sala –en los párrafos en que específicamente se refiere a este cargo– supone asumir de manera expresa el criterio de la resolución sancionadora. En efecto, en relación con el segundo cargo del expediente de la Comisión Nacional del Mercado de Valores la sociedad auditora restringió su confianza en el control interno y adoptó alguna medida (circularización de depositarios en efectivos y ampliar la circularización de clientes). Sin perjuicio de que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas califica dichas medidas como insuficientes, la parte ni siquiera discute que no hubo reacción alguna en relación con los cargos primero y tercero. Y, en cuanto al examen de la operativa de la red de oficinas de AAA, no puede admitirse el argumento de la actora de que dicha tarea no estaba justificada por tratarse de una red meramente comercial sin responsabilidad operativa. Dicha respuesta (además de no estar justificada en el trabajo de auditoría realizado, en opinión del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) hace supuesto de la cuestión –si hay o no algún riesgo en dicha operativa–, ya que lo que fundamenta el cargo precisamente es que la ausencia de revisión de dicha operativa determina la imposibilidad de verificar si dicha operativa podía dar ocasión a algún tipo de riesgo.

d) En cuarto lugar examina la parte recurrente el cargo tercero, referido a la existencia de un hecho posterior al cierre del ejercicio consistente en la ampliación de capital necesaria para la transformación de la entidad en agencia de valores, que no aparece desglosado en la Memoria, sin que en el informe de auditoría se incluyese la correspondiente salvedad (fundamento de derecho cuarto de la resolución sancionadora y décimo de la dealzada). Alega en su defensa, en esencia, que dicho hecho carecía de la significación necesaria para desglosarse en la Memoria, por lo que su ausencia no exigía la formulación de una salvedad en el informe de auditoría.

En cuanto a esta infracción, la Sentencia de instancia señala lo siguiente:

«También, y pese a lo que estiman los recurrentes, debe considerarse que el hecho relativo a la ampliación de capital acordado por la Sociedad auditada, con posterioridad al 31 de diciembre de 1999, para su transformación en Agencia de Valores tiene un carácter significativo para ser desglosado en la Memoria.

Los actores aducen que no, pero claramente de relieve ese carácter que determina también una infracción de las NTA 3.6.3, 3.6.4, 3.7.5, 3.7.6 y 3.7.7, al no haberse incluido la referida ampliación de capital para dicha transformación, como hecho para ser desglosado en la Memoria». (fundamento jurídico décimo, in fine)

También en este caso se trata de una apreciación más fáctica que jurídica, relativa a la relevancia de una ampliación de capital –acordada con la finalidad de transformar la sociedad auditada en agencia de valores– como circunstancia que debía ser desglosada en la Memoria. Esta Sala coincide con la de instancia y con la resolución administrativa sancionadora en cuanto a que desde la perspectiva de la cuentas anuales, semejante hecho es indiscutiblemente merecedor del citado desglose, por ser una circunstancia significativa para las cuentas anuales tanto desde la perspectiva de constituir una incertidumbre comprendida en la norma técnica de auditoría 3.6.4, como por afectar a la imagen fiel de la sociedad. El que en el momento de aprobar la Memoria dicha ampliación no se hubiese ejecutado, que estuviese sometida a condición o el que se previera que no habría de suponer alteración o afectación al patrimonio social, no le

restaba al acuerdo de ampliación, en contra de lo que afirma la actora, suficiente carácter significativo para las cuentas anuales como para ser desglosado, con las precisiones que fuesen de rigor, en la Memoria. En efecto, en todo caso constituye un hecho trascendental para la sociedad auditada y sus perspectivas de futuro, en el doble aspecto antes señalado de constituir una incertidumbre y de afectar a la realidad e imagen fiel de la misma.

En consecuencia, al no estar dicha información desglosada, no cabe duda de que la omisión de la correspondiente salvedad en el informe de auditoría supone el incumplimiento de las normas técnicas de auditoría señaladas en la Sentencia impugnada.

e) Discute la sociedad recurrente el cargo décimo, relativo a la falta de obtención de evidencia adecuada y suficiente en relación con los ingresos por retrocesión por corretajes, los cuales representaban en 45% de los ingresos del ejercicio y correspondían a una parte de los corretajes que las entidades intermediarias cobraban a los clientes de AAA por las operaciones de compra y venta de valores realizadas en nombre de tales clientes por mandato de la entidad auditada (fundamento undécimo de la resolución impugnada y decimoséptimo de la denegatoria de la alzada).

Respecto a este cargo, la parte actora se queja de la parquedad de la Sentencia recurrida. Es verdad que en relación específica con este cargo, la Sentencia de instancia se limita a una asunción por remisión expresa de los razonamientos de la resolución denegatoria de la alzada; pero también lo es que dicha remisión se efectúa tras una amplia referencia a dos cargos análogos, los cargos octavo y noveno, relativos a la falta de obtención de evidencia adecuada y suficiente en relación con la razonabilidad de las cifras contabilizadas en concepto de ingresos por comisiones de administración –cargo octavo– y en concepto de comisiones de gestión o comisiones por beneficios y que eran giradas anualmente en función de la rentabilidad de la cartera gestionada –cargo noveno–. Digamos también a este respecto que según la información de las cuentas anuales auditadas, los ingresos del ejercicio 1999 ascendieron a 211 millones de pesetas, de los cuales 33 correspondían a comisiones de administración (16%), 77 a comisiones de gestión (37%) y 96 a ingresos por corretajes (45%). En este sentido, la remisión efectuada por la Sentencia implica también la reiteración del juicio negativo de la Sala respecto a la suficiencia de la labor de auditoría en relación con la razonabilidad de las otras dos partidas de ingresos, como se deduce de la lectura unitaria de todo lo dicho antes en el fundamento jurídico décimo, que reproducimos seguidamente en su primera parte, referida a dichos cargos octavo, noveno y décimo:

«DÉCIMO. *En relación al cargo relativo a la falta de obtención de evidencia adecuada y suficiente en relación con la razonabilidad de la cifra contabilizada en concepto de ingresos por comisiones de administración, la Administración parte de que según la información incluida en las cuentas anuales auditadas, los ingresos del ejercicio 1999 ascienden a 211 millones de pesetas, de los cuales 33 millones de pesetas corresponden a «comisiones de administración», 77 millones de pesetas corresponden a «comisiones de gestión» y 96 millones de pesetas corresponden a ingresos por «corretaje».*

No consta que los auditores realizasen ninguna prueba tendente a revisar la fiabilidad de los resúmenes de facturación trimestrales, elaborados por la propia entidad

4.5.5. POSIBLE EFECTO SIGNIFICATIVO DEL INCUMPLIMIENTO DE NORMAS

auditada; no pudiendo olvidarse que una de las conclusiones preliminares del pliego de cargos de la CNMV era que la sociedad no dispone de una contabilidad y registros de gestión adecuados del patrimonio administrado de clientes.

Es también evidente que la verificación del cobro no es prueba suficiente para verificar la razonabilidad de los ingresos contabilizados por comisiones de administración, por cuanto el cobro se realiza directamente por la entidad auditada contra la cuenta corriente en efectivo del cliente, sin que los auditores hayan revisado la correcta aplicación de las comisiones pactadas en los contratos, ni el procedimiento de remisión de información a los clientes, ni la corrección de las informaciones remitidas a éstos.

En los papeles de trabajo tampoco consta la revisión, para ninguno de los clientes, de ninguna liquidación trimestral girada a éstos, ni del importe del patrimonio gestionado en algún trimestre, ni del porcentaje de comisión de administración aplicable, con el fin de verificar si las liquidaciones giradas se correspondían con el resultado de multiplicar las tarifas contratadas con cada cliente en particular por el patrimonio gestionado en cada trimestre. Ello supone el incumplimiento de lo establecido en los apartados 2.5.1 y 2.5.24 de las Normas Técnicas de Auditoría.

Respecto a la falta de obtención de evidencia adecuada y suficiente en relación con la razonabilidad de la cifra contabilizada como ingresos por comisión de gestión, tiene también razón la Resolución impugnada al señalar que el cálculo global se realizó a partir de unos listados elaborados por la propia entidad auditada sin que conste que se haya realizado ningún trabajo de revisión sobre la fiabilidad de tales listados. Además, el porcentaje del 15% utilizado para realizar el cálculo global fue facilitado por la propia entidad auditada, sin que tampoco conste que se haya revisado ningún contrato para verificar el porcentaje realmente contratado con alguno de los clientes.

Tampoco las argumentaciones de los recurrentes desvirtúan las consideraciones contenidas en los fundamentos jurídicos 17 y 18 de la Resolución impugnada en los que se recogen los incumplimientos de las Normas Técnicas de Auditoría que allí se contemplan.[...]» (fundamento jurídico décimo)

Digamos por mayor precisión, que la referencia de la Sentencia a los fundamentos jurídicos 17 y 18 de la Resolución impugnada lo es, en realidad, a los fundamentos de la Resolución denegatoria de la alzada, de 19 de septiembre de 2002; la resolución sancionadora trata estos cargos en sus fundamentos noveno, décimo y undécimo. En cualquier caso, en ambas resoluciones se detalla el fundamento de la inculpación, destacando el hecho no desvirtuado por la auditora de que no se constata en los papeles de trabajos ni la revisión de los contratos suscritos con determinados intermediarios ni la corrección de los porcentajes aplicados para justificar los corretajes cobrados, sino tan sólo de la existencia de las facturas y de su cobro. La respuesta de los recurrentes en el motivo que se discute es manifiestamente insatisfactoria, ya que se basa en substancia en sostener la suficiencia a los efectos de su informe del reconocimiento de la deuda plasmada en tales facturas por parte de las entidades intermediarias. La asunción por la Sentencia de las apreciaciones de las resoluciones impugnadas sobre la insuficiencia de la labor profesional de la entidad sancionada es, aparte de irrevisable en casación, razonable y se manifiesta de forma expresa en el fundamento reproducido.

4.5.5. POSIBLE EFECTO SIGNIFICATIVO DEL INCUMPLIMIENTO DE NORMAS

f) Finalmente discute la parte recurrente el cargo undécimo, relativo a la falta de inclusión en su informe de la correspondiente salvedad que pusiera de manifiesto la incorrección de la información recogida en la Memoria sobre la retribución de los administradores y la falta de obtención de evidencia suficiente en relación con la razonabilidad de la información que se proporcionaba. Este cargo se encuentra justificado en los fundamentos duodécimo y decimotercero de la Resolución sancionadora de 22 de mayo de 2002 y el decimotercero de la denegatoria de la alzada de 19 de septiembre de 2002.

La Sentencia se limita a formular una remisión a la resolución denegatoria de la alzada en los términos vistos en el anterior punto correspondientes al fundamento jurídico décimo, al asumir los razonamientos del fundamento jurídico decimotercero de la resolución de septiembre de 2002 (erróneamente atribuido a la de mayo). Al igual que en el punto anterior ha de estimarse suficiente esta asunción por remisión, además de que procede ratificar la razonabilidad de la apreciación sobre la insuficiencia del trabajo de auditoría realizado para descartar la existencia de tales retribuciones y la relevancia de que la auditoría hubiera advertido que la formulación empleada en la memoria –negando expresa y únicamente la percepción por parte de los administradores de importes en concepto de «dietas, anticipos o seguros»–, nada revelaba sobre la existencia o inexistencia de retribuciones de cualquier otra naturaleza. No puede admitirse la restrictiva concepción de su labor que sostiene la sociedad recurrente en cuanto a la pertinencia de inclusión de salvedades sólo en casos de significación cuantitativa de un hecho en dichas cuentas anuales. Debe pues por todo ello confirmarse también la regularidad de la Sentencia en cuanto a esta alegación por las razones ya indicadas.

En resumen y con respecto a todo lo visto en el presente fundamento relativo al primer motivo, debe reiterarse frente a la posición sostenida por la recurrente la importancia y relevancia para los intereses tanto de los socios y accionistas como de los terceros de la escrupulosa fidelidad a la realidad de la sociedad auditada a que deben responder las cuentas anuales (norma técnica 3.7.5) y, en consecuencia el rigor a que debe responder un informe de auditoría en cuanto a la fiabilidad de dichas cuentas.

En suma, debe ser rechazado el motivo por no acreditar ninguna infracción de carácter jurídico ni desvirtuar las apreciaciones de hecho realizadas por la Sala, que no pueden calificarse en modo alguno de arbitrarias o irrazonables ni que incurran en error patente.

QUINTO:

(...)

SÉPTIMO:

Sobre el motivo cuarto, relativo al artículo 16 de la Ley de Auditoría y la existencia o no de perjuicios a la entidad auditada o a terceros.

En el motivo cuarto la parte actora invoca la infracción del artículo 16 de la Ley de Auditoría, por entender que su actuación no causó daños, ni pudo causarlos, a los intereses de la entidad auditada o a terceros. En consecuencia y conforme a lo dispuesto en el apartado 2.c) del citado precepto, la infracción en ningún caso podría calificar-

se como grave, sino que encajaría como falta leve en el tipo del apartado 4.a) –antes apartado 3–.

La Sentencia recurrida había rechazado este argumento formulado igualmente en la demanda Contencioso-Administrativa en los siguientes términos:

«UNDÉCIMO. De lo hasta aquí expuesto y pese a los esfuerzos de los recurrentes, queda perfectamente acreditado que en la realización de los trabajos de auditoría de «AAA, SA», relativas a las cuentas anuales del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 1999, se infringieron Normas Técnicas de Auditoría en la forma y modo que se ha ido exponiendo y esas infracciones que quedan claramente evidenciadas determina que deba entenderse cometida la Infracción grave prevista en el art. 16.2º c) de la Ley de Auditoría de Cuentas y ello por las razones siguientes: a) las NTA que se consideran infringidas, no adolecen de ninguna oscuridad o indefensión y las actuaciones y omisiones que se constatan, suponen sin ninguna duda, una infracción de aquéllas; b) hay un claro elemento subjetivo conformador de la culpabilidad de los actores, puesto que no resulta admisible su argumentación de que hubieran realizado una «interpretación razonable» del art. 83.2 del Real Decreto 1393/1990. La única interpretación procedente de dicho precepto es la que se ha mantenido en la Resolución recurrida y que esta Sala asume; c) no se aprecia ninguna infracción del principio «non bis in idem», pues como se ha dicho, aún cuando se hubieran seguido expedientes sancionadores separados, cada uno de ellos contempla Auditorías específicas; d) a pesar de lo alegado con carácter subsidiario por los recurrentes, ninguna duda hay que la Infracción grave, que se estima cometida, prevista en el art. 16.2.c) de la Ley de Auditoría de Cuentas, es la que resulta ajustada a derecho, y no la Infracción leve que postulan los recurrentes. De las referidas infracciones de las NTA resulta clara que se genera la posibilidad de causar perjuicios económicos, en este caso fundamentalmente a terceros, siendo sabido que la Infracción grave se entiende cometida, aún cuando no se concretaran los perjuicios, siempre que exista el riesgo de que éstos se produzcan.

Debe asumirse, pues, la argumentación de la Resolución impugnada, al poner de manifiesto una serie de circunstancias que podrían haber conducido a los usuarios de la información financiera auditada a la adopción de decisiones económicas que no habrían tomado en el caso de haberse realizado los trabajos de auditoría conforme a lo establecido en las normas de auditoría, lo que conlleva la susceptibilidad de causación de perjuicio económico a que se refiere el artículo 16.2.e) de la Ley de Auditoría de cuentas. Contempla así el acto administrativo impugnado:

- «— la falta de inclusión en el informe de auditoría de la correspondiente salvedad en la que se pusiera de manifiesto la existencia de una importante incertidumbre como consecuencia de un expediente sancionador incoado por la Comisión Nacional del Mercado de Valores a la entidad auditada por tres posibles infracciones muy graves,
- la falta de realización del trabajo de auditoría necesario para valorar de forma adecuada los riesgos de auditoría existentes y su influencia en la determinación de la importancia relativa de auditoría y, en consecuencia, en el alcance de las pruebas sustantivas a realizar.

4.5.5. POSIBLE EFECTO SIGNIFICATIVO DEL INCUMPLIMIENTO DE NORMAS

- *la falta de inclusión en el informe de auditoría de la correspondiente salvedad en la que se pusiera de manifiesto la omisión en la Memoria de la información relativa a un importante hecho posterior a la fecha de cierre del ejercicio,*
- *la falta de realización del trabajo de auditoría necesario para obtener evidencia adecuada y suficiente en relación con la información incluida en las cuentas anuales auditadas en relación con el valor de los títulos y el efectivo de los clientes gestionado por la entidad auditada,*
- *la falta de realización de trabajo de auditoría necesario para obtener evidencia adecuada y suficiente en relación con la prueba de circularización a clientes, y en particular, el análisis de la existencia de determinados saldos deudores de clientes (a favor de la entidad auditada), a pesar del posible incumplimiento de la Ley del Mercado de Valores que tal hecho podría suponer,*
- *la falta de realización del trabajo de auditoría necesario para verificar que la operativo de la entidad auditada en la gestión de carteras de inversión se adecuaba a la normativa aplicable y a los términos contenidos en los contratos firmados con los clientes,*
- *la falta de realización del trabajo de auditoría necesario para obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la razonabilidad de las cifras contabilizadas en concepto de ingresos por comisiones de administración, por comisiones de gestión y por retrocesión de corretajes,*
- *la falta de inclusión en el informe de auditoría de la correspondiente salvedad que pusiera de manifiesto la incorrección de la información recogida en la Memoria de la entidad auditada sobre la retribución de sus administradores, así como,*
- *la falta de realización del trabajo de auditoría necesario para obtener evidencia adecuada y suficiente en relación con la razonabilidad de la información recogida en la Memoria respecto a las retribuciones de los administradores».*

Todas estas circunstancias evidencian cuando menos un comportamiento culposo, generador del elemento subjetivo que lleva a tener por cometida la Infracción grave». (fundamento jurídico undécimo)

Por otra parte, conviene advertir que esta Sala ya ha interpretado en otras ocasiones el artículo 16 de la Ley de Auditoría en el sentido de que la infracción en él establecida no requiere la acreditación de la efectiva causación de daños, sino la aptitud para provocarlos (Sentencias de 30 de marzo de 2005 y de 16 de mayo de 2002.

Pues bien, en el caso de autos, no cabe duda a esta Sala que las razones expuestas en el fundamento reproducido de la Sentencia de instancia contienen una recta interpretación y aplicación del precepto cuya infracción se alega. Las deficiencias e infracciones de normas técnicas detectadas en el informe de auditoría son inequívocamente idóneas para haber llevado a los sujetos interesados (tanto los propios socios y accionistas de AAA, SA, como los clientes y depositarios de la sociedad auditada) a decisiones distintas de las adoptadas en su momento, al proporcionar una idea de la situación económica y patrimonial de la empresa auditada que, por las razones vistas, no podía calificarse de una imagen fiel de su situación. En consecuencia es claro que la conducta infractora, un informe de auditoría elaborado

con numerosos y relevantes incumplimientos de normas técnicas, pudo causar daños a la sociedad auditada y a terceros, como lamentablemente los hechos posteriores acreditaron.»

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 16 DE JUNIO DE 2009

NOTA: El Tribunal Supremo, mediante esta Sentencia, revoca la de instancia que había anulado la resolución sancionadora del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, rebajando la infracción impuesta por «el incumplimiento de las normas de auditoría que puedan causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada», de grave a leve por cuanto que, a juicio de la Audiencia Nacional, por aplicación del principio de retroactividad de la disposición sancionadora más favorable al concluir que «La redacción del precepto ha cambiado por tanto, y la referencia a « un efecto significativo sobre el resultado del trabajo» por la infracción de las normas de auditoría, exige por parte de la Administración un razonamiento al respecto, pues es la existencia de este efecto significativo lo que separa la infracción grave de la infracción leve».

El Tribunal Supremo viene a analizar el cambio normativo operado y considera errónea la interpretación del tribunal de instancia estableciendo que no se ha producido una destipificación, siendo así que el nuevo tipo del artículo 34.b) describe una conducta de mayor amplitud que engloba la del anterior tipo.

Además indica el Alto Tribunal que, para calificar la infracción grave del artículo 34.b) del TRLAC no se precisa «la acreditación de la efectiva causación de daños, sino la aptitud para provocarlos».

«TERCERO:

Sobre la prosperabilidad del recurso de casación.

El único motivo de casación formulado por el Abogado del Estado, fundado en la infracción del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate y, concretamente, del artículo 16.3 b) de la Ley de Auditoría de Cuentas, en la redacción dada por la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, debe ser acogido, puesto que consideramos que la Sala de instancia ha incurrido en error de Derecho al declarar que los hechos imputados al auditor Don D... por la resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 28 de mayo de 2002, son constitutivos de una infracción leve tipificada en el artículo 16.4 a) del referido Cuerpo legal, cuando tales hechos infractores son subsumibles en la infracción grave del artículo 16.2 c) de la Ley de Auditoría de Cuentas, en su redacción original, como sostuvo la Administración, y también, en la infracción grave contemplada en el artículo 16.3 b) de la LAC, tras la reforma operada por la referida Ley de 22 de noviembre de 2002, aplicable al caso enjuiciado en razón del principio de retroactividad de la norma sancionadora más favorable.

En efecto, consignando la Sala de instancia como hechos infractores declarados probados imputables al auditor sancionado, que se transcriben en el fundamento jurídico segundo de la sentencia recurrida, que son los siguientes: «1º) el auditor no realiza o no deja constancia de la planificación exigida por las Normas sobre ejecución del

trabajo, con todo lo que ello conlleva (establecimiento de un programa de pruebas, determinación de las cifras de importancia relativa etc) lo que supone un incumplimiento de los apartados 2.3.1 a 2.3.13 de la Resolución de 19 de enero de 1.991 del ICAC por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría; 2º) la memoria no contiene las indicaciones mínimas que permitan completar, ampliar y comentar la información contenida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias. Se incumple la normativa contable en relación con la presentación de las cuentas anuales al no presentar los estados financieros de forma comparativa; 3º) en los papeles de trabajo no constan los procedimientos de auditoría llevados a cabo ni la valoración de la repercusión que sobre las cuentas anuales tiene el defecto de amortización (en relación con el inmovilizado material); 4º) en el área de deudores se recoge en los papeles de trabajo una descripción del contenido de las ausentas, sin dejar constancia de cuales han sido los procedimientos de auditoría llevados a cabo para alcanzar la conclusión de que dos cuentas que califica de «problemáticas» son «un derecho de crédito no vencido y por tanto garantizado según los estatutos sociales»; 5º) en el área de subvenciones no existe constancia de las pruebas de auditoría, no hay evidencia del trabajo realizado por el auditor; 6º) el auditor no realiza la circularización ni efectúa otras alternativas que le permitan conocer de manera directa o indirecta la realidad de los saldos, y no recoge una justificación de la omisión de tales pruebas; y 7º) se omite la información relativa a la auditoría del ejercicio precedente, obligatoria según el apartado 3.9.3 de la Normas Técnicas de Auditoría », la consecuencia que se desprende es que son incardinables plenamente en el tipo descrito en el artículo 16.2 c) de la Ley 19/1988, de 12 de julio, que en su redacción original considera infracción grave «el incumplimiento de las normas de auditoría que puedan causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada», así como en el tipo descrito tras la referida reforma debida a la Ley 44/2002, en el artículo 16.3 b) de la LAC, que engloba el anterior, pues considera infracción grave «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», porque la tesis que propugna la defensa letrada del sancionado responsable de la comisión de la infracción, y que acepta implícitamente el Tribunal sentenciador, de que se ha producido la destipificación por derogación sobrevenida de la infracción grave imputada en el expediente sancionador, tipificada en el artículo 16.2 c) de la Ley de Auditoría de Cuentas en su versión original, es contraria al principio de legalidad sancionadora que garantiza el artículo 25 de la Constitución , en cuanto que el designio del legislador ha sido objetivar la conducta infractora para integrar con mayor amplitud aquellos incumplimientos de las normas de auditoría que pudieran tener un efecto significativo sobre el trabajo del auditor y sobre el informe, y que no puedan calificarse de meras incorrecciones formales, sin necesidad de que deba concurrir el presupuesto de acreditar que se pueda producir perjuicio económico a terceros o a la sociedad auditada.

La clasificación y estructuración de las infracciones en muy graves, graves y leves que establece el artículo 16 de la Ley de Auditoría de Cuentas, en la redacción debida a la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero – artículo 16.2 a) LAC: la emisión de informes de auditoría de cuentas cuya opinión no fuere acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo, siempre que hubie-

re medido dolo o negligencia, especialmente, grave e inexcusable; artículo 16.3 b): 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; y artículo 16.4 a): cualesquiera acciones y omisiones que supongan incumplimiento de las normas de auditoría y que no estén incluidas en los apartados anteriores-; desvela la intención del legislador de determinar la configuración de los elementos esenciales de las conductas antijurídicas que constituyen infracción por incumplimiento de las normas de auditoría, atendiendo a la transcendencia que resulte del incumplimiento y al grado de culpabilidad del auditor responsable en su comisión, lo que respeta el mandato de taxatividad o de lex certa de las infracciones y sanciones administrativas que garantiza el artículo 25 de la Constitución, y permite concluir, confrontados estos tipos con los considerados en la Ley de Auditoría de Cuentas de 1988, que no se ha producido ni la derogación sobrevenida de la infracción grave del artículo 16.2 c) en su redacción original, ni su mutación, conversión o sustitución por la infracción leve del artículo 16.4 a) LAC .

La concreción aplicativa del tipo infractor del artículo 16.3 b) de la Ley de Auditoría de Cuentas, tras la reforma por la Ley 44/2002, en cuanto exige que el incumplimiento de las normas de auditoría «pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe», como pone de relieve el Abogado del Estado en su escrito de oposición, debe contextualizarse considerando la naturaleza y finalidad que caracteriza la actividad de auditoría, que trata de otorgar el máximo grado de confianza, transparencia y fiabilidad a la información auditable, en cuanto representativa de la situación patrimonial, financiera y económica de la entidad auditada, según expone el Tribunal Constitucional en la sentencia 386/1993, de 23 de diciembre, de modo que queden integradas aquellas conductas que supongan inobservancia relevante de las normas de auditoría, que se refieren al trabajo realizado y, por tanto, a la evidencia obtenida, y que son imputables a la falta de planificación o la inadecuada o incorrecta planificación y ejecución, así como las debidas a la falta de comprobación de la fiabilidad de la información disponible, y aquellas que inciden en la elaboración y emisión del informe y que revelan que carece de la fundamentación requerida para reflejar la imagen fiel de la empresa auditada.

En la sentencia de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2008, ya reconocimos que el tipo infractor del artículo 16.2 c) de la Ley de Auditoría de Cuentas no había desaparecido tras la reforma de la Ley debida a la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, y sostuvimos que era jurídicamente correcto, desde la perspectiva del contenido de la garantía del principio constitucional de legalidad sancionadora, la subsunción de los hechos en el nuevo tipo infractor del artículo 16.3 b) LAC, con la exposición de los siguientes razonamientos:

«Lo anterior no obsta para que resulte conveniente añadir que tampoco se ha producido infracción del principio de legalidad sancionadora, puesto que la Sala de instancia ha efectuado la subsunción de los hechos bajo la nueva formulación del artículo 16 de la Ley de Auditoría de Cuentas, tanto en lo que respecta a la conducta infractora, como en lo relativo a la sanción aplicada, que le ha sido reducida en lo que la Sala juzgadora ha considerado pertinente.

Así, en lo que respecta a la consideración de la conducta consistente en la infracción de normas de auditoría, hasta la reforma operada por la citada Ley 44/2002 era del siguiente tenor:

«2. Se considerarán infracciones graves:

[...]

c) El incumplimiento de las normas de auditoría que pueda causar PERJUICIO económico a terceros o a la empresa o entidad auditada.» (artículo 16.2 .c) mientras que la conducta por la que se sancionó al actor está definida ahora con el siguiente modo:

«3. Se considerarán infracciones graves:

[...]

b) 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.» (artículo 16.3.b)

Pues bien, pese a incluir alguna expresión ambigua en sus consideraciones, la Sala de instancia claramente asume en su fundamento de derecho 3 que el tipo infractor de la conducta no ha desaparecido, sino que ha sido substituido por otro de mayor amplitud y, en el fundamento 5 examina la subsunción de los hechos imputados en tanto en el antiguo como en el nuevo tipo (en el inicio de dicho fundamento se afirma textualmente que «las distintas conductas que le fueron imputadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas son, efectivamente, subsumibles en el tipo de infracción que regulaba el artículo 16.2 .b) de la Ley de Auditoría de Cuentas –y, en la actualidad, según lo dicho, el artículo 16.3 .b)–»). Pues bien, dicha subsunción en la nueva tipificación –contra la que no argumentó el recurrente en casación– es jurídicamente correcta, lo que excluye la vulneración del principio de legalidad sancionadora. Quiere ello decir que no sólo el actor no sufrió indefensión en vía administrativa, sino que la subsunción de los hechos en el nuevo tipo fue efectiva y acertadamente comprobada tanto en vía administrativa, al resolver el recurso de alzada, como en vía judicial, con lo que en ningún caso podría alegar infracción del referido principio. Lo cual es, por lo demás, claramente confirmado al aplicar la Sala de instancia la nueva ley en cuanto a la sanción correspondiente, por resultar ésta más beneficiosa para el actor.

Digamos finalmente que la referencia a las dos Sentencias de esta Sala de 10 de diciembre de 2.002 y 12 de mayo de 2.003 no puede extrapolarse más allá de los supuestos contemplados en ellas. En efecto, por un lado, no puede dejar de aplicarse en vía casacional el principio constitucional de aplicación retroactiva de las normas sancionadores más favorables, incluido según jurisprudencia constitucional consolidada en el contenido del principio de legalidad sancionadora reconocido en el artículo 25 de la Constitución; otra cosa es, como parece suceder en aquellos supuestos, que las concretas circunstancias fácticas del caso no permitieran efectuar en casación la comprobación de si los hechos se ajustaban a una determinada tipificación posterior a la aplicada por la Administración. Por otro lado, desde la perspectiva de la Sentencia recurrida en el presente supuesto, hay que señalar que tales hipotéticas dificultades en principio no le deben afectar a una Sala de instancia, que no sufre las limitaciones probatorias o de apreciaciones de hechos presentes en la casación.».

4.5.5. POSIBLE EFECTO SIGNIFICATIVO DEL INCUMPLIMIENTO DE NORMAS

Por ello, estimamos que la Sala de instancia, al sostener que los hechos imputados al auditor sancionado no son subsumibles en el tipo infractor del artículo 16.3 b) de la Ley de Auditoría de Cuentas, en su redacción debida a la Ley 44/2002, porque la Administración no había expuesto un razonamiento concreto sobre la concurrencia del presupuesto del «efecto significativo» que pudiera tener el incumplimiento de las normas de auditoría sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe, infringe el principio de legalidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, que vincula a los Tribunales de Justicia a aplicar el ordenamiento sancionador respetando la configuración de los tipos infractores determinados por el legislador, pues no está impidiendo una interpretación analógica o extensiva del tipo, sino que no está tomando en consideración los elementos que delimitan la conducta infractora, que ya no exige la acreditación de si puede producir potencialmente un perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada, y, por tanto, incurre en contradicción in terminis, ya que al reconocer como hechos probados el incumplimiento de las normas de auditoría que afecta a cuestiones relevantes, como la falta de planificación sobre la ejecución del trabajo, la falta de evidencia respecto del inmovilizado, los deudores, las subvenciones, que no pueden ser considerados como meros incumplimientos formales, y que son determinantes de desvirtuar la labor auditora, en cuanto que no permite conocer la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Cooperativa auditada, resulta improcedente que concluya su razonamiento con la afirmación de que la conducta imputada es subsumible en la infracción leve tipificada en el artículo 16.4 a) de la Ley de Auditoría de Cuentas .

(...).»

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 14 DE FEBRERO DE 2012

NOTA: La Sentencia del Alto Tribunal establece que los incumplimientos sustanciales de normas de auditoría, que fueron probados en el expediente, son susceptibles de causar perjuicio económico a terceros o a la entidad auditada y además tienen, por regla general, «efecto significativo» en el informe («los incumplimientos susceptibles de causar un perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada conllevan, por regla general, un efecto significativo sobre el resultado del trabajo del auditor y, en consecuencia, en su informe»), por lo que se cumplen los elementos del tipo del entonces vigente artículo 16.2.c) de la LAC, hoy artículo 34.b) del TRLAC.

«CUARTO

El recurso ha de ser estimado.

Debe anticiparse que no se discute en este caso el problema de Derecho intertemporal originado a causa de la modificación por Ley 44/2002 de las infracciones tipificadas en la Ley de Auditoría de Cuentas. Actualmente hay un criterio unánime acerca de la cuestión de si el tipo original del artículo 16.2 c) («el incumplimiento de las normas de auditoría que pueda causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada») es asimilable al nuevo tipo del artículo 16. 3 b) («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»).

Sobre el particular ha reiterado esta Sala que los incumplimientos susceptibles de causar un perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada conllevan, por regla general, un efecto significativo sobre el resultado del trabajo del auditor y, en consecuencia, en su informe. Como decíamos literalmente en la citada : «[...] Si para la concurrencia de la infracción grave era necesario que la inobservancia de las normas de auditoría comportaran un probable perjuicio a tercero, esta consecuencia –el perjuicio a tercero– implica o incluye normalmente un previo o necesario efecto significativo o trascendente en el trabajo e informe del auditor, pues como indica el Abogado del Estado, el informe es el único medio por el que los terceros conocen los resultados de los trabajos de auditoría». De manera que la concurrencia de los elementos objetivos del antiguo tipo del artículo 16.2 c) integra los del nuevo artículo 16.3 b), salvo ante la apreciación de circunstancias de hecho excepcionales.

La discrepancia que con la tesis de esta Sala muestra el Tribunal de instancia reside en otro aspecto: la determinación de los presupuestos bajo los cuales es apreciable ese efecto significativo sobre el informe de auditoría que constituye el elemento objetivo del tipo de la nueva infracción. La Audiencia Nacional se opone a que cualquier vulneración por el auditor de la Ley de Auditoría de Cuentas sea susceptible de tener tal efecto significativo, y considera exigible una motivación específica en la resolución sancionadora. En el supuesto enjuiciado, estima que el acto administrativo sancionador no motiva que la acción imputada al auditor sea apta para producir un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo, y tampoco contiene un razonamiento concreto sobre la potencialidad de la misma acción para causar un perjuicio económico, que era el elemento del tipo previsto en la normativa vigente al tiempo en que fue impuesta la sanción. La fundamentación del acto recurrido, que la Sala considera estereotipada, a su juicio, no colma la exigencia de motivación.

La expresada tesis no puede aceptarse. Esta Sala del Tribunal Supremo ha manifestado que no es admisible imponer a las resoluciones sancionadoras, de forma genérica y abstracta, el deber de motivar sobre la concurrencia del elemento consistente en el efecto significativo sobre el informe de auditoría del incumplimiento imputado al auditor. El criterio es perfectamente extensible a la motivación sobre el posible perjuicio económico, como se verá.

En la Sentencia de 30 de abril de 2010 nos pronunciamos desfavorablemente sobre el criterio que mantenía la Sentencia recurrida, idéntico en lo esencial al que es ahora impugnado por el recurrente:

Se pone de manifiesto de esta manera que la ratio decidendi de la degradación de la infracción se encuentra, en realidad no ya en la falta de concurrencia de este nuevo elemento, pues la Audiencia Nacional no entra en dicho análisis que omite por completo, sino en la falta de su justificación por parte de la Administración sancionadora. Tómese en consideración que en la fecha en la que se dicta la resolución sancionadora no se encontraba en vigor el nuevo texto, de manera que el razonamiento judicial expuesto (que se sustenta en la falta de motivación del elemento del « efecto significativo sobre el resultado del trabajo» inexistente en el momento de dictarse la resolución sanciona-

4.5.5. POSIBLE EFECTO SIGNIFICATIVO DEL INCUMPLIMIENTO DE NORMAS

dora), supone una exigencia de imposible cumplimiento y por ello, incurre en una quiebra lógica. Tampoco era exigible este razonamiento en la resolución resolutoria de la alzada, por un lado, porque no se planteó esta cuestión de forma expresa en el recurso, y de otra parte, porque no era evidente que la nueva norma fuera más favorable y la Administración no estaba obligada a abordar de oficio una justificación sobre este extremo.

Con esta declaración se corroboró lo anticipado en la Sentencia de 16 de junio de 2009, cuya fundamentación al respecto no es preciso reiterar por formar parte del texto reproducido en la Sentencia objeto de este recurso de casación.

Asimismo, resulta superfluo exigir una motivación explícita sobre elementos de la infracción que son inherentes a la índole del incumplimiento imputado al infractor. Por esta razón, hemos apreciado la posible producción de un perjuicio económico o el efecto significativo sobre el informe cuando estas circunstancias se desprenden de forma notoria de la vulneración de las normas de auditoría atribuida al sancionado, normalmente porque con la vulneración se impide conocer la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad auditada. Estas infracciones del auditor, por su alcance, no pueden ser consideradas como meros incumplimientos formales de las normas de auditoría.

Sirva como ejemplo la Sentencia de 8 de abril de 2008 que, con cita de las Sentencias de 30 de marzo de 2005 y 16 de mayo de 2002, considera suficiente para apreciar la aptitud de causar daño a terceros el hecho de proporcionar el auditor una idea de la situación económica de la empresa auditada distinta a su imagen fiel, lo que de por sí provoca el riesgo de que los usuarios de esa información adopten decisiones económicas que no habrían tomado en el caso de haberse realizado los trabajos de auditoría conforme a lo establecido en sus normas. También la Sentencia de 16 de junio de 2009 acoge esta tesis y, analizando una decisión igual a la aquí impugnada, declara: «al reconocer [la Sala de instancia] como hechos probados el incumplimiento de las normas de auditoría que afecta a cuestiones relevantes, como la falta de planificación sobre la ejecución del trabajo, la falta de evidencia respecto del inmovilizado, los deudores, las subvenciones, que no pueden ser considerados como meros incumplimientos formales, y que son determinantes de desvirtuar la labor auditora, en cuanto que no permite conocer la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Cooperativa auditada, resulta improcedente que concluya su razonamiento con la afirmación de que la conducta imputada es subsumible en la infracción leve tipificada en el artículo 16.4 a) de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En lo que ahora interesa, los hechos que declara probados la Sala de la Audiencia Nacional son, según indica, los mismos de la resolución sancionadora, aunque no los recoja en su integridad. En el acto administrativo son descritos en los siguientes términos expresivos de los incumplimientos imputados al auditor:

Primero; «inexistencia en los papeles de trabajo del auditor de aspectos muy relevantes previstos por las Normas Técnicas de Auditoría en relación con la planificación del trabajo. Se constata la ausencia de las cifras de importancia relativa, de la identificación del riesgo de auditoría, del sistema de determinación y selección de muestras, así como tampoco se indica el grado de fiabilidad que se esperaba atribuir a los sistemas de contabilidad y al control interno».

4.5.5. POSIBLE EFECTO SIGNIFICATIVO DEL INCUMPLIMIENTO DE NORMAS

Segundo; «falta de evidencia en relación con los datos contenidos en las cuentas anuales de la entidad auditada, que impedirían al auditor expresar una opinión fundada respecto de las mismas», de modo que «A la vista del análisis de los hechos descritos y de las alegaciones formuladas se considera que no hay constancia de que los auditores realizaran las pruebas necesarias que les permitieran obtener la evidencia suficiente y adecuada en relación con los datos contenidos en las cuentas anuales, por lo que se ha de apreciar el incumplimiento de lo establecido en los apartados 2.5 y 2.6 de las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución «del trabajo, publicadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas [I.C.A.C.] de fecha 19 de enero de 1991».

Tercero; «la carta de manifestaciones no se ajusta a lo que establece la Resolución de 15 de junio de 1999 de este I.C.A.C., ya que no contiene los aspectos establecidos por dicha Norma Técnica, ni su fecha se corresponde con la del informe de auditoría», y «En consecuencia las circunstancias puestas de manifiesto suponen un incumplimiento de lo establecido en las N.T.A. [Normas Técnicas de Auditoría] comprendidas en el epígrafe 2.5. Evidencia y en la Norma Técnica de Auditoría sobre la «Carta de Manifestaciones de la Dirección»».

Cuarto; «el informe de auditoría emitido no se ajusta al modelo que se recoge en las N.T.A., ni recoge toda la información que las citadas normas establecen, en particular se aprecian las siguientes ausencias:

»- Referencia a la auditoría emitida respecto de las cuentas anuales del ejercicio anterior.

»- Referencia al trabajo realizado respecto del Informe de Gestión».

Esta Sala considera que es suficiente la descripción que antecede para apreciar que tales incumplimientos, al menos los tres primeros, tuvieron unas consecuencias no intrascendentes o simplemente formales, sino significativas o sustanciales, en el trabajo del auditor. Pero, en cualquier caso, no comparte la afirmación del Tribunal de primera instancia de que la motivación de la resolución sancionadora es genérica y ajena al caso concreto. En la transcripción que hace la Sentencia de instancia de la resolución administrativa se omite un fragmento que contiene la fundamentación sobre dicho aspecto:

En papeles de trabajo no se puede apreciar que el auditor haya obtenido la evidencia suficiente y adecuada que le permita obtener una base de juicio razonable para poder expresar una opinión favorable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales en relación con las provisiones técnicas. Falta de evidencia que se sigue apreciando del insuficiente contenido de la antedatada carta de manifestaciones, así como de la falta del trabajo realizado en relación con el Informe de Gestión. Por otro lado la insuficiente planificación y la falta de determinación del grado de confianza en los sistemas de contabilidad y de control interno, no facultan conocer si el auditor diseñó de forma adecuada las pruebas que le debieran proporcionar la calidad y cantidad de evidencia que le permitieran formarse su juicio profesional.

Todas estas circunstancias podrían conducir a los usuarios de la información financiera auditada la adopción de decisiones económicas que no habrían tomado en el caso

4.5.5. POSIBLE EFECTO SIGNIFICATIVO DEL INCUMPLIMIENTO DE NORMAS

de haberse realizado los trabajos de auditoría conforme a lo establecido en las normas de auditoría.

Esta fundamentación podrá ser más o menos extensa o razonable, pero excluye el déficit de motivación que advierte la Sala de instancia. Por otra parte, cumple suficientemente los criterios aplicados por esta Sala sobre la motivación de los actos administrativos (Sentencia del Tribunal Constitucional 7/1998, de 13 de enero, y de esta Sala del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2001, 29 de abril de 2003, y 26 de enero de 2004, entre otras), pues su contenido, unido al resto de la extensa resolución, comprende el análisis de los distintos elementos que configuran el ilícito administrativo y permitió al destinatario conocer perfectamente la causa de la decisión adoptada por la Administración y las normas jurídicas que le ha servido de base».

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 20 DE JUNIO DE 2012

NOTA: La Sentencia establece que basta con que el «efecto significativo» en el informe, al que se refiere el tipo del derogado artículo 16.2.c) de la LAC (hoy artículo 34.b) del TRLAC), sea potencial, para que se entienda cometida la infracción. De acreditarse su materialización pudiera constituir un agravante (*«la acreditación de la causación de dicho efecto significativo, en el caso de producirse podría constituir únicamente, en su caso, una circunstancia agravante de la responsabilidad del infractor, pero nunca el elemento del tipo del ilícito preciso para apreciar la concurrencia de éste»*).

Véase apartado 4.3.3. «EVIDENCIA DE AUDITORIA»

En los mismos términos se han pronunciado otras Sentencias de la Audiencia Nacional, por ejemplo las de 30 de mayo de 2012, 10 de marzo de 2010 y 16 de junio de 2009.

«El informe de auditoría no solo va dirigido a la entidad auditada, sino también a terceros, y es un medio para que todo interesado conozca la situación patrimonial de la entidad auditada, por ello es necesario asegurar que el informe de auditoría manifiesta la imagen fiel de la entidad, y que tal manifestación sea recogida, de forma que terceros interesados puedan acceder a dicha información, de ahí la necesidad de respetar el contenido y estructura del informe como garantía de su conocimiento por posibles interesados.

Por ello la falta de claridad y certeza en la actividad auditora que reflejan las imputaciones realizadas a la recurrente, pueden inducir a error a terceros con el consiguiente perjuicio económico, al llevarles a la adopción de decisiones financieras que de conocer con precisión y ser preciso el resultado de la auditoría no hubiesen adoptado.

Por tanto en relación con el efecto significativo no requiere la materialización de dicho enunciado, sino la posible causación de dicho efecto, de tal modo que la acreditación de la causación de dicho efecto significativo, en el caso de producirse podría constituir únicamente, en su caso, una circunstancia agravante de la responsabilidad del infractor, pero nunca el elemento del tipo del ilícito preciso para apreciar la concurrencia de éste».

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 4 DE JULIO DE 2012

NOTA: La Sentencia se refiere a los requisitos del tipo de infracción del artículo 34.b) del TRLAC (antiguo artículo 16.3.b) de la LAC), estableciendo que el informe de auditoría va dirigido a terceros y tiene que estar redactado de acuerdo con las normas de auditoría, puesto que, en caso contrario, los terceros usuarios del informe no podrían obtener una información fiable, reconociendo como uno de los supuestos de «efecto significativo», el de formulación de salvedades en el informe de auditoría que pudieran no existir, si se hubiera obtenido evidencia suficiente.

«PRIMERO:

Es objeto de impugnación en autos la del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 20 de diciembre de 2010, por la que se confirma la sanciones impuestas a los recurrentes por la Resolución de 23 de julio de 2010 dictada por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuenta.

Las sanciones impuestas a los hoy recurrentes lo son como consecuencia de los trabajos de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2005 de la entidad AAA S.L., y en aplicación del artículo 16.3 b) de la Ley 19/1988, en la redacción dada por Ley 44/2002, con la sanción de multas al socio auditor por importe de 8.400 euros y a la sociedad de auditoría con multa de 12.000 euros por la citada infracción y 1.000 euros por la comisión una infracción leve.

Los hechos imputados son como siguen: 1. falta de reflejo de la salvedad por incertidumbre sobre la capacidad de la empresa auditada para continuar como empresa en funcionamiento, y 2. falta de salvedad por omisiones significativas que presentaba la memoria de la entidad.

La recurrente contradice los hechos imputados, en la medida en que según su interpretación de los mismos, no pueden ser valorados como lo hace la administración.

Pero lo cierto es que los hechos imputados encuentran soporte en el expediente y son valorados por la Administración de forma razonada y, así, hemos de destacar que en la Resolución impugnada se afirma:

1. Falta de reflejo de encontrarse la entidad incurso en causa de disolución establecida en el artículo 104.1 e) de la LSRL, y sin que ello se hubiese reflejado en la memoria,

2. omisiones en la Memoria relativas a las retribuciones de administradores, en cuantía superior a la cifra de importancia fijada por los propios auditores, pues la información omitida alcanza la cifra de 10.333,46 euros y relativas a información medioambiental.

Estos hechos no son desvirtuados por la recurrente aunque discute su valoración por la Administración, valoración que, como se ha señalado, es razonada y exhaustiva y aplica correctamente las normas técnicas. No puede frente a ello prevalecer la interpretación de la actora sin fundamento fáctico que la sostenga ni tampoco aceptar que se trata de discrepancias de orden fáctico o jurídico.

SEGUNDO: *La Administración aplica el artículo 16.3 b) de la Ley 19/1988, que dispone:*

«3. Se considerarán infracciones graves:

b. 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.»

Como correctamente señala la Administración, el informe de auditoría no solo va dirigido a la entidad auditada, sino también a terceros, y es un medio para que todo interesado conozca la situación patrimonial de la entidad auditada, por ello es necesario asegurar que el informe de auditoría manifiesta la imagen fiel de la entidad, y que tal manifestación es recogida de forma que terceros interesados puedan acceder a dicha información, de ahí la necesidad de respetar el contenido y estructura del informe como garantía de su conocimiento por posibles interesados.

Por ello la falta de claridad y certeza en la actividad auditora que reflejan las imputaciones realizadas a la recurrente, puede inducir a error a terceros con el consiguiente perjuicio económico, al inducirles a la adopción de decisiones financieras que de conocer con precisión y ser preciso el resultado de la auditoría no hubiesen adoptado.

También es cierta la existencia de culpabilidad pues la interpretación sostenida por la Administración deriva directamente de las NT señaladas, cuya exigencia ha de ser fácilmente comprensible para un profesional de la auditoría.

Existió pues la infracción descrita en el artículo 16.3 b) de la Ley 19/1988.

También se ha analizado en la resolución del ICAC el efecto directo sobre el informe de auditoría pues, como antes señalábamos, contiene limitaciones y salvedades, que podrían no haber existido con la correspondiente obtención de evidencia».

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2012

NOTA: En esta sentencia, considera la Audiencia Nacional conforme el criterio de la Resolución sancionadora acerca del impacto en cuentas por superar la suma de los ingresos indebidamente contabilizados la cifra de materialidad fijada por los auditores, debiendo haberse reflejado la preceptiva salvedad a pesar de que, según alegaban los auditores, individualmente no superaban dicha cifra.

Véase apartado 4.3.1. «NORMAS DE AUDITORÍA: OBTENCIÓN DE EVIDENCIA»

4.5.6. Infracción muy grave por dolo o negligencia especialmente grave

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2011.
- Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 8, de 21 de septiembre de 2012.
- Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 27 de septiembre de 2012.
- Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 14 de diciembre de 2012.
- Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 19 de diciembre de 2012.

Afectan al art. 33 b) del TRLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarle.

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 21 DE FEBRERO DE 2011

NOTA: La Sentencia, a propósito de valorar si procede aplicar la norma sancionadora más favorable, analiza la concurrencia del nuevo elemento que configura la infracción muy grave ve por incumplimiento del deber de independencia sobre la base de que haya existido o mediado «*dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable*», según el nuevo artículo 33.b) del TRLAC.

«SEGUNDO

Los hechos que se declaran probados por la Administración son los siguientes:

La entidad asesora ASESORA S.A. al menos hasta el ejercicio 2004 fiscalizaba la contabilidad de la empresa YYY S.A. resolvía toda clase de dudas de consultoría contable y tenía la última palabra en el control contable de la entidad.

A la determinación de tal hecho como probado, la Administración ha llegado con fundamento en distintos elementos fácticos debidamente acreditados. La Sala considera relevante destacar los siguientes:

1. Sentencia del Juzgado num. 1 de lo mercantil de Málaga de 23 de junio de 2006 . En la misma se declara que «La sociedad asesora (que comparte teléfono y otros servicios con la auditora) verifica la contabilidad de la empresa...».

2. Sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga de 27 de abril de 2008 . En la misma se declara: «no cabe más allá que colegir ser ésta (ASESORA S.A.) la que en todo momento fiscalizaba la contabilidad de la empresa, resolviendo toda clase de dudas en materia fiscal, laboral o de consultoría contable, entidad mercantil que presenta lazos de unión más que significativos con la designada como auditora AUDITORES S.A. con idéntico domicilio social, número de teléfono etc...se entremezclan los intere-

ses en juego de la sociedad auditora con la que ha venido teniendo la última palabra en el control contable de la empresa auditada».

Estas dos sentencias se dictan como consecuencia de la impugnación de la Junta General de Accionistas de YYY S.A. de 27 de junio de 2005 en la que se incluía en el orden del día la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2004. Las sentencias declaran la nulidad de los acuerdos y el nombramiento de auditores por falta de independencia.

(...)

CUARTO

Se alega en segundo lugar la vulneración de los derechos fundamentales de tutela efectiva y de presunción de inocencia.

En primer lugar por la inadmisión de las pruebas solicitadas: el Tribunal Constitucional en la sentencia 89/96, de 1 de julio, estableció que el art. 24 pfo. 1 de la Constitución impone a los órganos jurisdiccionales un deber positivo, el facilitar a los litigantes el derecho no solo a alegar sino también a justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos. Pero ello, como reiteradamente ha afirmado el propio Tribunal Constitucional no implica en modo alguno un derecho ilimitado a practicar todas y cada una de las pruebas que proponga, pues es tarea del juzgador dilucidar la pertinencia de las mismas. Si ello es así para los órganos judiciales, con más motivo debe apreciarse la falta de obligación de los órganos administrativos de practicar todas y cada una de las pruebas que el administrado proponga en el marco de un expediente administrativo incluso sancionador. Por otra parte, no se señala por la parte actora qué pruebas propuestas y no admitidas eran esenciales a efectos de demostrar la inexistencia de culpabilidad, lo que impide a la Sala formar juicio sobre su trascendencia.

Finalmente, la Sala acordó recibir a prueba el recurso, y en el trámite correspondiente propuso la que consideró oportuna, admitiéndose y practicándose la documental y la testifical. Cuestión distinta es la valoración que tanto de las pruebas practicadas en vía administrativa haga la Administración como esta Sala, y de las prueba practicadas en este recurso realice este Tribunal.

Debe en consecuencia desestimarse la alegación de que se ha violado la presunción de inocencia de los recurrentes invirtiéndose la carga de la prueba, entendiendo esta Sala, por el contrario, que se ha respetado plenamente dicho derecho tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

En cuanto al derecho a la «tutela efectiva» se menciona pero no se realiza alegación alguna de por qué se ha violentado un derecho configurado como a la «tutela judicial efectiva».

QUINTO

Dentro del mismo motivo de impugnación se examinan en el apartado b) los «elementos probatorios sobre los que la Administración ha dictado la resolución impugnada».

Entiende la parte actora que la sentencia del Juzgado num. 1 de lo mercantil de Málaga de 23 de junio de 2006 y la Sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga de 27 de abril de 2008 no son firmes y por tanto no puede vincular la valoración de hechos

4.5.6. INFRACCIÓN MUY GRAVE POR DOLO O NEGLIGENCIA ESPECIALMENTE GRAVE

que realizan. Alega igualmente que no han sido dictadas por la jurisdicción penal, y que al ser dos sentencias pero dictadas en el mismo proceso no les alcanza el instituto de la cosa juzgada. Finalmente, y lo que para la actora es la consideración más grave, los recurrentes no fueron parte en aquel litigio.

La Administración ha dado ya respuesta, plenamente compartida por esta Sala, a estas alegaciones: «los hechos reflejados en las resoluciones judiciales no tiene el valor de cosa juzgada, pues como dicen los recurrentes no son firmes, sino que se valoran como medio de prueba que se incorpora en el procedimiento que se resuelve con el acto recurrido.»

Del examen de las resoluciones impugnadas, de los antecedentes obrantes en el expediente administrativo y de la prueba practicada en autos resulta acreditado que ASESORES S.A. fiscalizaba la contabilidad de YYY S.A. resolvía sus dudas sobre contabilidad, y finalmente, controlaba la contabilidad de esta empresa.

En cuanto a la prueba testifical practicada en autos, la Sala no considera que tengan la virtualidad para imponerse sobre las restantes pruebas: como ya puso de manifiesto la Administración la declaración de C.M. debe valorarse a la luz de sus relaciones con los recurrentes, a quienes contrató en su momento tanto para las cuestiones de asesoría (reconoce todos los ámbitos de asesoría menos la contable) como para la auditoría, y en cuanto al contable puede declarar lo que conoció a partir del año 2004, no antes.

Igualmente resulta de las actuaciones la vinculación entre la empresa recurrente y ASESORES S.A.: basta con revisar el cuadro que incluye el ICAC en la página 13 de la resolución de 31 de marzo de 2009 y que no ha sido impugnada por los recurrentes, para comprobar que el ICAC en la resolución impugnada, examina si esta fiscalización de la contabilidad de la empresa auditada y asesoría contable, constituye el supuesto de infracción con fundamento en la Ley de Asesoría de Cuentas. Los preceptos de aplicación son los siguientes:

Art. 8.1

«1. Los auditores de cuentas deberán ser y parecer independientes, en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su objetividad en relación con la verificación de los documentos contables correspondientes pudiera verse comprometida.»

Art. 8.5 b)

«5. A los efectos de este artículo:

a. Las menciones a los auditores de cuentas se extenderán en su caso, a los cónyuges de los mismos y a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta, así como a las personas con capacidad para influir en el resultado final de la auditoría de cuentas, incluyendo las personas que forman la cadena de mando.»

Art. 10.2

«2. Lo establecido en el artículo 8 de esta Ley se aplicará a las Sociedades de auditoría, incluso cuando incurran en incompatibilidad algunos de sus socios, incluidas las personas, empresas o entidades vinculadas a ellos directa o indirectamente.»

Como razonó la Administración concurren relaciones evidentes que ponen de manifiesto la vinculación entre los socios de la sociedad auditora y la sociedad que presta

los servicios relativos a la contabilidad. Se pone de manifiesto la vinculación entre AUDITORES S.A. (...) y ASESORES S.A.

SEXTO:

La actora plantea las consecuencias que debe tener la nueva regulación de la tipificación y de la cuantía de las sanciones en la Ley de Auditoría de Cuentas por la retroactividad de las normas sancionadoras más beneficiosas.

En primer lugar porque para que concurra la infracción muy grave del art. 16.2 .b) imputada a los recurrentes, se exige que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave o inexcusable, de manera que si no concurren dichas circunstancias expresadas la infracción será grave.

Sostiene con carácter previo que la regulación de la falta de independencia se ha restringido a la llevanza material o preparación de estados financieros.

En el artículo Siete de la Ley 12/2010, de 30 de junio, se establece que el artículo 8 de la Ley de Auditoría de Cuentas queda redactado del siguiente modo y se incorporan los artículos 8 bis, 8 ter, 8 quáter, 8 quinquies y 8 sexies: (se reproduce la parte relevante para la resolución de este litigio).

«Artículo 8. Independencia.

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse comprometida. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada en los términos previstos en el apartado 3 de este artículo.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, para asegurar su independencia, deberán establecer las medidas de salvaguarda que permitan detectar las amenazas a la citada independencia, evaluarlas, reducirlas y, cuando proceda, eliminarlas. En cualquier caso, las medidas de salvaguarda serán adecuadas a la dimensión de la actividad de auditoría o de la sociedad de auditoría.

Estas medidas de salvaguarda serán objeto de revisión periódica y se aplicarán de manera individualizada para cada trabajo de auditoría, debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas.

Las amenazas a la independencia podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación. Si la importancia de estos factores en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

3. En todo caso, se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto

4.5.6. INFRACCIÓN MUY GRAVE POR DOLO O NEGLIGENCIA ESPECIALMENTE GRAVE

de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad previstos en otras leyes, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias en el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría:

d) La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.»

La redacción de la Ley de Auditoría de Cuentas vigente en la fecha en que se cometieron los hechos, y en la fecha en que se dicta la resolución del ICAC es la siguiente:

«Artículo 8.

1. Los auditores de cuentas deberán ser y parecer independientes, en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su objetividad en relación con la verificación de los documentos contables correspondientes pudiera verse comprometida.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

En cualquier caso, se considerará que el auditor no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad que prevean otras leyes, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

D) La llevanza material o preparación de los documentos contables o estados financieros de la entidad auditada.»

La redacción de ambos textos parece igual, pero hay que tener en cuenta que en la nueva Ley existe un número 8.ter denominado «Extensiones subjetivas de las causas de incompatibilidad» que amplía extraordinariamente los supuestos de incompatibilidad.

Con este fundamento considera esta Sala que la redacción de la ley tras la aprobación de la Ley 12/2010 no es en cuanto a la definición de falta o inexistencia de independencia más favorable que la anteriormente vigente.

En segundo lugar debe examinarse el tenor del texto legal antes y después de la entrada en vigor de la Ley 12/2010 respecto a la tipificación de las infracciones.

En la nueva ley el texto es el siguiente: (el subrayado es nuestro)

«Artículo 16. Infracciones.

1. Las infracciones cometidas por los auditores de cuentas, las sociedades de auditoría de cuentas en el ejercicio de sus funciones, las personas y entidades a que se refiere el artículo 8 ter. c) y d), de esta Ley y por los sujetos no auditores a los que alcanzan las prohibiciones establecidas en los artículos 8 quinquies y 13 de esta Ley, se clasificarán en muy graves, graves y leves.

2. Se considerarán infracciones muy graves:

a) La emisión de informes de auditoría de cuentas cuya opinión no fuese acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.

b) El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8.1, 8.3 y 8 ter de la presente Ley, en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.

4.5.6. INFRACCIÓN MUY GRAVE POR DOLO O NEGLIGENCIA ESPECIALMENTE GRAVE

3. *Se considerarán infracciones graves:*

c) *El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8.1, 8.3 y 8 ter de esta Ley en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas, siempre que no hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable, o el incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8 quáter, 8 quinquies u 8 sexies de esta Ley .*

En el texto legal vigente hasta que se produjo la reforma, y que ha sido aplicado por la Administración a los hechos que se entiende son constitutivos de infracción se establecía:

«Artículo 16.

1. *Las infracciones cometidas por los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas en el ejercicio de sus funciones se clasificarán en muy graves, graves y leves.*

2. *Se considerarán infracciones muy graves:*

b. *El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8.1 y 8.2 de la presente Ley, en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas.*

3. *Se considerarán infracciones graves:*

a. *El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8.3.b) o en el 8.4 de la presente Ley»*

Hay que recordar cual es el texto, respectivamente, de los artículos 8.3.b) y 8.4. de la ley :

El texto del art. 8.3 .b es: «Durante los tres años siguientes al cese en sus funciones, los auditores de cuentas no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la empresa o entidad auditada, ni ocupar puesto de trabajo en la misma, ni tampoco podrán tener interés financiero directo en la entidad auditada, o indirecto si es significativo para cualquiera de las partes.»

El texto del art. 8.4 es: «Los auditores serán contratados por un período de tiempo determinado inicial que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados anualmente una vez haya finalizado el período inicial».

Aún si se entendiese que la exigencia de que «hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable» constituye un elemento diferenciador del tipo que permitiría la configuración de la infracción como grave, porque la Administración no ha razonado un elemento del tipo que en el momento de adoptar su decisión no existía como configurador de la infracción, esta Sala considera que la tipificación de muy grave debe mantenerse porque en este caso es evidente la concurrencia de dolo o al menos negligencia grave e inexcusable.

Como señala la Administración, el Consejo de Administración de la entidad asesora está integrado por el socio no firmante de la sociedad auditora más los hermanos de ambos; las dos mercantiles titulares del 80 y el 20% de la entidad asesora están presididas por el auditor hoy recurrente que firma la auditoría. El socio no firmante es el Secretario Consejero, actuando como representantes de ambas mercantiles los socios de la auditora en las Juntas Generales de la entidad asesora.

Tanto la entidad asesora, como la auditora, como las dos mercantiles titulares del capital social de la asesora tienen el mismo domicilio social. De aquí resulta no solo la

4.5.6. INFRACCIÓN MUY GRAVE POR DOLO O NEGLIGENCIA ESPECIALMENTE GRAVE

incompatibilidad, sino la certeza del conocimiento por parte de la entidad auditora y desde luego del socio firmante de la circunstancia de tal incompatibilidad.

No procede en consecuencia la aplicación retroactiva del texto legal aprobado por la Ley 12/2010 pues en cualquier caso la infracción resulta igualmente tipificada como muy grave.

DE LA SENTENCIA DEL JUZGADO CENTRAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 8, DE 21 DE SEPTIEMBRE DE 2012

NOTA: La Sentencia se refiere a una infracción muy grave, por un supuesto de incompatibilidad de los tipificados en la actualidad en el artículo 33.b) del TRLAC (mediando «*dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable*»), estableciendo que se deben tener en consideración «*las exigencias de formación y cualificación de los auditores de cuentas, establecidas legalmente*», así como, que el descuido en el ejercicio de las facultades atribuidas por la Ley a los auditores de cuentas «*implica un grado de negligencia o culpa suficiente para entender satisfecha, desde la óptica constitucional, la exigencia de responsabilidad...*».

Véase reproducción fundamento completo descriptivo de los hechos en apartado 4.2.1. «**INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DEL CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN, DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR**»

«PRIMERO.

(...)

Para la calificación como muy graves de las infracciones imputadas, se ha tenido en cuenta el criterio de la «negligencia profesional», equiparándola al «dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable», según se recogía en el artículo 16.2.b) de la citada Ley 19/1988, y puesto en relación con el incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8.1, 8.2 y 8 ter de la misma Ley, y ello teniendo en cuenta las exigencias de formación y cualificación de los auditores de cuentas, establecidas legalmente. A este respecto también se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 15-11-2004 (recurso de casación 6106/2001), en cuyo fundamento de derecho tercero, apartado D, se recoge lo siguiente:

«C) Derecho a la presunción de inocencia y del principio de culpabilidad: art. 24 C.

Reiterada jurisprudencia del TC, de la que puede ser simplemente una muestra la STC 102/, subraya que la presunción de inocencia solo puede desvirtuarse tras la práctica de prueba suficiente, practicada con las debidas garantías. En el presente caso, de acuerdo con la STS de 12-1-2000 F. 4, y las consideraciones expuestas en la resolución impugnada, debe concluirse que se ha practicado prueba suficiente, pues figuran incorporados al expediente los «papeles de trabajo», que de acuerdo con el art. 14 de la Ley 19/1988 son la prueba del trabajo realizado por los auditores, y de su contraste con la normativa aplicable puede deducirse, no sólo la infracción del tipo sancionador, sino también la existencia de culpabilidad, al menos a título de negligencia en su autor. La STC 154/1994, F. 3, analiza en el ámbito del derecho administrativo sancionador,

un supuesto que si bien parte de una base fáctica distinta del sometido a enjuiciamiento, contiene una doctrina plenamente aplicable al caso. Tras dejar sentado que los desplazamientos legales de responsabilidad deben fundamentarse en la concurrencia de una circunstancia de carácter subjetivo para ser constitucionalmente aceptables, mantiene que de la simple titularidad de un bien o derecho, pueden derivarse responsabilidades, si no se actúa diligentemente en sus facultades de control. Es indudable que la cualificación profesional para ejercer la profesión de auditor, unido al encargo concreto para realizar el trabajo de auditoría, se traduce en una serie de potestades y deberes para los nombrados, justamente para ser utilizadas en orden a prevenir situaciones como la enjuiciada; el descuido en el ejercicio de esas facultades, implica un grado de negligencia o culpa suficiente para entender satisfecha, desde la óptica constitucional, la exigencia de responsabilidad...».

DE LA SENTENCIA DEL JUZGADO CENTRAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 1, DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 2012

NOTA: La Sentencia se refiere a una infracción muy grave, por un supuesto de incompatibilidad de los tipificados en la actualidad en el artículo 33.b) del TRLAC (mediando «*dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable*»), estableciendo que el «*dolo o negligencia especialmente grave o inexcusable*», al que se refiere la norma sancionadora, debe asimilarse al concepto doctrinal y jurisprudencial de «*negligencia profesional*», correspondiente al deber de diligencia intensificado exigible a aquéllos que tienen una especial formación para el desempeño de su profesión, teniendo en cuenta el bien jurídico protegido y las exigencias de formación y cualificación de los auditores.

Se contempla además en la Sentencia que, dadas las circunstancias expuestas, el incumplimiento de las incompatibilidades establecidas como presunciones absolutas de falta de independencia, en la actualidad en el artículo 13 del TRLAC, al que se remite el precepto sancionador, por parte de un auditor, tendría necesariamente la naturaleza de negligencia inexcusable, por ser «*manifiesta la claridad de la regulación de la falta de independencia*».

Véase reproducción fundamento completo descriptivo de los hechos en apartado 4.2.1. «INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DEL CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN, DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR»

«CUARTO. *Muestra el recurrente su disconformidad con la calificación del a infracción, la cual consiste en la aparente falta de independencia tanto de la empresa auditora como de los auditores firmantes a tenor de lo establecido en el apartado 3, letra a) del art. 8, de la Ley 12/2010, y se califica como infracción muy grave, haciendo alusión al art. 16 de la mencionada ley que, en su nº 2 b) considera como infracción muy grave «El incumplimiento de lo dispuesto en los arts. 8.1, 8.3 y 8 ter de la presente Ley, en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.» Y entiende que no existe ninguna de las dos circunstancias que el precepto transcrito determina para la calificación de la infracción como muy grave. Pues bien, tal y como*

4.5.6. INFRACCIÓN MUY GRAVE POR DOLO O NEGLIGENCIA ESPECIALMENTE GRAVE

recoge la resolución sancionadora, argumento que comparte el Juzgador, el «dolo o negligencia especialmente grave o inexcusable», al que se refiere la norma sancionadora, debe asimilarse al concepto doctrinal y jurisprudencial de «negligencia profesional», correspondiente al deber de diligencia intensificado exigible a aquéllos que tienen una especial formación para el desempeño de su profesión, respecto del bien jurídico y habida cuenta de las exigencias de formación y cualificación de los auditores de cuentas establecidas en el artículo 7 2 de la LAC, tanto en su antigua como en su nueva redacción, la extraordinaria importancia del bien jurídico protegido, que no es otro que la fiabilidad de la información económico financiera objeto de auditoría, que está fundamentada, en gran medida, en la confianza que los usuarios y el mercado en general depositan en dicha actividad, así como que las normas reguladoras de la independencia de los auditores de cuentas constituyen un conjunto claro, contenido en el artículo 8 de la LAC, especialmente en lo que hace referencia a las incompatibilidades establecidas como presunciones absolutas de falta de independencia, entre las que se encuentra la aplicada en la Resolución que se recurre (incluida actualmente en el apartado 3.a) de dicho artículo y, con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 12/2010, en el antiguo apartado 2.a) del mismo artículo) y también en las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por Resolución del ICAC de 19 de enero de 1991 (Sección 1.3), de todo lo cual se desprende que: «(.), en el concreto ámbito que nos ocupa, dada la configuración legal de la actividad de auditoría como servicio o función de interés público que solo pueden ejercer aquéllos que estén habilitados legalmente por razón de formación y cualificación, el elemento subjetivo «negligencia especialmente grave e inexcusable» definitorio de la infracción muy grave tipificada ahora en el artículo 16, apartado 2, letra b), de la LAC, en su nueva redacción, se refiere al deber de diligencia intensificado o plus de control, que se debe concretar en el especial cuidado o atención que debe prestar quien audita para preservar su objetividad en la realización del trabajo de auditoría, de suerte que finalice emitiendo el correspondiente informe con una opinión independiente.».

No viene a tener sentido que un auditor independiente forme parte del Consejo de Administración de una entidad auditada y el Secretario del Consejo de Administración forma parte de ese Consejo y aunque no tenga voto, sí tiene, sin embargo, voz.

Considerando, pues, la especial cualificación exigible a los auditores de cuentas y teniendo en cuenta que la falta de independencia derivada de la concurrencia en el recurrente de la condición de Administrador único de la auditada, es manifiesta la claridad de la regulación de la falta de independencia y no cabe dudar de la concurrencia de «dolo o negligencia especialmente grave o inexcusable», por lo que, tanto si se aplica la norma sancionadora vigente en el tiempo de la realización de los hechos, como si se aplica la nueva, las acciones realizadas por el auditor recurrente debe ser considerada constitutiva de infracción muy grave.»

**DE LA SENTENCIA DEL JUZGADO CENTRAL DE LO CONTENCIOSO-
ADMINISTRATIVO Nº1 DE 14 DE DICIEMBRE DE 2012**

NOTA: La Sentencia, que afecta a los actuales artículos 12.1 y 13.d) del TRLAC, así como a las normas que se dicten en su desarrollo, analiza la concurrencia del dolo o negligencia especialmente grave, que ha de probarse para calificar la conducta como infracción muy grave, de acuerdo con el artículo 33.b) del TRLAC.

Véase en apartado 4.2.1. «INCOMPATIBILIDAD POR OSTENTACIÓN DEL CARGOS EN EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN, DE DIRECTIVOS Y/O DE ASESOR»

**DE LA SENTENCIA DEL JUZGADO CENTRAL DE LO CONTENCIOSO-
ADMINISTRATIVO Nº1 DE 19 DE DICIEMBRE DE 2012**

NOTA: La Sentencia, que afecta a los actuales artículos 12.1 y 13.d) del TRLAC, así como a las normas que se dicten en su desarrollo, analiza la concurrencia del dolo o negligencia especialmente grave, que ha de probarse para calificar la conducta como infracción muy grave, de acuerdo con el artículo 33.b) del TRLAC.

Véase fundamentos de derecho 3º y 4º en apartado 4.2.3. «INCOMPATIBILIDAD POR LLEVANZA DE CONTABILIDAD»

4.6. Jurisprudencia sobre el procedimiento sancionador	1637
4.6.1. Separación de fases	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2002	
— Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2006	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2011	1639
4.6.2. Acuerdo de incoación no recurrible	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 2009	1649
4.6.3. Legalidad de las sanciones	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2003	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2011	1653
4.6.4. Actuaciones previas: Control técnico	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2001	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2006	1659
4.6.5. Acceso y petición por el supervisor de los papeles de trabajo	
— Sentencia del Tribunal Constitucional 386/1993, de 23 de diciembre	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2004	1663
4.6.6. Graduación de las sanciones	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de junio de 2009	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de septiembre de 2009	
— Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 27 de septiembre de 2012	1667
4.6.7. Sanciones por incumplimientos en informes	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2008	1675
4.6.8. Prescripción de las infracciones	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004	
— Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2006	
— Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 2012	1679

4.6.1. Separación de fases

- Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2002.
- Auto del Tribunal Constitucional 70/2006 de 27 de febrero.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2006.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2011.

Afecta a los arts. 93 y 94 del RLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarles.

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 23 DE JULIO DE 2002

NOTA: La Sentencia del Alto Tribunal establece que en el procedimiento sancionador del ICAC se respeta la separación de las fases de instrucción y resolución, sin que exista indefensión.

«SEXTO. El quinto motivo de casación (artículo 95.1.4º) alega infracción del artículo 24.1 de la Constitución, que reconoce a la sociedad recurrente el derecho fundamental a no sufrir indefensión, entendiendo que dicha situación se ha producido por dos causas principales: por la inexistencia de separación entre el órgano que ha realizado funciones instructoras y el que ha impuesto la sanción, esto es, el Presidente del ICAC, que realizó una actividad de control técnico como consecuencia de la cual se incoó el procedimiento sancionador y ejerció posteriormente la potestad sancionadora; por no haberse emitido en el procedimiento sancionador informe del Comité Consultivo del ICAC, que era preceptivo conforme a la letra f) del apartado 3 del artículo 5 del Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprobó el Estatuto y la estructura orgánica del ICAC.

Debemos rechazar que en la instrucción del procedimiento sancionador no se produjera la pertinente diferenciación entre las funciones instructoras y las de decisión. En el Acuerdo de iniciación del expediente sancionador, adoptado por el Presidente del ICAC el 11 de enero de 1995, se nombró instructor del expediente a don Carlos C. C., Consejero Técnico del Instituto. La Resolución sancionadora de 31 de julio de 1995 fue suscrita por el Presidente del ICAC. Se trata pues de personas diferentes, sin que el hecho de que el Presidente del ICAC realizase una actividad de control técnico previa a la incoación del expediente sancionador implique confusión alguna entre las funciones de instrucción del procedimiento sancionador, que se inicia con el Acuerdo de 11 de enero de 1995, y la resolución del mismo.»

DEL AUTO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 70/2006, DE 27 DE FEBRERO

NOTA: En este Auto, el Tribunal Constitucional, afirma, frente a lo invocado en el recurso, la ausencia de indefensión en el procedimiento sancionador del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas («por la no separación entre órgano instructor y órgano resolutorio en el procedimiento sancionador seguido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas»), justificando la vinculación entre órgano instructor y órgano con la competencia para resolver, en el reconocimiento del criterio de jerarquía propio de la Administración pública, frente a la independencia absoluta de los órganos judiciales (Juez de instrucción y Tribunal juzgador), dado que, teniendo en cuenta la naturaleza del procedimiento administrativo, «en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los Jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales».

«CUARTO:

(...)Tampoco es posible acoger la queja sobre la vulneración de su derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE) supuestamente producida por la Sentencia de 3 de marzo de 2004 al confirmar una sanción impuesta en un procedimiento en el que no existió separación entre el órgano instructor y el resolutorio. Entre las matizaciones que sufre el procedimiento administrativo sancionador respecto de los principios del procedimiento penal está el reconocimiento del principio de jerarquía, como principio de organización de la Administración pública, que impide una total separación entre el órgano instructor y el órgano resolutorio. Este Tribunal ha reconocido las especificidades del procedimiento administrativo sancionador respecto del proceso judicial, entre las que se encuentra el objeto de esta queja. La STC 76/1990 al resolver un recurso de inconstitucionalidad contra la LGT, que atribuye las funciones de inspección, liquidación y resolución a los órganos de la Administración tributaria, declaró que «tanto si se separan las funciones inspectoras de las liquidadoras como si se atribuyen ambas a un mismo órgano el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a un principio de jerarquía, y esta circunstancia, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia ad extra de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de distribución de funciones entre los mismos. Por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los Jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales».

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 20 DE ABRIL DE 2006

NOTA: La Sentencia rechaza los vicios de ilegalidad invocados en el recurso por falta de separación de fases.

«TERCERO

4.6.1. SEPARACIÓN DE FASES

Sobre el segundo motivo del recurso de casación de AAA, SA y don Alvaro, relativo a la vulneración de diversas garantías esenciales del procedimiento sancionador

Plantean los actores en este motivos diversas cuestiones, la mayor parte de las cuales fueron también resueltas en la referida Sentencia de 23 de julio de 2002. Tales cuestiones son (1) la integración del control técnico en el procedimiento sancionador con vulneración de las garantías propias del procedimiento, (2) la ausencia de separación entre las fases de instrucción y resolución, (3) la omisión del preceptivo informe del Comité Consultivo, (4) la alteración del orden de tramitación del procedimiento con violación de las garantías correspondientes y, (5) la falta de actuación probatoria en fase instructora.

(1) (...).

(2) y (3) En relación con la supuesta falta de separación entre la fase de instrucción y la de resolución, y con la ausencia de informe del Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la Sentencia impugnada se pronunció en los siguientes términos:

«Octavo

— En tercer lugar, entiende la actora que, resultan infringidos determinados principios y trámites del procedimiento sancionador con vulneración de garantías y derechos fundamentales amparados en los arts. 24.2 y 25.1 CE, que se examinan separadamente a continuación:

a) Inexistencia de separación entre las fases de instrucción y resolución y de distinción ente los órganos instructores y resolutorios.

En lo referente a la diferente naturaleza del Control Técnico y del procedimiento sancionador, ya se han efectuado las consideraciones procedentes en el Fundamento de Derecho anterior, y por ello, ha de concluirse aquí en la imposibilidad de asimilación o comparación entre los órganos administrativos encargados de la tramitación de ambos procedimientos. La potestad de ejercer el control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas atribuida al ICAC se ejecuta mediante la realización de Controles Técnicos y con el ejercicio de la potestad sancionadora, y tal competencia se ejerce por el ICAC con una plena separación de funciones, puesto que de conformidad con lo dispuesto en el RD 302/89, de 17 de marzo, que establece la estructura orgánica del ICAC, corresponde a la Subdirección General de Control Técnico las actuaciones referidas al mismo; a la Subdirección General de Normas Técnicas la instrucción de los expedientes sancionadores y a la Presidencia de ICAC la resolución del expediente, y así ha tenido lugar en el caso examinado.

El preámbulo del RD 1398/93 de 4 de agosto concreta que el concepto de órgano que ejerce, iniciando, instruyendo o resolviendo, la potestad sancionadora, resulta de la atribución de tales competencias a las unidades administrativas que en el marco del procedimiento de ejercicio de la potestad sancionadora y a sus efectos se constituyen en órganos, garantizándose que no concurren en el mismo las funciones de instrucción y resolución.

El TC en sentencia 76/90 de 26 de abril, establece que por la naturaleza misma de los peticionamientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los jueces ha de darse en los

4.6.1. SEPARACIÓN DE FASES

procesos jurisdiccionales, observando la particular estructura jerarquizada de la Administración, que impide hablar de independencia ad extra de unos órganos administrativos respecto de otros, lo que hace inocuo, desde la perspectiva del art. 24 CE, la eventual distribución de funciones entre órganos administrativos en la activación de los procedimientos sancionadores.

Las actuaciones de la Presidencia del ICAC, prescindiendo de las opiniones subjetivas que sobre las mismas formula la actora, acerca de las que no resulta procedente efectuar consideración alguna, se han producido en la iniciación del Control Técnico y en la incoación y resolución del Procedimiento sancionador, conforme a lo dispuesto en los arts. 69, 53 y 55 del RD 1636/1990 de 20 de diciembre, y las actuaciones pertinentes en el Control Técnico y en el Procedimiento sancionador se han llevado a cabo por los órganos competentes del ICAC, lo que en aplicación de la doctrina antes expuesta, impide apreciar la infracción alegada por la actora.

b) Omisión del trámite relativo al informe del Comité Consultivo en un órgano de asesoramiento de la Presidencia del ICAC debido a los términos en que se produjo la intervención de dicho órgano.

El Comité Consultivo es un órgano de asesoramiento de la Presidencia del ICAC que lo preside, con representación en igual proporción de la Administración Pública y de las Corporaciones representativas de auditores; en el Procedimiento sancionador y una vez formulada la propuesta de resolución, ha de emitir un informe no vinculante, con anterioridad a la resolución del expediente (Disposición Adicional Segunda, apartado 4 de la Ley 19/1988 y art. 55 de su Reglamento).

En el caso examinado su intervención tuvo lugar en la fase procedimental pertinente, en Sesiones celebradas en fechas 20 y 26 de julio 1995; de la certificación de fecha 31-7-95 del Secretario General del ICAC, se desprende que, en dichas Sesiones fue debatida la propuesta de resolución, emitiéndose por los miembros del Comité las opiniones que tuvieron por oportunas respecto de todos los extremos de la propuesta de resolución, por lo que si bien formalmente no fue emitido un informe, si resulta acreditada la opinión y razonamientos de dichos miembros sobre tales extremos, lo que en definitiva constituye el contenido de un informe que, en forma alguna ha de contener una opinión unánime siendo perfectamente posible que en el mismo se expongan opiniones contrapuestas como aconteció en el caso presente.

No se encuentra legalmente prevista, la presencia del instructor del expediente en las deliberaciones del Comité, pues este concluye en principio –sus actuaciones elevando la Propuesta de resolución a la Presidencia del ICAC (art. 55 del RD 1636/) por lo que ninguna irregularidad, cabe deducir del hecho de que el Presidente del Comité exponga la propuesta de resolución y manifieste su opinión como los demás miembros, favorable o no, respecto de dicha propuesta.

Por último, el conocimiento que ha tenido la actora del contenido de las deliberaciones del Comité, determina, como lo prueba la demanda que se examina, que ha podido utilizarlo como elemento integrante de sus alegaciones defensivas en vía administrativa y jurisdiccional.

En definitiva, ni por la forma en que se produjo la intervención del Comité en el procedimiento, ni por el contenido de tal intervención, cabe apreciar indefensión ma-

4.6.1. SEPARACIÓN DE FASES

terial alguna para la actora, ni defecto legal o reglamentario con virtualidad anulatoria de los actos administrativos impugnados». (fundamento de derecho sexto)

Pues bien, en relación con estas dos cuestiones ya resolvimos en la Sentencia de 23 de julio de 2002 lo siguiente:

«Sexto

— El quinto motivo de casación (artículo 95.1.4º) alega infracción del artículo 24.1 de la Constitución, que reconoce a la sociedad recurrente el derecho fundamental a no sufrir indefensión, entendiendo que dicha situación se ha producido por dos causas principales: por la inexistencia de separación entre el órgano que ha realizado funciones instructoras y el que ha impuesto la sanción, esto es, el Presidente del ICAC, que realizó una actividad de control técnico como consecuencia de la cual se incoó el procedimiento sancionador y ejerció posteriormente la potestad sancionadora; por no haberse emitido en el procedimiento sancionador informe del Comité Consultivo del ICAC, que era preceptivo conforme a la letra f) del apartado 3 del artículo 5 del Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprobó el Estatuto y la estructura orgánica del ICAC

Debemos rechazar que en la instrucción del procedimiento sancionador no se produjera la pertinente diferenciación entre las funciones instructoras y las de decisión. En el acuerdo de iniciación del expediente sancionador, adoptado por el Presidente del ICAC el 11 de enero de 1995, se nombró instructor del expediente a Don CC, Consejero Técnico del Instituto. La resolución sancionadora de 31 de julio de 1995 fue suscrita por el Presidente del ICAC. Se trata pues de personas diferentes, sin que el hecho de que el Presidente del ICAC realizase una actividad de control técnico previa a la incoación del expediente sancionador implique confusión alguna entre las funciones de instrucción del procedimiento sancionador, que se inicia con el acuerdo de 11 de enero de 1995, y la resolución del mismo.

En cuanto a la falta del informe preceptivo del Comité Consultivo del ICAC, ésta es una cuestión de legalidad ordinaria, que concierne a la tramitación del procedimiento sancionador, sin que la omisión del referido informe haya podido causar una situación de indefensión material a la sociedad auditora recurrente, que en nada ha visto mermaidas por esta causa sus posibilidades de defensa; a lo que debemos añadir, aún cuando no sea necesario, que la sentencia de instancia hace constar que el citado Comité Consultivo se reunió, estudió el asunto a él sometido e hizo constar en un acta que obra en el expediente sus conclusiones.

El motivo debe desestimarse y, con él, el recurso de casación». (fundamento de derecho sexto)

Debemos confirmar la inconsistencia de la argumentación de la parte actora. Partiendo de lo visto en relación con la anterior queja respecto a la diferente naturaleza de la fase de control técnico, las dos fases de instrucción y resolución son posteriores a la misma y están, como se dice en la Sentencia citada, claramente diferenciadas temporal y subjetivamente entre sí. Y si bien es cierto que la Ley de Auditoría de Cuentas atribuye distintas funciones al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en tanto que le corresponde «la dirección, impulso y coordinación de los servicios del Organismo en orden al cumplimiento de sus funciones» (artículo 4.dos.3

4.6.1. SEPARACIÓN DE FASES

del Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo), ello no implica que se produzca la confusión entre instrucción y resolución sancionadora a que se refieren los recurrentes. En efecto, por un lado es el Presidente quien, a la vista de la información técnica realizada, resuelve acordar el archivo del expediente de inspección técnica, la devolución del mismo al Servicio de control técnico al objeto de practicar nuevas actuaciones o la incoación del expediente sancionador «cuando del control técnico se dedujera el incumplimiento por parte del auditor o sociedad de auditoría de lo establecido en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en el presente Reglamento o en las normas técnicas de Auditoría» (artículo 72.1.c del Reglamento de Auditoría de Cuentas aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre). Resulta evidente de dicho tenor literal que dicho acuerdo del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas no supone actuación instructora ni «contaminación» de su criterio, tanto porque su decisión es plenamente dependiente de lo que indique el informe de control técnico, no valorado por él, como porque dicha decisión no supone un pronunciamiento sobre el contenido del informe, sino tan sólo una consecuencia de la que se deriva prima facie del mismo.

Por otro lado, la parte se refiere también a la intervención del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la reunión del Comité Consultivo en términos descalificatorios, atribuyendo a dicha participación una vulneración de sus garantías de procedimiento por su participación activa en la discusión, asumiendo la función del instructor, no presente en la reunión. Sin embargo, tal argumento debe descartarse. En efecto, según dispone el artículo 5.1 del citado Real Decreto 302/1989, el Comité es un órgano asesor presidido por el propio Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y su asistencia con plena capacidad a sus reuniones es perfectamente regular; en particular, el artículo 5.3.f) de la citada disposición establece la intervención del Comité en el caso de imposición de sanciones a los auditores de cuentas por infracciones graves, y dicha reunión, con la emisión del correspondiente informe, se inserta tras la instrucción y antes de la decisión del Presidente sobre el expediente sancionador para ilustrarle con la opinión del Comité. En las actas correspondientes a las dos sesiones que el Comité celebró en torno al expediente del que trae causa el presente recurso se comprueba que el Presidente cumplió con sus funciones dirigiendo la reunión, explicando las propuestas del instructor y opinando, como el resto de miembros del Comité, sobre tales propuestas. En este sentido, carece por completo de relevancia desde el punto de vista de las garantías del procedimiento sancionador cual sea la postura que el Presidente pudiese haber adoptado en tal debate, tras el cual le correspondía adoptar la decisión que pusiese fin al expediente sancionador, lo que hizo con la resolución sancionadora impugnada. No se deriva pues, de los diversos cometidos que la normativa vigente le atribuye al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que se produjera ninguna confusión entre instrucción y resolución en el expediente sancionador.

Por último y en relación con la ausencia del informe emitido por el Comité Consultivo, su ausencia no supone indefensión de ningún tipo, tal como se dijo en la Sentencia reproducida. Por un lado es preciso rechazar el carácter determinante de la decisión del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que le otorga la

4.6.1. SEPARACIÓN DE FASES

parte actora sin ningún fundamento legal: ni es vinculante ni puede, por tanto, ser calificada de determinante de dicha decisión. El artículo 83.3 de la Ley 30/1992 que aducen los recurrentes admite con toda claridad la prosecución de las actuaciones aun cuando no se emita un informe excepto en los supuestos de informes «preceptivos que sean determinantes para la resolución del procedimiento»; pues bien, el informe de autos, si bien es preceptivo, no es vinculante y, por consiguiente, no es determinante para la resolución sancionadora que ha de adoptar el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (artículo 55 del Reglamento de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, artículos 4 y 5 del Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo. En cualquier caso, en cuanto a la infracción procedimental de legalidad ordinaria que su ausencia formal pueda suponer, resulta irrelevante desde el punto de vista de las garantías del procedimiento. En primer lugar porque la única infracción que pudiera resultar invalidante desde la perspectiva de las garantías del procedimiento sancionador sería sólo la que les pudiera haber generado indefensión. En segundo lugar, porque dicha ausencia en modo alguno podría originar que pudiera hablarse de ausencia total del procedimiento establecido. Finalmente porque, como se indica en la Sentencia impugnada, la finalidad básica del citado informe es ilustrar al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre la decisión a adoptar, finalidad que se cumplió sobradamente pese a que no se elaborase un informe formal, tanto por la propia celebración de la reunión con asistencia del Presidente, como porque las posiciones de los miembros del Comité, discrepantes en varios puntos, fueron recogidas y constan en las actas de sendas reuniones que obran en el expediente.

(4) Respecto a la alteración del orden de tramitación del procedimiento con vulneración de las garantías procedimentales, por haberse otorgado el trámite de audiencia antes de la intervención del Comité Consultivo en vez de tras la propuesta del instructor e informe del citado Comité, la Sentencia impugnada respondió en los siguientes términos:

«Octavo

— [...] c) Practica del trámite de audiencia con anterioridad a la deliberación del Comité Consultivo.

Entiende la actora, que el trámite de audiencia, debió concederse tras el informe del Comité Consultivo, pero tal pretensión no resulta reglamentariamente atendible dada la finalidad del mismo de asesoramiento al órgano resolutorio del expediente (Presidente del ICAC) a la hora de adoptar la decisión pertinente y así se recoge en el art. 55 del RD 1636/90 de 20 de diciembre, que establece que el informe del Comité Consultivo se producirá una vez tramitado el expediente, y elevada por el instructor la propuesta de resolución al Presidente del ICAC, precepto de aplicación preferente por su especialidad sin que de los arts. 18, 19 y 20 del RD 1398/93 de 4 de agosto, se desprenda exigencia alguna contraria. [...]» (fundamento de derecho octavo)

La interpretación de la Sala de instancia es correcta dados los términos en que se contempla por el referido artículo 55 del Real Decreto 1636/1990 la intervención del Comité Consultivo. Una vez más es preciso reiterar que dicha intervención no forma parte de la fase instructora sino que se inserta, como especialidad del procedimiento

4.6.1. SEPARACIÓN DE FASES

sancionador en materia de auditoría de cuentas, entre la fase instructora que incluye el correspondiente trámite de audiencia tras la propuesta del instructor, y la decisión del expediente que se atribuye al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En consecuencia, no se alcanza a comprender como la intervención de un órgano asesor que se añade a las garantías ordinarias del procedimiento sancionador pueda originar indefensión de ningún tipo.

(5) (...)»

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 18 DE ENERO DE 2011

NOTA: La Sentencia del Alto Tribunal se remite al Auto 70/2006, de 27 de febrero del Tribunal Constitucional.

«SEGUNDO. Sobre la improsperabilidad del recurso de casación.

El primer motivo de casación, por vulneración de los artículos 134.2, 135.2 y 138 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, no puede ser acogido, pues consideramos que la censura que se formula a la sentencia recurrida, basada en no respetar las garantías del procedimiento administrativo sancionador, en relación con la falta de separación de la fase instructora y la fase decisoria y con la falta de motivación de la resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 15 de febrero de 2006, carece de fundamento.

En efecto, estimamos que la Sala de instancia no ha vulnerado la garantía del procedimiento sancionador que contempla el artículo 134.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que establece el principio de separación entre la fase instructora y la fase sancionadora, que se encomiendan a órganos distintos, al apreciar que en el procedimiento sancionador seguido a AAA, S.L. y al socio auditor Don T..., se ha dado debido cumplimiento a dicha exigencia legal, en la medida en que constata que la Instructora del expediente, que formuló la propuesta de resolución, y el órgano que resolvió el expediente sancionador –el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas– son personas distintas, por lo que se desprende que no ha habido confusión del órgano instructor con el órgano decisor.

En este sentido, cabe significar que la Sala de instancia fundamenta su decisión con apreciable rigor jurídico en la doctrina del Tribunal Constitucional, formulada respecto del alcance de la garantía de separación de órgano instructor y del órgano sancionador en el ámbito de procedimiento administrativo sancionador, expuesta en el Auto 70/2006, de 27 de febrero, que resulta plenamente aplicable al caso enjuiciado en este recurso de casación, en cuanto que inadmitió el recurso de amparo interpuesto contra la resolución sancionadora dictada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, al considerar infundada la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución (RCL 1978, 2836), con los siguientes argumentos:

4.6.1. SEPARACIÓN DE FASES

Tampoco es posible acoger la queja sobre la vulneración de su derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE) supuestamente producida por la Sentencia de 3 de marzo de 2004 al confirmar una sanción impuesta en un procedimiento en el que no existió separación entre el órgano instructor y el resolutorio. Entre las matizaciones que sufre el procedimiento administrativo sancionador respecto de los principios del procedimiento penal está el reconocimiento del principio de jerarquía, como principio de organización de la Administración pública, que impide una total separación entre el órgano instructor y el órgano resolutorio. Este Tribunal ha reconocido las especificidades del procedimiento administrativo sancionador respecto del proceso judicial, entre las que se encuentra el objeto de esta queja. La STC 76/1990 al resolver un recurso de inconstitucionalidad contra la LGT, que atribuye las funciones de inspección, liquidación y resolución a los órganos de la Administración tributaria, declaró que «tanto si se separan las funciones inspectoras de las liquidadoras como si se atribuyen ambas a un mismo órgano el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a un principio de jerarquía, y esta circunstancia, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia ad extra de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de distribución de funciones entre los mismos. Por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los Jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales» [FJ 8 a)].

A estos efectos, debe recordarse que la finalidad de la debida separación de la fase instructora y la fase resolutoria que reconoce el artículo 134.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se justifica en el deber de la Administración de respetar los principios de contradicción y objetividad en la tramitación y resolución de los expedientes administrativos sancionadores, de modo que la decisión a adoptar por el órgano resolutorio se base en la ponderación y valoración de las alegaciones formuladas por los presuntos responsables y de los fundamentos fácticos y jurídicos expuestos por el órgano instructor en la propuesta de resolución, de donde se desprende que esta garantía procedimental no excluye que el contenido de la resolución sancionadora se corresponda con las conclusiones formuladas por el Instructor.

Por ello, rechazamos la censura que expresa la parte recurrente, al cuestionar el Acuerdo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por reproducir parte de la propuesta de resolución, pues consideramos que no se ha quebrantado la garantía de separación del órgano instructor y del órgano sancionador, que, procedente del orden penal, es objeto de recepción en el artículo 134.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común».

4.6.2. Acuerdo de incoación no recurrible

— Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 2009.
Afecta al art. 91 del RLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarle.

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 6 DE OCTUBRE DE 2009

NOTA: La Sentencia del Alto Tribunal establece con la naturaleza de acto de trámite, no recurrible, salvo en los supuestos previstos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, del acuerdo de incoación del procedimiento sancionador.

También se refiere al previo «control técnico», estableciendo que «*las vicisitudes previas de otro procedimiento anterior, como fue en este caso el de control técnico de la labor auditora, resultaban irrelevantes para decidir si el acto de incoación del procedimiento sancionador era impugnabile o no*».

El Tribunal Supremo viene a reiterar en esta materia la jurisprudencia consolidada ya al respecto (entre otras, Sentencias de 5 de mayo de 1998 y de 11 de mayo de 1999)

«**TERCERO:**

En el primer motivo de casación, formulado al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional, se imputa a la Sala de instancia los defectos de incongruencia omisiva y falta de motivación de su sentencia de instancia. A juicio de los recurrentes, el tribunal no ha dado respuesta a buena parte de las cuestiones suscitadas en la demanda (que coinciden, en lo sustancial, con las que ellos mismos tratarán de introducir en el segundo motivo de este recurso) y la sentencia no expresa de modo adecuado las razones que conducen al fallo.

La doble imputación carece de fundamento.

A) La Sala de instancia da razón suficiente de la causa que le lleva a declarar conformes a derecho las previas decisiones administrativas de rechazar, como inadmisibles, los recursos de alzada y reposición. El razonamiento de la Sala es impecable al subrayar –con apoyo de las citas jurisprudenciales que han sido transcritas– que por su propia naturaleza el acto de incoación de un expediente sancionador es un mero trámite que no prejuzga los ulteriores y no es susceptible de impugnación, salvo en los supuestos previstos en el artículo de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, ninguno de los cuales concurría. A salvo hipótesis excepcionales en las que la incoación tenga efectos jurídicos adversos e inmediatos (suspensión o privación de derechos, por ejemplo) que incidan por sí mismos en la esfera de intereses del interesado, hemos mantenido de modo reiterado que aquel género de actos

iniciales del procedimiento sancionador no son impugnables en cuanto tales, de modo separado.

Las consideraciones de la sentencia constituyen, pues, un razonamiento suficientemente motivado, sin necesidad de otros añadidos, para hacer saber al demandante los fundamentos justificativos del fallo.

B) La Sala de instancia no deja de tener en cuenta el resto de alegaciones de la demanda, lo que excluye la tacha de incongruencia por omisión. Simplemente se limita a expresar, también con acierto, que ninguna de ellas es oponible en este momento pues se refieren a cuestiones ajenas a la admisibilidad o inadmisibilidad de la impugnación administrativa contra el acto inicial de incoación. Con toda razón puede afirmar que se trata de «cuestiones que anticipan el debate que pertenece a la eventual impugnación que realice en la hipótesis de que concluya el procedimiento sancionador con declaración de alguna conducta infractora.

Y es que, en efecto, según acto seguido analizaremos, las vicisitudes previas de otro procedimiento anterior, como fue en este caso el de control técnico de la labor auditora, resultaban irrelevantes para decidir si el acto de incoación del procedimiento sancionador era impugnable o no. En todo caso, repetimos, no hay incongruencia por omisión cuando el tribunal de instancia entiende que una serie de alegaciones de la demanda, a las que de modo expreso se refiere, resultan ajenas a lo que propiamente se ha de decidir».

CUARTO:

En el segundo motivo de casación, ya al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, se formulan una serie de prolijas alegaciones que el Abogado del Estado, con razón, califica como inadecuadas. Todas ellas tienen en común la crítica al contenido del acto administrativo de incoación del procedimiento sancionador, acto que a juicio de los recurrentes incurriría en el defecto de no venir motivado, alegación a la que se suma la relativa a la supuesta vulneración de diversos preceptos legales y aun constitucionales.

La mera transcripción de los diferentes epígrafes de este segundo motivo casacional pone de relieve el desenfoque que preside todo su planteamiento argumental. Se plantean en los seis subapartados del motivo las siguientes cuestiones:

«A. Vulneración del procedimiento legalmente establecido. Falta de motivación de la resolución y denegación del acceso a los recursos predeterminados», «B. Sobre la falta de la resolución, obligatoriedad de la motivación como requisito del procedimiento de Control Técnico y la denegación del acceso a los recursos predeterminados por la Ley», «C. Sobre la nulidad del procedimiento por resultar manifiestamente contrario a los preceptos constitucionales», «D. Sobre la indefensión del acto de incoación del expediente sancionador por falta de motivación», «E. Indefensión por la denegación del acceso a los recursos predeterminados por la Ley», «F. De la necesaria motivación exigida por los actos que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes» y «G. Infracción de los artículos de la LRJPAC (13.2.c) 114 de la LRJPAC».

Los recurrentes no llegan, en realidad, a sostener que la Sala de instancia haya infringido el único artículo que ésta aplicó en su sentencia y sobre cuya base falló el

4.6.2. ACUERDO DE INCOACIÓN NO RECURRIBLE

litigio, esto es, el que proclama la no impugnabilidad, por separado, de los actos de trámite (artículo 107.1 de la Ley 30/1992) entre los que incluyó el de incoación del procedimiento sancionador. Y si no combaten, de modo adecuado y desde el punto de vista sustantivo, la utilización por el tribunal de instancia de aquel precepto legal, el resto de sus alegaciones son extemporáneas, en cuanto anticipadas, como lo fueron cuando se incluyeron en la demanda.

En efecto, si el acto inicial de incoación está realmente aquejado de algún defecto, la sede propia para denunciarlo es aquella a la que remite el apartado segundo del mismo artículo 107 de la Ley 30/1992, esto es, el recurso contra la resolución que ponga fin al procedimiento, pero no un recurso autónomo y separado contra la incoación misma. Así se lo hizo saber la Sala de instancia en el último inciso de la sentencia, con el mismo acuerdo que preside la redacción del resto. La Ley 30/1992 –siguiendo la tradición normativa– ha tratado de evitar precisamente este género de impugnaciones iniciales disponiendo que –a salvo los supuestos excepcionales ya referidos, ninguno de los cuales concurre en este caso– se concentren en la impugnación contra la decisión final todas las alegaciones relativas al procedimiento en sí, incluidas las correspondientes a su incoación.

En conclusión, los eventuales defectos de motivación del acto de apertura del procedimiento, las vicisitudes del previo control técnico, los hechos más o menos reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el seno de éste, y las demás cuestiones que los recurrentes tratan de suscitar podrán ser planteadas en su momento pero no en esta primera fase del expediente. La «sustanciación del procedimiento legalmente establecido» es precisamente la consecuencia del acuerdo de incoación y no existe una «denegación del acceso a los recursos predeterminados por la Ley» por el hecho de rechazar los de reposición y alzada contra aquel acto de trámite, cuando, repetimos, es precisamente la Ley 30/1992 la que determina bajo qué condiciones y en qué momento son impugnables los tan citados actos de trámite.

No hay tampoco infracción de preceptos constitucionales ni indefensión porque se difiera al momento final.»

4.6.3. Legalidad de las sanciones

- Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2003.
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2011.
- Afectan al art. 36 del TRLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarle.

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 30 DE JUNIO DE 2003

NOTA: La Sentencia se refiere a la proporcionalidad de las sanciones, respecto de la gravedad del ilícito, indicando que: «*la gravedad del ilícito es tanto mayor y puede causar mayores perjuicios, cuanto mayor es la importancia y volumen de los negocios de la sociedad auditada, volumen que determina e influye en el volumen y honorarios del auditor*», aspecto, este último, que se debe tener en consideración para la graduación de la concreta sanción pecuniaria a imponer.

«**TERCERO:**

Disconforme con la sentencia de instancia se interpone este recurso de casación. Mas, antes de nada, conviene dejar establecido, coincidiendo en ello, con lo resuelto por la Sala de Instancia, que tal como se ha dicho por esta Sala Tercera, por más recientes en sentencias de 24 de septiembre de 1999 y 3 de abril de 2000, reiterando una extensa doctrina anterior que la cuestión de inconstitucionalidad es un mecanismo procesal prejudicial devolutivo al Tribunal Constitucional, no suspensivo del procedimiento judicial, aunque sí del plazo para dictar sentencia en que se plantea, del que disponen los órganos judiciales para hacer efectivo y compatible su doble sometimiento a la Constitución y a la Ley cuando consideren, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución. Por consiguiente, junto a los requisitos estrictamente formales del procedimiento, el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad está supeditado a que la Sala tenga alguna duda acerca de la constitucionalidad de la norma.

Y, en este caso, la Sala entiende que la norma, cuya inconstitucionalidad pretende la parte que se planteó no suscita las dudas que ésta afirma.

En efecto, la norma cuya inconstitucionalidad suscita dudas a la parte es la que sirve de soporte a la imposición de la sanción; esto es, el artículo 17.1.a), de la Ley 19/1988, en la redacción que le dio la Ley 13/1992.

Dicho precepto establece: «Por la comisión de infracciones graves se impondrá al infractor una de las siguientes sanciones: a) Multa por importe de hasta el 10 por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de sanción, no pudiendo ser en ningún caso inferior a 500.000 pesetas».

4.6.3. LEGALIDAD DE LAS SANCIONES

Sin embargo, la redacción del precepto no suscita dudas a la Sala de su adecuación al artículo 9.3, de la CE, tanto desde el punto de vista de la proporcionalidad e igualdad de las sanciones como desde el de su certeza. Ya la Sala de Instancia, aunque hacía referencia al artículo 16.2.c) y se remitía concretamente a la sentencia 386/1993, de 23 de diciembre, del Tribunal Constitucional (Pleno), expresaba que «la Sala considera que es más acorde con el principio de igualdad que las multas se impongan en proporción a los beneficios que obtiene el condenado y no a tanto alzado. Es de sobra conocida la doctrina constitucional relativa a que el principio de igualdad significa tratar igual a los iguales y distinto a los diferentes», con lo que, es obvio, que se estaba refiriendo al artículo 17 citado, para rechazar el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

Pero es que, además, de asumir tal declaración, esta Sala entiende que de lo establecido en la norma no se deduce que se desconecten, como sostiene la parte, el ilícito y la sanción. Entre otras razones, tanto porque lo derivado del incumplimiento es la potencialidad de causar perjuicio (la norma emplea la expresión «pueda causar perjuicio económico a terceros o a la empresa o entidad auditada»), como porque la gravedad del ilícito es tanto mayor y puede causar mayores perjuicios, cuanto mayor es la importancia y volumen de los negocios de la sociedad auditada, volumen que determina e influye en el volumen y honorarios del auditor. Impuesta en función de la facturación, se evita que pueda, como en su momento sostuvo el Sr. Abogado del Estado, resultar irrisoria para la entidad sancionada y haga rentable un incumplimiento de las normas contables. Y tampoco desde el punto de vista de la certeza de la fecha en que se impone la sanción, es objetable, pues se trata de establecer un límite objetivo y preciso para aquella imposición y sería precisamente, lo contrario, como pretende la parte, lo que podría incidir en quebranto de la seguridad jurídica».

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 18 DE ENERO DE 2011

NOTA: La Sentencia se refiere a los criterios de proporcionalidad en la imposición de las sanciones establecidos en la LAC.

Se refiere a los grados de las sanciones y a las cuantías mínimas y máximas de las mismas, previstas en el artículo 17 de la LAC (que se mantienen en la actualidad en el articulado referido a las sanciones del TRLAC), considerándolas no atentatorias contra el principio de proporcionalidad de las sanciones.

Se refiere también la Sentencia a las distintas sanciones aplicables, por idénticas infracciones, a las sociedades de auditoría y a los auditores individuales, negando que atenten contra el principio de proporcionalidad, puesto que: «El principio de igualdad implica básicamente que supuestos de hecho iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas, y en este caso falta el primero de los requisitos para la aplicación del principio de igualdad, la presencia de dos supuestos de hecho iguales, pues el artículo 17 LAC utiliza distintos parámetros o referencias para calcular la cuantía de las sanciones en supuestos también distintos, según se trate de auditores de cuentas individuales o sociedades de auditoría. Por dicha razón, la Sala considera que no es de aplicación el principio de igualdad ante dos supuestos de hecho distintos.»

4.6.3. LEGALIDAD DE LAS SANCIONES

«El noveno motivo de casación, fundado al amparo del artículo 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que se basa en la alegación de inconstitucionalidad de los artículos 17.2 a) y 17.6 de la Ley 19/1986, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en la redacción debida a la Ley 44/2002, debe ser rechazado, acogiendo los argumentos expuestos en los fundamentos jurídicos decimosexto, decimoséptimo y decimoctavo de la sentencia recurrida, en que se dice:

[...] En el apartado noveno de su demanda los demandantes argumentan que la Sala debería plantear al Tribunal Constitucional diversas cuestiones de inconstitucionalidad en relación con los artículos 17.1.a) y 17.6 LAC, por (1) la indeterminación de las cuantías de las sanciones, (2) la vulneración del principio de proporcionalidad que supone la referencia al año en que se impone la sanción en vez de al año en que se comete la infracción y (3) la vulneración del principio de igualdad al establecer diferencias entre auditores de cuentas individuales y sociedades de auditoría.

La Sala no considera que exista indeterminación en la determinación de las cuantías de las sanciones, pues el artículo 17 LAC fija los límites máximos y mínimos de las sanciones correspondientes a las infracciones, distinguiendo entre infracciones muy graves, graves y leves, y a su vez, dentro de cada uno de estos grados, diferenciando según se trate de un auditor individual o una sociedad de auditoría, y en este último supuesto, diferenciando también las cuantías de las sanciones de la sociedad y del socio auditor.

Además de la fijación de las cuantías mínimas y máximas de las sanciones, dentro de las clasificaciones de las infracciones que se han indicado, el artículo 17 LAC también especifica los diversos criterios que habrán de ponderarse y tenerse en cuenta para determinar la cuantía de la sanción dentro de cada uno de los grados y supuestos contemplados por la norma (infracción muy grave, grave o leve, cometida por auditor individual, sociedad de auditoría o socio auditor), por lo que no puede decirse que exista indeterminación en las cuantías de las sanciones, sino al contrario, la norma con rango de ley ha fijado los límites mínimos o máximos dentro de los cuales ha de actuar la Administración su potestad sancionadora, y ha establecido además los criterios de ponderación que han de tenerse en cuenta para individualizar las sanciones dentro de cada uno de los supuestos previstos por la norma.

Crean los recurrentes aplicable también la doctrina contenida en la STC 136/1999, que anuló una condena penal de la Mesa nacional de la asociación Herri Batasuna porque la norma no guardaba, por su severidad, una razonable relación con el desvalor que entrañan las conductas sancionadas.

Hemos de advertir, en primer término, que no puede trasladarse al presente caso la doctrina de la STC 136/1999, que se basa en la existencia de una desproporción entre la reacción penal y la entidad del delito, pues en el caso enjuiciado por el TC resultaban afectados derechos fundamentales y libertades públicas como la libertad personal (artículo 17 CE), las libertades de expresión e información (artículo 20 CE) y el derecho de participación en los asuntos públicos (artículo 23 CE), sin que ninguno de estos derechos y libertades aparezca afectado por la cuantía de las sanciones previstas por el artículo 17 LAC para las infracciones de las sociedades de auditoría. Además, todos los comentarios de los recurrentes respecto de la inconstitucionalidad del

artículo 17 LAC por razón de la desproporción de la cuantía de las sanciones previstas para las infracciones graves, se refieren al tope máximo de las sanciones, situado por el legislador en el 10% de los honorarios facturados por la actividad de la auditoría en el último ejercicio, mientras que en este caso la sanción impuesta a la sociedad auditora recurrente fue de 168.261,12 euros, equivalente al 0,2% de los honorarios, esto es, 50 veces menos del máximo previsto en el precepto legal, de forma que los argumentos de los recurrentes pecan de cierta abstracción, al cuestionar la falta de adecuación a la Constitución de unas cuantías máximas que no fueron aplicadas en este caso. [...] Expone la parte actora que es contrario a la seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) hacer depender la cuantía de la sanción, no de la fecha de comisión, sino de la fecha en que se impone la sanción, con cita de dos sentencias del TS que llegan a soluciones distintas, la STS de 30 de junio de 2003, recaída en un asunto en el que la sociedad actora en estos autos era también parte recurrente, que confirmó una sanción que tomó como referencia los honorarios del ejercicio anterior a la Resolución sancionadora, tal y como prevé el artículo 17 LAC que se consideró conforme a la Constitución, y la STS de 13 de marzo de 2003.

(), que mostró preferencia por tomar como base de la sanción la cifra de recursos propios del año de comisión de la infracción.

Sin embargo, no existe la disparidad de criterios que los recurrente aprecian en las STS citadas, pues una fue dictada en un procedimiento sancionador por infracciones de la LAC y la segunda recayó en un procedimiento seguido por infracciones de la ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (LMV), que tiene una regulación distinta de la LAC en este apartado de la base económica que ha de emplearse como referencia para cuantificar las sanciones.

El cuestionado artículo 17.6 LAC permite la imposición de sanciones de multa por importe de hasta el 10% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción. Como vemos está perfectamente determinado por la LAC el ejercicio que ha de tenerse en cuenta para la cuantificación de la sanción: el último cerrado con anterioridad a la Resolución de imposición de la sanción, mientras que la LMV contiene una regulación distinta, pues su artículo 102 indica que la cuantía de la multa se calculará, entre otras posibilidades, en un determinado porcentaje de la cifra de recursos propios, sin que la LMV aclare –a diferencia de la LAC– cual ha de ser la cifra de recursos propios a utilizar como referencia, si la del año en que se cometió la infracción o la del ejercicio cerrado con anterioridad a la Resolución sancionadora.

Por lo tanto, no son comparables las regulaciones de la LAC, con una predeterminación del ejercicio a tomar como base para cuantificación de la sanción, y de la LMV, que guarda silencio sobre este particular, ni puede pretenderse una igual respuesta judicial a problemas jurídicos distintos, ya que en el primer caso lo que afirma el TS es que no se suscitan dudas de la adecuación de la opción del legislador en el artículo 17 LAC al artículo 9.3 CE, desde el punto de vista de la certeza, pues se trata de establecer un límite objetivo y preciso para la imposición de la sanción, mientras que en el segundo caso, el TS se enfrenta a un problema de interpretación de una norma, que guarda silencio sobre el ejercicio que ha de tomarse como referencia para la imposición

de la sanción, considerando conforme a derecho la opción de la Administración sancionadora a favor de los datos del ejercicio en el que se cometió la infracción, opción esta que era posible debido precisamente a la existencia de la laguna legal.

[...] La tercera cuestión de inconstitucionalidad que los recurrentes proponen que esta Sala plantee al TC, se refiere a la diferencia de trato que el artículo 17 LAC establece entre auditores individuales y sociedades de auditoría, pues los recurrentes sostienen que no tiene lógica (salvo la recaudatoria), ni justificación constitucional, que la sanción se haga depender de la personalidad jurídica adoptada para el ejercicio de la actividad de auditoría (persona física o persona jurídica). El principio de igualdad implica básicamente que supuestos de hecho iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas, y en este caso falta el primero de los requisitos para la aplicación del principio de igualdad, la presencia de dos supuestos de hecho iguales, pues el artículo 17 LAC utiliza distintos parámetros o referencias para calcular la cuantía de las sanciones en supuestos también distintos, según se trate de auditores de cuentas individuales o sociedades de auditoría. Por dicha razón, la Sala considera que no es de aplicación el principio de igualdad ante dos supuestos de hecho distintos, ni comparte por tanto las dudas de los recurrentes sobre el ajuste constitucional del artículo 17 LAC, teniendo en cuenta además que el Tribunal Supremo, en la sentencia de 30 de junio de 2003 antes citada, rechazó igualmente el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad propuesta por sociedad auditora hoy recurrente por infracción del principio de igualdad por el mismo precepto de la LAC..

Por ello, debemos rechazar que sea procedente el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, respecto de los artículos 16.3 b), 17.2 a) y 17.6 de la Ley de Auditoría de Cuentas, en cuanto que compartimos los juicios positivos de constitucionalidad que sobre estas disposiciones legales formula la Sala de instancia, en congruencia con los pronunciamientos de esta Sala jurisdiccional del Tribunal Supremo».

4.6.4. Actuaciones previas: Control técnico

- Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2001.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2006.

Afecta al art. 28.1 del TRLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarle.

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 26 DE MARZO DE 2001

NOTA: La Sentencia establece que el «control técnico» es asimilable a las «*informaciones previas o reservadas, de carácter preliminar, a que se refería el artículo 134 LPA y actualmente el artículo 69.2 LRJPAC*» y consiste en una actuación inspectora, carente de naturaleza sancionadora.

«**SEGUNDO.** *Contra esta sentencia se interpuso por la demandante el presente recurso de casación, que se articula en dos motivos de recurso, formulados al amparo del artículo 95-1-4 de la Ley Jurisdiccional de 1956 (RCL 1956\1890 y NDL 18435), denunciándose en ambos la infracción por la sentencia impugnada del artículo 24-1 de la Constitución, al no haber apreciado la indefensión ocasionada por la falta de motivación del Acuerdo inicialmente recurrido y por la omisión del trámite de audiencia en la tramitación del recurso ordinario.*

Es doctrina jurisprudencial consolidada de la Sala (plasmada, por ejemplo, en sentencias de 21 de abril [RJ 1997\3316] y 17 de diciembre de 1997 [RJ 1998\308], entre otras muchas) que el artículo 24 de la Constitución tiene como referente al proceso y no es aplicable a la actuación administrativa, salvo en el procedimiento sancionador, por aplicación en el mismo de los principios del proceso penal, o cuando la actuación administrativa cierra el paso a una posible intervención revisora de la jurisdicción. Como quiera que en este caso es obvio que la empresa demandante no vio cercenado el acceso a la Jurisdicción, la única posibilidad de que pudiera apreciarse una infracción del artículo 24-1 CE en relación con el acuerdo impugnado exigiría la caracterización del mismo como un acto de naturaleza sancionadora o al menos enmarcado en un procedimiento de tal carácter.

Pero el acuerdo de iniciación del expediente de «control técnico» contra el que se interpuso primero recurso administrativo ordinario y luego recurso contencioso-administrativo, se basaba en lo dispuesto en el artículo 64 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, a cuyo tenor «el control técnico tendrá por finalidad la comprobación de que el auditor de cuentas o sociedad de auditorías ha realizado sus trabajos de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1988, de 12 de julio (RCL 1988\1538), en el presente Reglamento y en las normas técnicas de auditoría de cuentas.

4.6.4. ACTUACIONES PREVIAS: CONTROL TÉCNICO

Este procedimiento –de naturaleza claramente asimilable a las llamadas «informaciones previas» o reservadas, de carácter preliminar, a que se refería el artículo 134 LPA y actualmente el artículo 69.2 LRJPAC– puede ser iniciado tanto de oficio como a instancia de parte interesada (artículo 66) y puede concluir con su archivo sin más trámites, con la devolución del expediente a efectos de que se realicen nuevas actuaciones o con la «iniciación del procedimiento sancionador cuando del control técnico se dedujera el incumplimiento por parte del auditor o sociedad de auditoría de lo establecido en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en el presente Reglamento o en las Normas Técnicas de Auditoría (artículo 72)». Por consiguiente, el «control técnico» carece por sí de naturaleza sancionadora, configurándose como un mecanismo de inspección y comprobación limitado a verificar si concurren o no circunstancias que efectivamente determinen la incoación de un procedimiento de tal carácter, en la medida que de lo instruido se desprenda la posible comisión de un ilícito sancionable, siendo en ese procedimiento sancionador que eventualmente se pueda abrir donde, en su caso, podrán producirse infracciones del precepto constitucional invocado en este recurso.»

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 20 DE ABRIL DE 2006

NOTA: La Sentencia reitera la naturaleza de «actividad inspectora» del «control técnico». Véase apartado 4.6.1. «SEPARACIÓN DE FASES» dónde se reproduce el resto del fundamento.

«TERCERO:

Sobre el segundo motivo del recurso de casación de XXX, relativo a la vulneración de diversas garantías esenciales del procedimiento sancionador.

Plantean los actores en este motivos diversas cuestiones, la mayor parte de las cuales fueron también resueltas en la referida Sentencia de 23 de julio de 2002. Tales cuestiones son (1) la integración del control técnico en el procedimiento sancionador con vulneración de las garantías propias del procedimiento, (...).

(1) En cuanto a la primera alegación, la Sentencia impugnada había afirmado lo siguiente:

«Séptimo

– En segundo lugar, considera la actora, que las resoluciones impugnadas infringen los derechos fundamentales a un procedimiento con todas las garantías, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, amparados por los arts. 24.2 y 25.1 de la CE y 127 y 134 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en relación con la observancia del procedimiento sancionador lealmente previsto. Considera en esencia, que el ICAC ha considerado el procedimiento de Control Técnico como fase instructora del procedimiento sancionador, cuando se trata de procedimientos diferentes, elaborándose los cargos de incoación del procedimiento sancionador, sobre la base del informe de Control Técnico, por lo que no practicó en el procedimiento sancionador actuación al-

guna de investigación, utilizando en definitiva, el Control Técnico como parte del procedimiento sancionador, al margen de las garantías legales y constitucionales previstas para el mismo. La normativa reguladora del Control Técnico se articula en torno al art. 22 de la Ley 19/88 de la Auditoría de Cuentas y 64 y siguientes de su Reglamento, estableciendo este último que el mismo «tendrá por finalidad la comprobación de que el auditor de cuentas o sociedad de auditorías ha realizado sus trabajos de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, en el presente Reglamento y en las norma técnicas de auditoría de cuentas».

El informe de Control Técnico dará lugar a la resolución de la Presidencia del ICAC acordando el archivo del expediente, su devolución para la practica de nuevas actuaciones o la iniciación del procedimiento sancionador cuando del Control Técnico pueda deducirse el incumplimiento de la normativa reguladora de la Auditoría de Cuentas (art. 72 en relación con el art. 53 y concordantes del RD 1636/90 de 20 de diciembre).

En relación con el Control Técnico la Sentencia del TC de 23 de diciembre de 1993, antes aludida, ha establecido con claridad la necesidad de controlar que las auditorias se realicen siguiendo determinados criterios que garanticen su fiabilidad estando, objetiva y razonablemente justificado, que se atribuya tal control al ICAC y que tal control no podría llevarse a cabo si no se puede acceder a la documentación de base, pues solo el contraste de tal documentación con la auditoría realizada permite verificar la corrección técnica de esta y así la posibilidad de acceder a la documentación tiene una justificación objetiva razonable y proporcionada.

Por otra parte el art. 53 del RD 1636/1990, prevé la posibilidad de realizar actuaciones previas de información reservada, con anterioridad a la incoación del procedimiento sancionador, y el art. 12 del RD 1398/93, de 4 de agosto, establece, con carácter general, la posibilidad de realización de tales actuaciones previas con objeto de determinar si concurren circunstancias que justifiquen la iniciación de procedimiento sancionador. Se trata, en definitiva, de actuaciones realizadas con anterioridad a la iniciación del procedimiento, lo que determina que no pueda hablarse en la practica de las mismas de interesados ni del ejercicio de los derechos que les correspondería en el procedimiento sancionador y dentro de tales actuaciones previas, han de encuadrarse las actuaciones de control previo, con independencia de los trámites que para la misma se prevén en la Ley 19/88, de 12 de julio, y en su Reglamento. En la incoación del procedimiento sancionador, ya el interesado podrá conocer los hechos en los que se sustente y las pruebas en base a las cuales se acuerde la incoación y de cualquier elemento integrante del expediente, siendo precisamente en el procedimiento sancionador en el que tiene su sede la revisión de las conclusiones que hayan podido obtenerse con el Control Técnico, en el caso de que se hubieren tomado en consideración, como en el caso presente, para acordar la incoación del procedimiento sancionador, debiendo por ello rechazarse las alegaciones de la actora que se han examinado». (fundamento de derecho séptimo)

Se trata, en efecto, de una queja carente de todo fundamento. Como señala la Sentencia impugnada, la fase de control técnico es una actividad inspectora que constituye un presupuesto del procedimiento sancionador, en el sentido de que sólo si a resultas de dicha actuación existen indicios de infracción, el órgano competente acor-

4.6.4. ACTUACIONES PREVIAS: CONTROL TÉCNICO

dará la incoación del correspondiente procedimiento sancionador. Por consiguiente, sea cual sea el peso que luego se le otorgue en el procedimiento sancionador a la previa actividad de inspección, en modo alguno podrá aducirse infracción alguna de las garantías del procedimiento sancionador en relación con dicha fase, que es previa al procedimiento sancionador propiamente tal. Será a lo largo de éste cuando el afectado podrá solicitar la práctica de diligencias probatorias que considere precisas y podrá formular cuantas alegaciones entienda procedentes al objeto de tratar de desvirtuar las conclusiones a las que la actividad inspectora hubiera podido llegar, si es que los cargos imputados se basan en ellas. Pero ni por ello se integra la fase inspectora en el procedimiento sancionador stricto sensu ni la misma supone, por consiguiente, merma alguna de las garantías de las que el expedientado disfruta a lo largo del mismo. (...)».

4.6.5. Acceso y petición por el supervisor de los papeles de trabajo

- Sentencia del Tribunal Constitucional 386/1993, de 23 de diciembre.
 - Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2004.
- Afecta al art. 28.2 del TRLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarle.

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 386/1993, DE 23 DE DICIEMBRE DE 1993

NOTA: En esta sentencia se pone de manifiesto la importancia de verificar la documentación correspondiente a los trabajos de auditoría para poder concluir con su corrección. Véase apartado 4.1 «CONSTITUCIONALIDAD DE LA LAC»

«5. Sentado lo anterior, cabe ya entrar en la determinación concreta de los preceptos que los recurrentes estiman inconstitucionales, lo que se hará siguiendo, en lugar del orden numérico de los preceptos, el orden lógico de las materias ya apuntadas de que tratan los mismos.

A) (...).

B) La letra a) del ap. 2 del art. 14 **instituye al ICAC como uno de los sujetos que pueden acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas.** En correlación con este precepto, la letra g) del ap. 2 del art. 16 configura la no remisión de dicha documentación como una falta grave, y el ap. 2 del art. 15 atribuye al ICAC la potestad sancionadora sujeta a lo previsto en el art. 21.

El control técnico viene exigido, como se dijo en el apartado anterior, por la necesidad de asegurar que las auditorías de cuentas se realicen, precisamente, con el método y en la forma adecuada para garantizar su fiabilidad, y de suerte que puedan surtir los efectos que les son propios. Es obvio que tal control no podría llevarse a cabo si no se puede acceder a la documentación de base, pues sólo el contraste de tal documentación con la auditoría realizada permite verificar la corrección técnica de ésta. La posibilidad de acceder a la documentación tiene, pues, una justificación objetiva, razonable y proporcionada, en especial si se considera que, según lo previsto en el art. 14.2, en relación con el art. 13, el ICAC viene obligado a mantener el secreto.

El que la negativa a remitir la documentación sea constitutiva de una infracción administrativa es un mecanismo tendente a asegurar la efectividad y viabilidad del control. Su previsión en una norma con rango de ley, y la precisión de la conducta descrita, la dota de las exigencias de congruencia, rango, tipificación precisa y propor-

*cionalidad exigibles. Nada hay, por consiguiente, en estos preceptos que se oponga a la Constitución, pues es claro que **el legislador es libre de otorgar la potestad sancionadora a un ente público cuando, como es aquí el caso, concurre una relación de sujeción especial, derivada, una vez más, de los efectos que se otorgan a las auditorías y de la obligación legal de realizarlas.** En fin, el art. 21 establece reglas procedimentales que incorporan garantías del eventual infractor, por lo que nada hay en él susceptible de ser reputado inconstitucional.*

(...).»

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 21 DE JULIO DE 2004

NOTA: La Sentencia establece una remisión a la Sentencia del Tribunal Constitucional 386/1993, para fijar el fundamento de la potestad sancionadora del Estado y examinar la solicitud por parte del ICAC de los papeles de trabajo en el ejercicio de sus funciones de control y disciplina respecto de la actividad de auditoría y de los auditores de cuentas, determinando que la atribución de ese control a un organismo público está, igualmente, objetiva y razonablemente justificada, así como, la justificación de la exigencia de aportación de los papeles de trabajo a los auditores en el ejercicio de las funciones de control, según la Sentencia del Constitucional. Añade, también de acuerdo con el criterio del Tribunal Constitucional, que concurre una situación de «sujeción especial» respecto de los auditores de cuentas.

«SEGUNDO. *La actora en su demanda alega en esencia: **A) (...) C)** vulneración del principio constitucional del derecho a no declarar contra uno mismo al habersele pedido una documentación, que si no se presentaba comportaba la imposición de sanción, sirviendo posteriormente tal documentación, para justificar las infracciones que se estimaron cometidas.*

(...)

CUARTO. *(...)*

Respecto a la segunda de las infracciones, la Resolución impugnada señala:

«Los papeles de trabajo de los auditores, en cuanto principal elemento de prueba en los procedimientos sancionadores en materia de auditoría de cuentas, deben recoger la evidencia obtenida, tal como señala el apartado 2.5.3 1 de las citadas Normas, «como justificación y soporte de trabajo efectuado», e indicar, con arreglo al apartado 2.6.10, «las verificaciones efectuadas, el resultado obtenido y las conclusiones a las que hubiera llegado»; de tal suerte que, por una parte, como ya se ha indicado, comprendan, de conformidad con lo estipulado en el transcrito anteriormente apartado 2.6.1, la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el auditor y constituyan un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución de su trabajo, junto con las decisiones que han servido de soporte para emitir una opinión fundada y, por otra parte, de acuerdo con el también citado apartado 2.6.7, sean lo suficientemente claros para permitir a un auditor sin previo conocimiento de la

auditoría en cuestión seguir las incidencias del trabajo y comprobar que la auditoría se ha realizado conforme a lo establecido en su normativa reguladora.

Teniendo en cuenta lo anterior y las razones que seguidamente se exponen, en la medida en que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas solicitó a los auditores en los términos transcritos en el Primero de los Fundamentos de Derecho y que los auditores entregaron los papeles de trabajo solicitados, como los únicos existentes en relación a los solicitados, debe participarse de la conclusión alcanzada en la Propuesta en cuanto que la aportación de nuevos papeles de trabajo supone una contradicción con las propias declaraciones de los interesados, de tal suerte que no puede tenerse constancia de la verdadera existencia de la documentación antedicha en el momento de la realización del trabajo de auditoría, al no existir ningún motivo fundado para no haber sido aportada cuando le fue requerida por este Instituto.

En efecto, los nuevos papeles de trabajo aportados durante la tramitación del presente expediente no pueden tener el mismo valor probatorio que los papeles, de trabajo aportados inicialmente en virtud de la solicitud realizada por este Instituto, por la falta de certeza que se tiene respecto a su existencia en aquél momento, especialmente cuando, como ocurre en el caso que nos ocupa, según se acredita, en los papeles de trabajo aportados inicialmente no existen referencias a los papeles de trabajo aportados en fase de alegaciones, toda vez que, según dispone el apartado 2.6.11 de las Normas Técnicas, es indispensable que los papeles de trabajo se preparen con un adecuado sistema de referencias, que permita al usuario encontrar el origen de la información utilizada», ni tampoco existen verificaciones y conclusiones cruzadas que sirvan de base a la opinión formada, en los términos previstos en las supra citadas Normas Técnicas de Auditoría.

En consecuencia, es preciso ratificarse en los mismos términos que fueron expuestos en la Propuesta por cuanto, una vez probada la ausencia de eficacia desvirtuadora de los hechos contenidos en el Acuerdo de los papeles de trabajo ahora aportados, se está en condiciones de considerar acreditada la ausencia en los papeles de trabajo de realización de las pruebas de auditoría, expuestas en el presente cargo, definidas en el programa de trabajo.»

Las alegaciones de la recurrente entran más bien en el ámbito del voluntarismo, pues ningún sentido tiene señalar que la culpa de que no se haya aportado una documentación es que el ICAC no ha sido capaz de identificar correctamente su petición. La argumentación transcrita dada por el ICAC es absolutamente ajustada a derecho, y por ello debe ser íntegramente confirmada, con la consecuencia lógica de tenerse por cometida la segunda de las infracciones contempladas, al constatarse la ausencia en los papeles de trabajo aportados por los auditores, de la realización de pruebas relativas al análisis de la necesidad de dotar provisión por otras operaciones de tráfico.

Por último, debe rechazarse por completo el que se haya pedido documentación con un fin, bajo coacción de sanción y se haya usado en otro habiendo concluido con sanción. En modo alguno puede hablarse de esa coacción pretendida por la recurrente, pues efectivamente el Art. 70.2 de I Real Decreto de Auditoría obliga a los auditores a dar al ICAC la información que sea necesaria para el control técnico, consecuencia lógica de las facultades que corresponden al ICAC. Si de esa documentación y del resto

de material probatorio se desprende la comisión de una infracción, es obvio que el ICAC debe necesariamente proceder previa la tramitación y con respecto al procedimiento y las garantías oportunas, a imponer la sanción que resulte procedente.

Esta Sala ya ha examinado en anteriores pronunciamientos cual es la posición institucional del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y más en concreto el fundamento para el ejercicio por su parte de la potestad sancionadora del Estado. En este sentido, la STC 386/1993, en su FJ 5, señala que el Art. 22 de la Ley 19/1988 «atribuye al ICAC el control y disciplina de la actividad de auditoría y de los auditores de cuentas, somete el Registro Oficial de Auditores de Cuentas al control de dicho ente, asigna a éste el control técnico de las auditorías, prevé los supuestos de realización de tal control, y, en fin establece el régimen de recursos; la disp. adic.2a crea el ICAC y regula sus órganos rectores. Las auditorías de cuentas tienen notable relevancia frente a terceros, y las leyes obligan a determinadas entidades a realizarlas en ciertos supuestos, y en no pocos casos con carácter periódico. Todo ello justifica objetiva y razonablemente que se prevea un control técnico de las auditorías, y de ellas se siguen efectos frente a terceros distintos de los administradores de las entidades auditadas, preciso es controlar que tales auditorías se realicen siguiendo unos determinados criterios que garanticen su fiabilidad, pues de otra forma los objetivos perseguidos por la norma –proporcionar una información rigurosa, objetiva y completa sobre la situación de la entidad auditada– no podrían alcanzarse. La atribución de ese control a un organismo público está, igualmente, objetiva y razonablemente justificada. Siendo los poderes públicos los que establecen la obligación de someterse a auditorías y regulan los efectos de éstas en persecución de un interés público, cual es el de garantizar el cumplido conocimiento de los interesados –accionistas, acreedores, posibles compradores, etc.– de la situación económica de las entidades, nada obsta a que el control tendente a garantizar la fiabilidad de las auditorías se encomiende, también, a un organismo público que, por serlo, está sometido (art. 103.1 CE) al servicio objetivo de los intereses generales. La atribución de estas funciones, de clara relevancia general, a un Colegio Profesional no viene en modo alguno exigida por la Constitución». Por otra parte en la misma Sentencia y FJ se concluye que «la letra a) ap. 2º art. 14 instituye al ICAC como uno de los sujetos que pueden acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas. En correlación con este precepto el ap. 2ª art. 15 atribuye al ICAC la potestad sancionadora sujeta a lo previsto en el art. 21. El control técnico viene exigido, como se dijo en el apartado anterior, por la necesidad de asegurar que las auditorías de cuentas se realicen, precisamente, con el método y en la forma adecuada para garantizar su fiabilidad, y de suerte que puedan surtir los efectos que les son propios. Nada hay, por consiguiente, en estos preceptos que se opongan a la Constitución, pues es claro que el legislador es libre de otorgar la potestad sancionadora a un ente público cuando, como es aquí el caso, concurre una relación de sujeción especial, derivada, una vez más, de los efectos que se otorgan a las auditorías y de la obligación legal de realizarlas. En fin, el art. 21 establece reglas procedimentales que incorporan garantías del eventual infractor, por lo que nada hay en él susceptible de ser reputado inconstitucional.

Con base en lo hasta aquí argumentado, debe desestimarse el recurso interpuesto.»

4.6.6. Graduación de las sanciones

- Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de junio de 2009.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de septiembre de 2009.
- Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 1, de 27 de septiembre de 2012.

Afectan al art. 37.1 del TRLAC y al art. 86 del RLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarlas.

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 27 DE OCTUBRE DE 2004

NOTA: La Sentencia establece que el «grado mínimo» de una sanción pecuniaria no es equivalente necesariamente a importe mínimo posible de la multa.
Veáse resto sentencia en apartado 4.5.2. «INCUMPLIMIENTO DE NORMAS. LEGALIDAD Y TIPI-CIDAD»

«DECIMOQUINTO. *El último motivo del recurso de casación interpuesto por la entidad auditora AAA, con el ordinal decimonoveno, se formula al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, y en él se denuncia la infracción del principio de proporcionalidad en relación con el artículo 17.1.A de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas.*

Afirma la actora que pese a reconocer la Sentencia la aplicabilidad al caso del principio de proporcionalidad, no lo ha aplicado de manera correcta por dos razones. En primer lugar, porque la Sentencia afirma que se ha impuesto la multa en su grado mínimo y sin embargo se le ha impuesto una multa equivalente al 2% de los honorarios facturados en el último ejercicio anterior (que ha ascendido a más de 71.000.000 de pesetas), cuando el citado precepto de la Ley de Auditoría de Cuentas señala como límite inferior de la sanción de multa para infracciones graves el de 500.000 pesetas.

La Sala rechaza la alegación formulada en la demanda en relación con esta cuestión en los siguientes términos:

«Resta por examinar la alegación del actor consistente en afirmar que en la imposición de la sanción se ha vulnerado el principio de proporcionalidad.

En este sentido debe recordarse la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 5 de mayo de 1993, entre otras, en la cual se establece: "Como ha sostenido esta Sala en SS. 26 de septiembre y 30 de octubre de 1990, la discrecionalidad que se otorga a la administración en la imposición de sanciones, dentro de los límites legalmente previstos, debe ser desarrollada, ponderando en todo caso las circunstancias concurrentes, al objeto de alcanzar la necesaria y debida proporcionalidad exigida, dado

que toda sanción debe determinarse en congruencia con la entidad de la infracción cometida y según criterio de proporcionalidad en relación con las circunstancias objetivas del hecho, proporcionalidad que constituye un principio normativo que se impone como un precepto más a la administración correspondiendo el ámbito de lo jurisdiccional, en su facultad revisora, no tan solo la calificación de la conducta subsumible en el tipo legal, sino también el adecuar la sanción al hecho cometido ya que en ambos casos, el tema es de aplicación de criterios valorativos jurídicos plasmados en la norma escrita o inferibles de principios integradores del ordenamiento jurídico, como son en este campo sancionador los de congruencia y proporcionalidad ente la infracción y la sanción”».

En el caso de litis este Tribunal entiende que la Administración ha aplicado correctamente el principio de proporcionalidad entre la sanción y la infracción imputada; y ello porque del conjunto de circunstancias concurrentes en el evento enjuiciado se desprende que estamos en presencia de una infracción calificada como grave pudiéndose sancionar de acuerdo con el artículo 17 de la Ley 19/88, de conformidad con la reforma introducida por la Disposición Adicional Tercera de la Ley 13/92, de 1 de junio, con multa de hasta un 10% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción o con la baja del Registro Oficial de Auditores de Cuentas. La Administración ha optado por la sanción de multa teniendo en cuenta y aplicando correctamente los criterios de graduación previstos en el apartado tercero del artículo 17 mencionado, criterios que no pueden ser sustituidos por el de este Tribunal, pues se excedería de las funciones revisoras que se asignan a esta Jurisdicción.

Se ha impuesto a la actora la sanción de multa en su grado mínimo pues se ha tenido en cuenta para su imposición el porcentaje de un 2% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de dicha sanción, correspondiendo por ello una sanción por importe de 71.128.000 pesetas según declaración de actividades de la entidad correspondientes al ejercicio de 1993. Porcentaje de 2% que supone imponer la sanción en su grado mínimo pues podría haberse impuesto hasta un 10%.

Habiéndose rechazado todas las alegaciones formuladas por al recurrente debemos confirmar la sanción impuesta y desestimar el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto» (fundamento de derecho noveno).

No tiene razón la entidad auditora. Por un lado, porque resulta evidente que la multa en su grado mínimo no quiere decir, como se pretende en el recurso, la multa en la cuantía mínima posible. La aplicación de la terminología sancionadora de los grados en las penas quiere decir que dividida la sanción en tres grados la sanción que corresponde, en este caso, la multa, se impone en el grado inferior, como efectivamente ha sucedido. Por otro lado, porque aunque así no fuera, la multa posible de acuerdo con los términos del artículo 17.1.a) de la Ley de Auditoría de Cuentas, en la redacción dada al mismo por la Ley 13/1992, de 1 de junio, es de multa de hasta el diez por ciento de los honorarios facturados en el ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción. Por consiguiente, la imposición de una multa por importe del 2% de la indicada facturación evidencia una gradación de la sanción que responde al principio de proporcionalidad, aunque la actora la pueda considerar excesiva.

4.6.6. GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES

Tampoco puede admitirse el segundo argumento, consistente en que mientras que el instructor había propuesto una multa equivalente al 2,5% de la facturación con apoyo en varios criterios legales de los explicitados en el artículo 17.3 de la Ley de Auditoría de Cuentas (gravedad del perjuicio que se pudiera haber causado, importancia de la entidad auditada y existencia de sanción anterior no firme en vía judicial, en la redacción aplicada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), la resolución sancionadora se apoya tan sólo en uno de los indicados criterios (la gravedad de la infracción) y sin embargo reduce la multa sólo al 2%. Sin embargo, es claro que no existe ninguna relación aritmética entre la utilización de uno o más criterios legales y la gradación de la sanción, ya que ésta también depende de la importancia que se le otorgue en el caso concreto a cada uno de los criterios empleados. De esta manera, si por la sola consideración de la gravedad de la infracción la sanción impuesta fue del 2% de los honorarios facturados, en caso de que la resolución sancionadora hubiera considerado también de aplicación alguno de los restantes criterios enumerados por el artículo 17.3 de la Ley de Auditoría de Cuentas, verosíblemente la sanción hubiera sido superior.

Finalmente, cabe añadir que la gradación de la sanción impuesta por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y su apoyatura en el criterio de la gravedad de la infracción, cuestiones ambas asumidas por la Sala –que desde luego tenía capacidad de rectificarlas en su revisión de la aplicación del principio de proporcionalidad–, supone una aplicación razonable de este principio que en modo alguno puede calificarse de manifiestamente errónea o arbitraria. La Sala, por lo demás, frente a lo que afirma la actora, justifica y motiva suficientemente en el fundamento de derecho reproducido la proporcionalidad de la sanción impuesta por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Todo lo anterior conduce a la desestimación del motivo.»

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 19 DE JUNIO DE 2009

NOTA: La Sentencia establece que el dolo o intencionalidad solo puede constituir un agravante, mientras que su ausencia no constituye un atenuante.

«NOVENO

La cuarta de las cuestiones que plantea la demanda se refiere a la infracción por la Resolución impugnada del principio de proporcionalidad.

El artículo 17.6 LAC establece las sanciones aplicables a las infracciones graves, distinguiendo entre las sanciones correspondientes a la sociedad de auditoría y las correspondientes al socio auditor:

6. Por la comisión de infracciones graves se impondrá a la sociedad de auditoría infractora una sanción de multa por un importe de hasta el 10 por 100 de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con

anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior, en ningún caso, a la menor de las siguientes cantidades: 150.000 euros, o tres veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en relación con el que se imponga la sanción.

Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un concreto trabajo de auditoría, se impondrá al auditor una sanción de multa de un importe de hasta el 10 por 100 de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción pueda ser inferior a 6.001 euros.

7. Al socio corresponsable de la infracción grave cometida por una sociedad de auditoría se le impondrá una de las siguientes sanciones:

a) Multa por importe mínimo de 3.001 euros y máximo de 12.000 euros.

b) Baja temporal por plazo de hasta dos años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Como resulta del artículo 131.3 LRJPAC, en el ejercicio de la potestad sancionadora la Administración ha de tener en cuenta el principio de proporcionalidad o debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada.

La Resolución impugnada explica las circunstancias tenidas en cuenta en la individualización de las multas, dentro de las cuantías establecidas por la ley para las infracciones graves. Así, la Resolución del ICAC y la Resolución impugnada aprecian la concurrencia de dos de los criterios que por disposición del artículo 17.10 LAC han de ponderarse en la determinación de las sanciones: la importancia de la entidad auditada, medida en función del total de las partidas del activo, de su cifra anual de negocios o del número de trabajadores (artículo 17.10, letra d), y la conducta anterior de los auditores (artículo 17.10, letra f).

Para la parte recurrente concurren obviamente tales circunstancias, y además de ellas, también las demás descritas en los apartados a), b), c) y e) del artículo 17.10 LAC, de la naturaleza e importancia de la infracción, gravedad del perjuicio o daño causado o que se pudiera causar, la existencia de intencionalidad y las consecuencias desfavorables para la economía nacional. Sin embargo, la Sala considera que la apreciación de las circunstancias concurrentes en la infracción ha sido efectuada por la Administración de una manera razonable y ponderada, sin que pueda sostenerse, en el presente caso, que la infracción sea de una naturaleza o importancia insignificante o pequeña, pues no lo es realizar el trabajo de auditoría de las cuentas de una empresa sin aplicación de los criterios de evidencia adecuada y suficiente, ni tampoco puede obviarse el daño o perjuicio que ocasiona a la credibilidad de la información que proporcionan los auditores la existencia de conductas infractoras como la observada en estos autos, y la existencia de intencionalidad o de una conducta dolosa es, claramente, un criterio de agravación de las sanciones, cuya ausencia no se convierte, como consideran los recurrentes, en un criterio de atenuación, pues ya se ha indicado que el elemento de culpa de la infracción, que puede revestir las formas de conducta dolosa o negligente, concurre en el presente caso en su forma de conducta negligente, sin que tal conducta esté beneficiada por atenuación alguna en los casos de infracciones graves.

4.6.6. GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES

En todo caso, la Administración, que como se ha dicho ha apreciado dos criterios atenuantes en la infracción, ha aplicado correctamente el principio de proporcionalidad, pues ha impuesto a la sociedad recurrente la sanción de multa en su mínima extensión, en la cuantía de 58.836,84 euros, que es equivalente al 0,1% de los honorarios facturados por la sociedad, esto es, en una cuantía 100 veces inferior al límite del 10% de los honorarios facturados establecido por el artículo 17.10 LAC para las infracciones graves.

Por los anteriores razonamientos, la Sala considera que debe desestimar el presente recurso contencioso administrativo, con confirmación de la Resolución impugnada.».

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 23 DE SEPTIEMBRE DE 2009

NOTA: La Sentencia establece que, salvo supuestos extraordinarios, una sanción de multa, en su cuantía máxima, es menos aflictiva que una baja temporal. Igual criterio ha aplicado la Audiencia Nacional en sentencias de 27 de mayo de 2008 y de 3 de marzo de 2009.

«OCTAVO

También se refiere la parte recurrente a la inobservancia del principio de proporcionalidad, al haber sido sancionado por una infracción grave con una multa de 12.000 euros.

En el presente caso, la Administración sancionadora ha ponderado la concurrencia de dos circunstancias, una atenuante, por no existir sanción impuesta anteriormente al recurrente (artículo 17.10, letra f LAC), y otra agravante, al ser la sociedad auditada una entidad sometida a supervisión (artículo 17.10, letra h LAC), de suerte que, como explica la Resolución que resolvió la alzada, se acordó la imposición de la sanción en su grado medio, dentro del abanico de sanciones legalmente establecido para las infracciones graves cometidas por los auditores de cuentas individuales.

El artículo 17.2 LAC establece lo siguiente:

2. Por la comisión de infracciones graves se impondrá al infractor, cuando se trate de un auditor de cuentas individual, una de las siguientes sanciones:

a) Multa por importe de dos a cinco veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, sin que pudiera, en ningún caso, ser inferior a 6.001 euros, ni superior a 12.000 euros.

Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un concreto trabajo de auditoría, se impondrá al auditor una sanción de multa de un importe mínimo de 6.001 euros y máximo de 12.000 euros.

b) Baja temporal por plazo de hasta dos años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

La parta actora sostiene en su demanda que se le ha impuesto «la sanción» (sic) en su grado máximo.

4.6.6. GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES

Como puede apreciarse de la lectura del artículo 17.2 LAC que acabamos de transcribir, dicho precepto establece que las sanciones que pueden imponerse por la comisión de las infracciones graves son la de multa de 6.000 euros a 12.000 euros o la de baja temporal en el Registro de Auditores de Cuentas (ROAC) hasta dos años, de suerte que es inexacta la afirmación de que la multa impuesta de 12.000 euros constituya el grado máximo de la «sanción» prevista por la ley para una infracción grave, pues las sanciones previstas legalmente conforman un abanico sancionador, que abarca o comprende desde la multa en la cuantía mínima de 6.001 euros a la baja temporal en el ROAC por dos años, constituyendo esta última la máxima de las sanciones previstas para una infracción grave.

La Sala sobre este punto se atiene a lo decidido en nuestra sentencia de 27 de febrero de 2009 (recurso 20/2008), que cuenta con un voto particular de dos Magistradas, y que resuelve un supuesto similar.

Quiere decirse, que para determinar cual es la sanción máxima para una determinada infracción, es preciso considerar el conjunto de las sanciones previstas por el legislador para esa infracción. Así ocurre en el artículo 17.2 LAC que hemos de aplicar en el presente caso, y se aprecia todavía con mayor claridad en el apartado 5 del mismo artículo 17 LAC, que para el socio responsable una infracción muy grave establece la imposición de una de las tres siguientes sanciones:

- a) Multa de 12.000 a 24.000 euros.*
- b) Baja temporal en el ROAC de 2 a 5 años.*
- c) Baja definitiva en el ROAC*

Salvo supuestos un tanto artificiales y rebuscados (por ejemplo, el auditor al borde de la jubilación o incapacitación), no es ningún despropósito afirmar que la sanción de multa, incluso en su cuantía máxima de 24.000 euros, es menos aflictiva que la baja temporal mínima de 2 años, y tampoco es equivocado sostener que la baja temporal máxima en el ROAC de 5 años es menos gravosa que la baja definitiva.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 30 de marzo de 2005 (recurso 5179/2002), aceptó el razonamiento de la sentencia de instancia que mantenía, a propósito de una sanción impuesta a una sociedad de auditoría, que frente a la sanción de baja temporal, la sanción de multa era más favorable.

NOVENO

Teniendo en cuenta el anterior razonamiento, no puede considerarse que la multa impuesta al recurrente, de 12.000 euros, alcance el límite máximo sancionador previsto para las infracciones graves, porque entiende la Sala que la sanción agravada correspondiente a esa conducta es la de baja temporal en el ROAC de hasta dos años.

Por lo anterior, la Resolución sancionadora no infringió el principio de proporcionalidad al imponer una multa en cuantía máxima de 12.000 euros a la infracción grave examinada en autos, en la que concurre una circunstancia atenuante y una agravante.

**DE LA SENTENCIA DEL JUZGADO CENTRAL DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO Nº 1, DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 2012**

NOTA: La Sentencia distingue la correcta aplicación, en el supuesto enjuiciado, de la circunstancia atenuante consistente en no tener inscritas previamente sanciones en el ROAC, de otras circunstancias, como la concurrencia de perjuicios o daños graves, que solo funcionarían como agravantes y no se deben tomar en consideración, por no concurrir en el supuesto considerado.

*«**QUINTO.** Respecto a la graduación de la sanción, ya le dice la resolución recurrida que se ha aplicado la única circunstancia prevista en la norma sancionadora aplicable a los supuestos considerados, la atenuante del artículo 17.10.f) de la LAC, según redacción vigente tras su reforma por la Ley 12/2010, por no tener inscritas, ni la sociedad de auditoría, ni ninguno de los socios corresponsables de la infracción, sanciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC). La dimensión de la sociedad de auditoría no está contemplada, ni como atenuante, ni como agravante y la concurrencia de perjuicios o daños graves, del artículo 17.10.b) de la LAC, que sólo funcionaría como agravante, no se ha tenido en consideración, puesto que no se ha acreditado en el expediente sancionador la concurrencia de un perjuicio real o potencial de elevada gravedad.»*

4.6.7. Sanciones por incumplimientos en informes

— Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2008.
Afectan al arts. 83 y 87.4 del RLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarles.

DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 8 DE ABRIL DE 2008 (DOS SENTENCIAS)

NOTA: Las Sentencias (recursos 5509/2005 y 8137/2004) del Alto Tribunal, al examinar la vulneración del principio de *no non bis in idem* que se invoca, establecen la autonomía de los trabajos de auditoría referidos a las cuentas anuales de la misma entidad, pero de ejercicios distintos, que deben, por tanto, ser objeto de dos sanciones independientes, por cuanto que rechaza la supuesta identidad de conducta infractora en los informes de auditoría de las cuentas anuales de 1999 y 2000, poniendo de manifiesto la existencia de «una conducta enteramente autónoma».

El Tribunal Supremo señala que «la conducta de los actores que se sanciona es la de auditoría, plasmada en los correspondientes informes de auditoría».

«SEXTO

Sobre el motivo tercero, relativo al principio non bis in idem

Afirma la sociedad recurrente que en los respectivos procedimientos sancionadores tramitados en relación con los informes de auditorías de las cuentas relativas a 1999 y al 2000 se ha enjuiciado y sancionado una sola cuestión, el mismo y único criterio profesional respecto de la forma en que debía realizarse la auditoría de las sociedades gestoras de carteras. Así, sostiene la actora que se le han imputado las mismas infracciones en ambos procedimientos, en particular el incumplimiento de la norma técnica 2.5.1 por no haber obtenido evidencia adecuada y suficiente sobre la gestión por AAA de los patrimonios cuya administración le había sido encomendada.

La Sentencia impugnada responde a este alegato en el fundamento que a continuación se reproduce:

«CUARTO. Hechas estas previas consideraciones y entrando en el fondo de la cuestión debatida, los recurrentes consideran que se han vulnerado sus derechos a la tutela judicial efectiva, al derecho de defensa y a la presunción de inocencia, considerando que la Administración actuó arbitrariamente y movida por los acontecimientos.

Sin embargo, como bien señalan, la Resolución impugnada y el Abogado del Estado, el ICAC actuó dentro de las competencias que le otorga el art. 22.1 de la LAC, al existir razones de interés general para que comprobase el trabajo de auditoría realizado, y más cuando existía una petición razonada de la CNMV. No se aprecia tampoco

ninguna indefensión como pretenden los recurrentes: la celeridad en la tramitación de los procedimientos, sin menoscabo de los derechos de las partes, debería ser la regla general, y es lo cierto que en el caso de autos, los recurrentes no han evidenciado ninguna omisión de trámite, generadora de indefensión. La apreciación de que dicha celeridad se debió a razones políticas, no tiene ningún soporte más allá de las hipótesis de los actores.

Respecto a la vulneración de derechos por la tramitación de procedimientos separados para las auditorías correspondientes a los ejercicios 1999 y 2000 los actores alegan la arbitrariedad en que ha incurrido el Instituto al decidir tramitar como procedimientos (primero de control técnico y luego sancionadores) separados los relativos a las auditorías de las cuentas anuales de AAA, SA correspondientes a 1999 y 2000, con las gravísimas consecuencias que ello acarreó, de imponerles dos sanciones de elevadísima cuantía por lo que, en realidad, serían unos mismos hechos.

Ciertamente los ahora recurrentes solicitaron durante la tramitación del expediente su acumulación con el expediente sancionador incoado en relación con la auditoría de las cuentas anuales de la misma entidad correspondientes al ejercicio 2000. Pero como dice la Resolución impugnada la decisión de tramitar acumuladamente diferentes expedientes que corresponden a distintos procedimientos sancionadores, es una potestad discrecional que el artículo 73 de la Ley 30/1992, concede a la Administración para el caso de que ésta considere que la acumulación favorecerá la tramitación de los diferentes procedimientos sancionadores, y es lo cierto que en el caso de autos la decisión de denegar la acumulación solicitada se adoptó por cuanto no se apreció por el ICAC ningún elemento que hiciera más conveniente la tramitación acumulada.

Efectivamente, la tramitación acumulada es una cuestión meramente formal que no afecta al contenido material de la resolución recurrida, sin que ningún derecho de los interesados haya sido vulnerado.

Los actores manifiestan que la acumulación impediría que unos mismos hechos fueran sancionados dos veces, pero lo cierto es que la tramitación acumulada no habría supuesto la imposición de una única sanción: si existen dos infracciones, aunque se tramitara un sólo expediente, la Administración debería imponer sendas sanciones. Esta misma Sala por Auto de 13 de febrero de 2004 denegó la acumulación de procedimientos solicitada por la recurrente, en relación a las impugnaciones judiciales de las sanciones impuestas.

No tienen, por tanto, razón los actores cuando argumentan una infracción del principio «non bis in idem», por tratar de imponer dos sanciones por unos mismos hechos, pues nos hallamos en presencia de dos trabajos de auditoría distintos, de cada uno de los cuales resultaban o podían resultar, en su caso, infracciones distintas, susceptibles de sanciones distintas, ya se siguieran uno o dos expedientes». (fundamento jurídico cuarto)

El motivo debe ser desestimado.

Es evidente que, tal como indica la Sentencia de instancia, lo que se sanciona en ambos casos es la incorrecta realización de sendos informes de auditoría independientes y diferentes cada uno de ellos. Se trata, por tanto, de dos conductas distintas que, con independencia de que hubieran podido acumularse o no, suponen infracciones

4.6.7. SANCIONES POR INCUMPLIMIENTOS EN INFORMES

distintas y autónomas, por lo que no se ha vulnerado el principio invocado. A ello no obsta el que las normas técnicas incumplidas puedan haber sido las mismas, puesto que se trata de incumplimientos relativos a informes distintos sobre cuentas anuales de diferentes años. El que tales incumplimientos respondan a una identidad de criterios tampoco reconduce tales infracciones a una sola, puesto que no se le sanciona, frente a lo que la actora pretende sostener, por un determinado criterio interpretativo de la norma técnica 2.5.1, sino por el incumplimiento de esa y de otras normas técnicas en dos distintas actuaciones profesionales».

4.6.8. Prescripción de las infracciones

- Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004.
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2006.
 - Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de noviembre de 2012.
- Afectan al art. 39 del TRLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarle.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 27 DE OCTUBRE DE 2004

NOTA: Esta Sentencia establece, entre otras cuestiones (véase apartado 4.5.2. INCUMPLIMIENTO DE NORMAS. LEGALIDAD Y TIPICIDAD) que la fecha de comisión de la infracción, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción, es la de emisión del informe de auditoría.

«OCTAVO. *El quinto motivo de casación se formula al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por supuesta infracción del artículo 19.1 de la Ley 19/1988, en relación con lo previsto en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992, en su texto anterior a la reforma de 1999.*

Tal como señala el Abogado del Estado, se formula en este motivo una cuestión nueva, no planteada ni debatida ante la instancia, y en la que no podemos entrar ahora en casación, al estar este recurso extraordinario encaminado en exclusiva a revisar la interpretación y aplicación del derecho efectuada por la sentencia recurrida en relación con las pretensiones y alegaciones deducidas en la instancia.

En efecto, en la demanda Contencioso-Administrativa se planteó el tema de la prescripción de la infracción argumentando que la misma se habría producido en el momento en que se efectuaron las labores de auditoría (entre enero de 1991 y mayo de 1992), y desde entonces a la fecha en que se acuerda la incoación del expediente sancionador (3 de junio de 1994) habían transcurrido más de dos años. A dicha alegación responde adecuadamente la Sentencia en el fundamento de derecho sexto, señalando como fecha de comisión de la infracción la de emisión del informe de auditoría, el 5 de junio de 1992, pues lo que de hecho constituye la infracción por la que se sanciona a la actora es la omisión en dicho informe de determinados contenidos y salvedades, aunque dicho informe sea, como es evidente, el resultado de unas comprobaciones previas y pese a que para su valoración pueda recurrirse a documentación anterior de trabajo.

No es esto, sin embargo, lo que se aduce en el motivo de casación que se examina. Aunque inicialmente se hable también de prescripción de la infracción, lo que en él se plantea es la caducidad del expediente sancionador por haber transcurrido más de seis meses entre la fecha de incoación del expediente y la notificación de la resolución

4.6.8. PRESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES

sancionadora, cuestión ésta que no se planteó en la instancia y en la que, por consiguiente, no es posible entrar en casación. El motivo ha de ser inadmitido al concurrir la causa de inadmisión prevista en el artículo 93.2.b), al no guardar relación las citas efectuadas en el mismo con las cuestiones debatidas. Por lo demás, no hay inconveniente en señalar que tampoco tiene razón la parte actora, puesto que según hemos declarado ya en ocasiones precedentes (Sentencia, entre otras, de 2 de abril de 2004 –RC 317/2000–), los plazos contemplados en las normas aducidas han de computarse de la siguiente manera: primero los seis meses previstos en el artículo 20.6 del Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora (Real Decreto 1398/1993), que dan lugar al plazo de caducidad propiamente tal de treinta días hábiles previsto en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992 (en su redacción anterior a la reforma de 1999), y al que hay que sumar los diez días hábiles para su notificación que estipula el artículo 58.2 del mismo texto legal. Habida cuenta que el expediente se incoó el 3 de junio de 1994 y que la notificación de la sanción se produjo el 11 de enero de 1995 es claro que no se produjo la caducidad del expediente sancionador.»

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 20 DE ABRIL DE 2006

NOTA: La Sentencia del Alto Tribunal establece como punto de partida para el recuento del plazo de prescripción de las infracciones la fecha de emisión del informe de auditoría. Señala que la conducta que se sanciona es la que se refleja en los correspondientes informes de auditoría, manifestando que «En particular, en este caso se sancionan determinadas infracciones de las normas técnicas de auditoría cometidas por los recurrentes en el informe de auditoría de las cuentas anuales (...). El punto de partida para el cómputo del plazo de prescripción es, por consiguiente, la de la fecha del mencionado informe de auditoría de.... Que ha sido objeto de sanción, y no cualquier otro momento previo (...)».

«SÉPTIMO

Sobre el recurso de casación formulado por el Abogado del Estado relativo a la declaración de prescripción de varias sanciones

Como ya hemos indicado más arriba, la Sala de instancia apreció la prescripción de alguno de los incumplimientos de normas de auditoría por los que se había sancionado a los actores. En la Sentencia recurrida se razonaba en los siguientes términos:

«Décimo. [...] c) Prescripción de aquellas infracciones en que hubiese podido incurrir la recurrente, con ocasión de su labor de auditoría de las cuentas anuales de AAA correspondientes al ejercicio 1991.

El art. 19 de la Ley de Auditoría, dispone que las infracciones graves prescribirán a los dos años, concretando que el plazo de prescripción, comenzará a contarse desde que la infracción se hubiera cometido, y ello en el caso examinado acontece en la fecha en la que se emite el informe de auditoría.

La parte actora, emitió el informe de auditoría de las Cuentas anuales de la entidad auditada relativas al ejercicio de 1991 en fecha 24-4-92; incoado el procedimiento

4.6.8. PRESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES

sancionador que ahora se examina en fecha 11-1-95, resulta evidente la prescripción de aquellas infracciones que hubieran podido cometerse con ocasión del mencionado trabajo de auditoría relativo al ejercicio de 1991, lo que no acontece con relación al informe de auditoría de cuentas anuales, relativo al ejercicio de 1992 emitido por la actora en fecha 26-4-93.

Tales conclusiones, no son discutidas por la Administración demandada, planteándose la discrepancia entre las partes, con relación a la extensión que deba atribuirse al informe emitido en fecha 26-4-93, al entender el ICAC que dado que en tal informe se opina sobre las cuentas anuales de los ejercicios de 1991 y 1992, la responsabilidad de los auditores, alcanza al conjunto de su opinión y en consecuencia, no considera prescritas determinadas infracciones que puedan referirse al ejercicio de 1991, considerando por el contrario la actora, que el informe de auditoría emitido el 26-4-93 se refiere exclusivamente a las cuentas anuales de AAA de 1992.

La opinión mantenida por el ICAC, se sustenta en el tenor literal del informe de fecha 26-4-93, en el que la actora manifiesta que ha auditado las cuentas anuales «Que comprenden los correspondientes balances de situación al 31 de diciembre de 1991 y 1992, las cuentas de resultado y la memoria correspondientes a los ejercicios anuales terminado en dichas fechas...» y concreta, en el apartado 2 del informe, que en su opinión «las cuentas anuales adjuntas, expresan en todos los aspectos significativos y la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de AAA y del Grupo Consolidado AAA a 31-XII-92 y 1991...».

La controversia planteada, ha de resolver, a juicio de esta Sala, atendiendo al contenido material de la labor de auditoría ejecutada por la actora, concluida por el citado informe de fecha 26-4-93 y al respecto, ha de apreciarse en que aquel viene referido al ejercicio del año 1992.

Con independencia del alcance que quiera atribuirse al Control Técnico llevado a cabo por el ICAC, puesto que en determinados documentos se hace referencia al Control Técnico de la auditoría de los ejercicios 1991 y 1992 y en otros, entre ellos la propia resolución sancionadora de fecha 31-7-95 (primer párrafo del Antecedente I) se menciona el Control Técnico referido a la auditoría del ejercicio 1992 y así lo pone de manifiesto el Presidente del ICAC en las sesiones del Comité Consultivo (folio 5 de la Certificación de las Actas de las mismas) y que no tiene influencia alguna en relación con la prescripción que se examina, es lo cierto que la actora ya había efectuado la auditoría correspondiente al año 1991, emitiendo el informe pertinente en fecha 24-4-92 y que con fecha 25-1-94 la Comisión Nacional del Mercado de Valores, remitió al ICAC el informe de auditoría de las cuentas anuales de AAA «correspondientes al ejercicio de 1992» (Antecedente Tercero del Informe de Control Técnico) por lo que no cabe admitir que el informe de fecha 26-4-93 tuviera otro alcance que el referido al ejercicio de 1992.

La controversia viene determinada por cuanto, de acuerdo con la legislación mercantil y el PGC, las cuentas anuales de un ejercicio, incluyen a efectos comparativos las cifras del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el cuadro de financiación correspondientes al ejercicio anterior y así acontece en el presente caso y por ello respecto a estos últimos el auditor viene obligado de conformidad con la Norma Técnica de au-

4.6.8. PRESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES

ditoría núm. 3.9 «Informe sobre las cuentas anuales de un ejercicio», a precisar en su informe en un párrafo intermedio que, su opinión se refiere exclusivamente al último ejercicio, con objeto de evitar dudas al respecto, y es lo cierto que como se ha expuesto la actora no introduce dicho párrafo intermedio en su informe haciendo referencia por el contrario a la emisión de su opinión respecto de las cuentas de los ejercicios de 1991 y de 1992.

Ahora bien, por lo antes expuesto, ello no implica que la labor desarrollada por la actora se extienda materialmente a otro ejercicio que no sea el del año 1992; las dudas que por la redacción de su informe introduce la actora al respecto, constituyen precisamente una infracción a la obligación prevista en la citada Norma Técnica 3.9, infracción que habría debido ser apreciada por el organismo sancionador, lo que no ha tenido lugar, pero no puede implicar, so pena de desnaturalizar el instituto de la prescripción, la consideración de que las posibles irregularidades cometidas por la actora en su informe de auditoría del ejercicio en 1991, no se encuentren prescritas y puedan ahora ser sancionadas precisamente en base a la incorrección formal (contemplada en la citada Norma Técnica 3.9) cometida por aquella.

Así pues, la conclusión que se ha obtenido en relación con la prescripción alegada, habrá de ser tomada en consideración a la hora del examen de las concretas infracciones imputadas al que a continuación se hará referencia». (fundamento jurídico décimo)

Alega el Abogado del Estado, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción, que la apreciación de la prescripción de tres de las infracciones sancionadas ha supuesto la vulneración de los artículos 1.1, 2.2.c, 17.3 y 19 de la Ley de Auditoría de Cuentas, en relación con los artículos 5.1.d) y 13.1 del Reglamento que la desarrolla (Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre) y con el apartado 3.9.3 de las Normas Técnicas de Auditoría aprobadas por la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 19 de enero de 1991.

Entiende el Abogado de la Administración que en el informe de auditoría fechado el 26 de abril de 1993 se manifiesta de manera clara y precisa una opinión técnica en relación con las cuentas anuales tanto de 1991 como de 1992, sin que se incluyera el párrafo intermedio relativo a restringir el alcance de las cifras referidas a 1991 a efectos comparativos. Con ello resultaría que los auditores se han acogido a la posibilidad prevista en el apartado 3.9.3 de las Normas Técnicas de Auditoría respecto a que tanto la información proporcionada por la empresa como el informe del auditor verse sobre varios ejercicios. Descarta por completo que dicha omisión del párrafo de restricción de alcance pueda reputarse como un mero error formal el que tanto en el párrafo de alcance como en el de opinión se mencionen los estados contables cerrados a 31 de diciembre de 1991 y a 1992. Añade finalmente el Letrado del Estado que si bien los cargos se refieren a actuaciones relacionadas con las cuentas anuales del ejercicio de 1991, sobre las que se emitió el correspondiente informe de auditoría, no afecta a que las mismas se reflejasen también en el informe de los auditores elaborado en 1993 y relativo a las cuentas del ejercicio de 1992 1991, sobre el que recae la Resolución sancionadora.

Tiene razón el Abogado del Estado y debe estimarse el motivo. Debe tenerse en cuenta, primeramente, que la conducta de los actores que se sanciona es la de audito-

ría, plasmada en los correspondientes informes. En particular, en este caso se sancionan determinadas infracciones de las normas técnicas de auditoría cometidas por los recurrentes en el informe de auditoría de las cuentas anuales de 1991 y 1992 elaborado el 26 de abril de 1993. Y si bien las cuentas anuales de 1991 habían sido ya objeto en su momento del pertinente informe de auditoría, elaborado el 24 de abril de 1992, dicho informe no ha sido objeto de examen ni sanción alguna por parte de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas impugnada en el recurso a quo. El punto de partida para el cómputo del plazo de prescripción es, por consiguiente, la de la fecha del mencionado informe de auditoría de 26 de abril de 1993 que ha sido objeto de sanción, y no cualquier otro momento previo como pudiera serlo el del informe de auditoría específico sobre las cuentas anuales de 1991 o el momento de elaboración de éstas.

Sin embargo, la Sala de instancia ha apreciado la prescripción en relación con tres de las infracciones detectadas, relativas a las cuentas de 1991, por entender que dichas cuentas ya habían sido auditadas en el informe de 24 de abril de 1992 –hecho que es indubitado–, y que las referencias a las cuentas de 1991 en el informe de 1993 no implicaba que la labor desarrollada por la empresa auditora se extendiese a otro ejercicio que no fuese el de 1992. Al proceder así ha confundido el acto objeto de sanción y, con ello, el momento a quo para el cómputo de la prescripción: en efecto, de acuerdo con lo indicado, en ningún caso podría hablarse de prescripción, puesto que la conducta sancionada ha sido el informe de auditoría elaborado el 26 de abril de 1993, fecha desde la que no transcurrieron dos años hasta el acuerdo de incoación del expediente sancionador, de 11 de enero de 1995.

Otra cosa es que las infracciones o incumplimientos de las normas técnicas de auditoría en relación con las cuentas anuales de AAA de 1991 existan o no, en función de que el referido informe elaborado en 1993 se refiera también a tales cuentas, o solamente a las de 1992. La Sala de instancia ha estimado que tal informe sólo afecta a las cuentas de 1992, y ha calificado erróneamente de prescripción la sanción de incumplimientos de normas técnicas de auditoría en relación con las cuentas de 1991, cuando en todo caso debía haber apreciado la inexistencia de tales incumplimientos por no versar –en su opinión– dicho informe sobre las cuentas de 1991.

Pues bien, para dilucidar la cuestión del alcance del informe de auditoría en el que se cometieron las infracciones objeto de sanción y verificar si se incumplieron las normas de auditoría en relación con las cuentas de 1991 –no si tales incumplimientos están o no prescritos–, es preciso tener en cuenta tanto el tenor de la norma técnica de auditoría correspondiente (la 3.9.3) como los términos en que está redactado el informe de auditoría en cuestión. En cuanto a lo primero, la citada norma contempla la posibilidad tanto de informes de auditoría limitados a las cuentas anuales de un solo ejercicio, como de informes cuyo alcance se extiende a las cuentas de varios ejercicios. Para ello estipula con gran precisión los términos en que debe expresarse el informe, de tal modo que no quede la menor duda de si el mismo está referido a uno o a varios ejercicios.

Así, la citada norma técnica contiene un epígrafe denominado Informe sobre las cuentas anuales de un ejercicio, en el que se indica:

4.6.8. PRESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES

«De acuerdo con la legislación mercantil, las cuentas anuales de un ejercicio incluyen a efectos comparativos las cifras del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el cuadro de financiación correspondientes al ejercicio anterior.

Cuando solamente se presenten cifras comparativas del ejercicio anterior y no cuentas anuales completas, el auditor deberá indicar, en un párrafo intermedio, que su opinión se refiere exclusivamente al último ejercicio».

Más adelante, en el epígrafe denominado Informe sobre las cuentas anuales de varios ejercicios, se dice:

«Cuando las empresas presenten cuentas anuales de un ejercicio incorporando, voluntariamente, información completa (balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria) de uno o varios ejercicios precedentes, y todos ellos hayan sido auditados por el mismo auditor, el informe de auditoría versará sobre todos y cada uno de estos ejercicios.

El párrafo de alcance del informe identificará, claramente las cuentas anuales que hubieran sido objeto de su auditoría haciendo referencia expresa a los ejercicios auditados por él».

Pues bien, el informe de auditoría presentado por la entidad sancionada se formula inequívocamente como referido a las cuentas anuales tanto de 1992 como a las del año precedente de 1991, sin que corresponda a esta Sala determinar la razón que llevó a los auditores a extender su opinión al ejercicio anterior, sobre el que en su momento había ya presentado el correspondiente informe. Pero en cualquier caso, debe destacarse que dicha posibilidad no es en absoluto insólita, sino que está contemplada de manera expresa y con todo detenimiento en las normas técnicas de auditoría.

De lo que no parece haber duda alguna es de que dicho informe expresa la opinión de los auditores sobre ambos ejercicios. En primer lugar, se denomina «Informe de auditoría independiente. Cuentas anuales al 31 de diciembre de 1991 y 1992». En segundo lugar, el párrafo de alcance comienza del siguiente modo:

«Hemos auditado las cuentas anuales de AAA, SA y las cuentas anuales consolidadas de AAA, SA y sus sociedades filiales que componen el Grupo Consolidado AAA, que comprenden los correspondientes balances de situación al 31 de diciembre de 1991 y 1992, las cuentas de resultados y la memoria correspondientes a los ejercicios anuales terminados en dichas fechas, cuya formulación es responsabilidad de los Administradores del Banco».

Y, en tercer lugar, el párrafo de opinión se expresa de la siguiente manera:

«En nuestra opinión, en base a nuestro examen y a los informes de otros auditores, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de AAA, SA y del Grupo Consolidado AAA al 31 de diciembre de 1992 y 1991 y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante los ejercicios anuales terminados en dichas fechas y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados para Entidades de Crédito en España aplicados uniformemente, que excepcionalmente permiten al Banco de España autorizar tratamientos específicos como los que se describen en la Nota 3».

4.6.8. PRESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES

Por otra parte, si bien es cierto que tan sólo se acompaña la Memoria elaborada por el Banco correspondiente al ejercicio de 1992, un examen de la misma revela sin embargo frecuentes afirmaciones referidas a ambos ejercicios, y no solamente en términos comparativos.

Así las cosas, no puede calificarse a semejante informe de auditoría como únicamente referido a 1991. No ya sólo por la omisión del párrafo intermedio al que se refiere la norma técnica reproducida en que se establezca taxativamente que las cifras referidas al ejercicio anterior lo son sólo a efectos comparativos, omisión que resulta difícil de admitir como error o inadvertencia en un informe de auditoría profesional elaborado por una empresa auditora de renombre. Es que además, tanto en el párrafo de alcance como en el de opinión se afirma de manera positiva e inequívoca que el informe comprende ambos ejercicios. Y finalmente, la opinión sobre que las cuentas anuales se corresponden con la imagen fiel del patrimonio de la entidad auditada se predica de forma igualmente expresa e inequívoca sobre ambos ejercicios. De lo que se deriva que frente a cualquier tercero al que se exhibiera el informe de 26 de abril de 1993 le resultaría de forma indubitada que la empresa auditora avalaba que las cuentas de ambos ejercicios reflejaban adecuadamente la imagen fiel del patrimonio de la entidad auditada.

En tales circunstancias hay que dar la razón al Abogado del Estado en el sentido de que no puede apreciarse prescripción alguna en relación con las infracciones cometidas por el informe de auditoría de 26 de abril de 1993 respecto a las cuentas de 1991, infracciones consistentes en incumplimientos de las Normas Técnicas de Auditoría respecto a dichas cuentas anuales, puesto que el informe se proyecta de manera expresa y reiterada sobre dichas cuentas y no solamente sobre las de 1992.»

DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2012

NOTA: La Sentencia manifiesta que las infracciones declaradas cometidas no han prescrito por no haber transcurrido el plazo de inactividad de la Administración de seis meses que se alegaba en el recurso.

«SEGUNDO: Alega el recurrente en primer lugar que ambas infracciones han prescrito por aplicación del artículo 19.2 de la Ley de Auditoría, por el transcurso de más de 2 años desde que, con fecha 29 de marzo de 2007, se firmaron los informes de auditoría, hasta que, con fecha 26 de febrero de 2010 se notificó el acuerdo sancionador, careciendo de efectos interruptivos de la prescripción la comunicación de inicio del procedimiento sancionador realizada el 6 de marzo de 2009 porque el procedimiento estuvo paralizado por causa no imputable a los auditores entre el 1 de abril de 2009, fecha en que la sociedad auditora presentó alegaciones al acuerdo de iniciación del procedimiento, hasta que el 14 de octubre de 2009 se notificó la propuesta de resolución.

4.6.8. PRESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES

El artículo 19.2 de la Ley de 19/1988 de 12 de julio de Auditoría de Cuentas establece que las infracciones graves prescribirán a los dos años desde su comisión y que «La prescripción se interrumpirá por la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento sancionador, volviendo a correr el plazo si el expediente permaneciese paralizado durante más de seis meses por causa no imputable al auditor de cuentas o sociedad de auditoría de cuentas sujetos al procedimiento».

Considera la Administración que no hay paralización de actuaciones porque tuvo entrada en el ICAC el 13 de abril de 2009 el escrito de alegaciones al acuerdo de incoación de 1 de abril de 2009 formulado por la sociedad auditora, aquí sancionada y con fecha de 24 de abril de 2009 escrito por el que la auditora aportaba determinada documentación complementaria a las alegaciones presentadas el 31 de marzo de 2009. Frente a ello alega el recurrente que la presentación del documento el 24 de abril de 2009 lo hizo la auditora firmante en el ejercicio de un derecho ajeno a las fases establecidas en el procedimiento y que la aportación de esa documentación no constituye una actividad capaz de impedir que la prescripción interrumpida por la iniciación del procedimiento sancionador haya reanudado su cómputo por paralización del expediente.

Como señala el recurrente ni el escrito de alegaciones en el procedimiento ni los posteriores que lo complementa interrumpen el plazo de prescripción. Ahora bien ello no es lo relevante en este caso sino si esa aportación de documentación detiene el plazo de paralización de las actuaciones inspectoras a los efectos de computar los seis meses de inactividad administrativa. En este sentido citar la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2012 (recurso de casación 4964/2008) en la que se señala

«Se nos plantea así el examen de las consecuencias que produce la presentación del escrito de alegaciones al acta en el plazo de paralización de las actuaciones inspectoras, a los efectos de computar los seis meses de inactividad administrativa.

Esta Sala se ha pronunciado sobre ellas en multitud de ocasiones, como también lo ha hecho sobre las que se anudan a su no presentación, habiendo concluido al respecto [como resumimos en la sentencia de 19 de julio de 2010 (casación 3433/06, FJ 2º), y hemos reproducido, entre otras, en las sentencias de 17 de marzo de 2011 (casación 5871/06, FJ 2º), 14 de octubre de 2011 (casación 391/09, FJ 3º) y 28 de noviembre de 2011 (casación 127/09, FJ 3º)] que, no siendo un acto que por sí mismo interrumpa la prescripción, lo cierto es que, tanto en los casos en que se presente escrito de alegaciones al acta [entre otras, sentencias de 15 de febrero de 2010 (casación 6587/04, FJ 2º), 10 de diciembre de 2009 (casación 447/04, FJ 3º), 27 de mayo de 2009 (casación 6437/04, FJ 5º), 21 de mayo de 2009 (casación 137/03, FJ 5º), y casación 1690/03, FJ 4º), 23 de marzo de 2009 (casación 371/04, FJ 6º) y 7 de noviembre de 2008 (casación 4528/04) FJ 4º], como en aquellos otros en los que el obligado tributario no las formule en el término que se le concede [sentencias de 3 de junio de 2009 (casación 7052/03, FJ 3º, y casación 5033/03, FJ 3º) y 7 de mayo de 2009 (casación 5351/04, FJ 3º, y casación 7813/03, FJ 2º)], se detiene el plazo de paralización de las actuaciones inspectoras, a los efectos de computar los seis meses de inactividad administrativa».

4.6.8. PRESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES

En este caso el escrito de alegaciones de la sociedad auditora tuvo entrada en el Registro del ICAC el 13 de abril de 2009. Ese escrito por tanto detuvo el plazo de paralización de las actuaciones del ICAC dictándose la propuesta de resolución el 13 de octubre de 2009, que fue notificada a la auditora firmante al día siguiente. Señala el recurrente que la fecha relevante es la de la notificación de la propuesta y no la de la fecha de la propuesta lo que no se comparte ya que en su caso ello es relevante para determinar si esa actividad administrativa interrumpe la prescripción pero no para determinar si ha habido paralización de las actuaciones inspectoras por la no realización de actividad administrativa en ese plazo, teniendo en cuenta además que en este caso la propuesta se notifica al día siguiente de su emisión, por lo que no se puede afirmar que haya existido una datación anterior para evitar que se consideren paralizadas las actuaciones inspectoras. Por otra parte en este caso este extremo carece de relevancia ya que también detuvo el plazo el escrito posterior con fecha de entrada el 24 de abril de 2009 en el que la auditora firmante aportaba «dictamen por mi solicitado, relativo a las consecuencias que sobre la transmisión de los riesgos y ventajas derivados de la propiedad de participaciones sociales tiene su venta sujeta a condición resolutoria» y solicitaba que «con anterioridad al trámite de audiencia, se incorpore al expediente el dictamen adjunto para su toma en consideración en la correspondiente propuesta de resolución» (folio 603 del expediente administrativo).

Ciertamente el escrito de 24 de abril de 2009 no es propiamente un escrito de alegaciones pero se considera que detiene el plazo de paralización de las actuaciones ya que complementa las mismas y expresamente en el escrito de alegaciones de la auditora se hacía referencia a ese dictamen pericial. Esa actuación como señala la resolución recurrida no constituía un acto inocuo, banal o no esencial sino que concretaban y desarrollaban los argumentos expuestos en el escrito de alegaciones. No se puede reprochar por tanto a la Administración inactividad cuando para garantizar el derecho de audiencia y defensa al interesado, se le permite al mismo la aportación de documentación adicional a su escrito de alegaciones que es valorada en la propuesta de resolución.

Por otra parte no puede alegar que la presentación del documento el 24 de abril de 2009 lo hizo la auditora firmante en el ejercicio de un derecho ajeno a las fases establecidas en el procedimiento cuando expresamente reconoce en el escrito de demanda (folio 17) que ese escrito «se presentó al amparo del apartado 2 del artículo 3 del Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora». Dicho Reglamento aprobado por RD 1398/1993 establece en ese apartado que «con anterioridad al trámite de audiencia, los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos que estimen convenientes» que coincide con lo establecido en el artículo 35 e) de la LRJAP y PAC que confiere a los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones Públicas «el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos en cualquier fase del procedimiento anterior al trámite de audiencia que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano competente al redactar la propuesta de resolución». El trámite de audiencia está previsto una vez se dicte la propuesta de resolución conforme al artículo 19 del Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (RD 1398/1993). En este caso en el momento de presentación de ese documento aun

4.6.8. PRESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES

no se había cumplimentado dicho trámite por cuanto el documento se presentó antes de la propuesta de resolución como complemento a las alegaciones al acuerdo de incoación.

Por tanto no habiendo estado paralizadas las actuaciones durante un plazo superior a 6 meses, no procede entrar a analizar las consecuencias en relación a la prescripción conforme a lo previsto en el artículo 19.2 de la Ley de 19/1988 de 12 de julio de Auditoría de Cuentas.»

4.7. Jurisprudencia sobre organización del ICAC	1689
4.7.1. Comité de Auditoría	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2002	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2003	
– Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2006	1691

4.7.1. Comité de Auditoría

- Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2002.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2003.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2006.

Afectan al art. 29.2 b) del TRLAC y 94 del RLAC, así como, en su caso, a otras normas que puedan desarrollarlas.

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 23 DE JULIO DE 2002

NOTA: La Sentencia del Alto Tribunal determina que la falta del «informe preceptivo» del Comité Consultivo (en la actualidad, Comité de Auditoría de Cuentas) es una «cuestión de legalidad ordinaria», que concierne a la tramitación del procedimiento sancionador, y cuya omisión no puede causar una situación de indefensión al auditor

«SEXTO. El quinto motivo de casación (artículo 95.1.4º) alega infracción del artículo 24.1 de la Constitución, que reconoce a la sociedad recurrente el derecho fundamental a no sufrir indefensión, entendiendo que dicha situación se ha producido por dos causas principales: por la inexistencia de separación entre el órgano que ha realizado funciones instructoras y el que ha impuesto la sanción, esto es, el Presidente del ICAC, que realizó una actividad de control técnico como consecuencia de la cual se incoó el procedimiento sancionador y ejerció posteriormente la potestad sancionadora; por no haberse emitido en el procedimiento sancionador informe del Comité Consultivo del ICAC, que era preceptivo conforme a la letra f) del apartado 3 del artículo 5 del Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprobó el Estatuto y la estructura orgánica del ICAC.

Debemos rechazar que en la instrucción del procedimiento sancionador no se produjera la pertinente diferenciación entre las funciones instructoras y las de decisión. En el Acuerdo de iniciación del expediente sancionador, adoptado por el Presidente del ICAC el 11 de enero de 1995, se nombró instructor del expediente a don Carlos C. C., Consejero Técnico del Instituto. La Resolución sancionadora de 31 de julio de 1995 fue suscrita por el Presidente del ICAC. Se trata pues de personas diferentes, sin que el hecho de que el Presidente del ICAC realizase una actividad de control técnico previa a la incoación del expediente sancionador implique confusión alguna entre las funciones de instrucción del procedimiento sancionador, que se inicia con el Acuerdo de 11 de enero de 1995, y la resolución del mismo.

En cuanto a la falta del informe preceptivo del Comité Consultivo del ICAC, ésta es una cuestión de legalidad ordinaria, que concierne a la tramitación del procedimiento

4.7.1. COMITÉ DE AUDITORÍA

sancionador, sin que la omisión del referido informe haya podido causar una situación de indefensión material a la sociedad auditora recurrente, que en nada ha visto mermaidas por esta causa sus posibilidades de defensa; a lo que debemos añadir, aun cuando no sea necesario, que la Sentencia de instancia hace constar que el citado Comité Consultivo se reunió, estudió el asunto a él sometido e hizo constar en un acta que obra en el expediente sus conclusiones.

El motivo debe desestimarse y, con él, el recurso de casación.»

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 30 DE JUNIO DE 2003

NOTA: La Sentencia del Alto Tribunal determina que la falta del «informe preceptivo» del Comité Consultivo (en la actualidad, Comité de Auditoría de Cuentas) es una «cuestión de legalidad ordinaria», que concierne a la tramitación del procedimiento sancionador, que su omisión no puede causar una situación de indefensión al auditor y no merma sus posibilidades de defensa. Se tiene en cuenta además, que, en el caso enjuiciado, «el Comité Consultivo se reunió, estudió el asunto a él sometido e hizo constar en un acta que obra en el expediente sus conclusiones». Por tanto, dicha falta del «informe preceptivo» del Comité Consultivo no es causa de nulidad ni de anulabilidad.

«Pues bien, se comparta o no íntegramente el argumento de la sentencia de instancia, lo cierto es que puede afirmarse que aquel acuerdo se adoptó siguiendo las normas establecidas en la Ley 30/1992, para la adopción de acuerdos de Órganos colegiados, conforme a lo establecido en los artículos 22 y siguientes de la Ley 30/1992 y se documentó, como dice la sentencia de instancia, en la correspondiente acta que consta en las actuaciones y de la que tuvo cabal conocimiento desde un principio la recurrente. Por ello, tratándose de un defecto formal, cuya denuncia se hace precisamente por la parte, bajo el amparo del grado más debilitado de la nulidad, la anulabilidad, el apartado 2 del propio artículo 63, establece que: «No obstante el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales para alcanzar su fin o dé lugar a indefensión de los interesados».

Ninguno de los dos supuestos concurren en el caso de autos, pues sabido es, como hemos declarado de forma más reciente en las sentencias de 30 de mayo y 23 de junio del corriente año, «esta regla, de relativización de los vicios de forma, que no determinan «per se» la anulabilidad, sino sólo cuando al vicio se anuda alguna de esas consecuencias... En otras palabras, los vicios de forma adquieren relevancia cuando su existencia ha supuesto una disminución efectiva y real de garantías. La indefensión es así un concepto material, que no surge de la sola omisión de cualquier trámite. De la omisión procedimental ha de derivarse para el interesado una indefensión real y efectiva, es decir, una limitación en los medios de alegación, prueba y, en suma, de defensa de los propios derechos e intereses. Limitación que, por lo expuesto no cabe apreciar en el supuesto enjuiciado».

También, en el mismo sentido, se hace preciso hacer mención a la sentencia de esta Sala (Sección 7ª), de fecha 23 de julio de 2002, dictada en el Recurso de Casación

4.7.1. COMITÉ DE AUDITORÍA

74/1998, interpuesto por la propia recurrente en casación contra otras Resoluciones administrativas en las que había sido interesada, sobre sanciones por infracciones establecidas en la Ley de Auditoría de Cuentas, si bien entonces el recurso contencioso administrativo de la instancia se había seguido por el procedimiento de la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, de Protección de los Derechos Fundamentales de la Persona, y en cuyo Recurso de Casación planteado el mismo motivo, por infracción del artículo 24.1 de la Constitución, la sentencia (Fundamento Jurídico Sexto), declaró: «En cuanto a la falta del informe preceptivo del Comité Consultivo del ICAC, ésta es una cuestión de legalidad ordinaria, que concierne a la tramitación del procedimiento sancionador, sin que la omisión del referido informe haya podido causar una situación de indefensión material a la sociedad auditora recurrente, que en nada ha visto mermadas por esta causa sus posibilidades de defensa; a lo que debemos añadir, aun cuando no sea necesario, que la Sentencia de instancia hace constar que el citado Comité Consultivo se reunió, estudió el asunto a él sometido e hizo constar en un acta que obra en el expediente sus conclusiones».

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 20 DE ABRIL DE 2006

NOTA: La Sentencia rechaza los vicios de ilegalidad invocados en el recurso por omisión del trámite legalmente establecido por no haberse emitido informe preceptivo del entonces Comité consultivo (hoy Comité de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas). Véase apartado 4.6.1. «SEPARACIÓN DE FASES».

A continuación se reproducen, tal como fueron publicadas en su día en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC)¹, aquellas contestaciones que mantienen vigencia y que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha ido emitiendo en respuesta a las diferentes preguntas que le han sido realizadas en materia de auditoría de cuentas.

En todo caso se deberá tener en cuenta que:

- Las contestaciones se reproducen sin ningún comentario, tal como fueron publicadas en el BOICAC.
- En la reproducción de las contestaciones, con la finalidad de facilitar su análisis, se incluirá como «notas a pie de página» mención a las normas legales que hayan variado y cuyo conocimiento sea necesario.
- En las referencias cruzadas realizadas con los textos legales las contestaciones aparecerán identificadas a «pie de página» como BOICAC xx/z, siendo «xx» el número de BOICAC correspondiente y «z» el número que corresponda a cada contestación dentro de cada BOICAC.

5. CONSULTAS SOBRE MATERIA DE AUDITORÍA PUBLICADAS POR EL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS ...	1695
5.1. Condiciones para el ejercicio de la auditoría	1707
5.1.1. BOICAC nº 6/Junio 1991. Consulta 4. <i>Sobre la interpretación, aplicación y consecuencia jurídica de los artículos 10 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas y 28 y 34.3 de su Reglamento de desarrollo, para el caso de que, por fallecimiento de uno de los socios, una sociedad de auditoría incurra en incumplimiento formal de los requisitos exigidos en los mencionados artículos</i>	1709
5.1.2. BOICAC nº 7/Octubre 1991. Consulta 3. <i>Sobre la posibilidad de que un auditor de cuentas socio de una sociedad de auditoría pueda ejercer la actividad de auditoría de cuentas a título individual con la única cobertura de la fianza prestada por la citada sociedad.....</i>	1711
5.1.3. BOICAC nº 11/Diciembre 1992. Consulta 1. <i>Sobre si una Agrupación de Interés Económico constituida por dos auditores (personas físicas) inscritos como ejercientes individuales en el ROAC, es preceptivo inscribir dicha sociedad como tal en el ROAC</i>	1713
5.1.4. BOICAC nº 11/Diciembre 1992. Consulta 2. <i>Relativa a la situación en que se encontraría una sociedad de auditoría en el supuesto de que el número de sus socios quedase reducido a dos personas, siendo tan solo uno de ellos auditor de cuentas y cumpliendo los restantes requisitos exigidos por el artículo 10.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas</i>	1715

¹ Ver RLAC d.a. 9ª «Formulación de consultas» y d.a. 10ª «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas»

5. CONSULTAS SOBRE MATERIA DE AUDITORÍA

5.2. Incompatibilidades	1717
5.2.1. BOICAC nº 2/Junio 1990. Consulta 1. <i>Si es o no incompatible ejercer el cargo de Secretario del Consejo de Administración de una entidad, sin ostentar la condición de consejero, y al mismo tiempo ser auditor de cuentas de la sociedad</i>	1721
5.2.2. BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 2. <i>Consulta en relación con la transmisión de la incompatibilidad en que se encuentra incurso un socio de una sociedad de auditoría al resto de socios de la misma</i>	1723
5.2.3. BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 6. <i>Sobre existencia o no de incompatibilidad para que un interventor judicial nombrado por el Juzgado en un expediente de suspensión de pagos pueda ejercer de auditor nombrado por la empresa</i>	1725
5.2.4. BOICAC nº 5/Mayo 1991. Consulta 2. <i>Sobre la existencia o no de incompatibilidad para que uno de los socios de una sociedad de auditoría pueda actuar, a título individual, como auditor de cuentas de una entidad en la que otro socio de la misma sociedad de auditoría ostente el cargo de director-gerente</i>	1729
5.2.5. BOICAC nº 5/Mayo 1991. Consulta 4. <i>Sobre si un auditor, que es incompatible para el ejercicio de la auditoría de cuentas en una entidad «A» por poseer una participación en su capital social superior al 0,5 por cien, puede o no realizar la auditoría de cuentas de la entidad «B» que también participa en el capital social de la primera</i>	1731
5.2.6. BOICAC nº 5/Mayo 1991. Consulta 5. 1. <i>Si en virtud de lo establecido en los artículos 36 a 41 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, una sociedad de auditoría es incompatible para realizar la auditoría de cuentas en entidades a las que alguno de los socios de la citada sociedad de auditoría han prestado, a título individual, servicios de asesoramiento tributario y/o jurídico, que en ningún caso incluyen los relativos a la ejecución material de la contabilidad</i> 2. <i>Efecto jurídico que tienen las disposiciones del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, y concretamente las establecidas en los artículos 36, 38 y 41, sobre los contratos de auditoría formalizados antes de la entrada en vigor del citado Reglamento, en caso de que exista incompatibilidad como consecuencia de la situación mencionada en el número anterior</i>	1733
5.2.7. BOICAC nº 12/Marzo 1993. Consulta 1. <i>Relativa a las siguientes cuestiones:</i> <i>«¿Existe incompatibilidad del Auditor de Cuentas, nombrado por una sociedad para la auditoría de sus cuentas anuales, para aceptar el cargo de Interventor de la misma sociedad si ésta solicita la declaración de suspensión de pagos?</i> <i>Caso positivo ¿a qué período debe extenderse la incompatibilidad?</i> <i>Por último, ¿podría aceptarse el nombramiento como Interventor si renunciase previamente, por justa causa, a la auditoría de las cuentas anuales?»</i>	1737

5. CONSULTAS SOBRE MATERIA DE AUDITORÍA

- 5.2.8. BOICAC nº 12/Marzo 1993. Consulta 3. *Sobre si existe incompatibilidad del Comisario, Depositario o Síndicos, de una empresa declarada en quiebra, una vez cesados en sus cargos, para ser nombrados auditores de cuentas de dicha empresa y, en su caso, a qué período debe extenderse la incompatibilidad* 1739
- 5.2.9. BOICAC nº 15/Diciembre 1993. Consulta 2. *Relativa a la posible incompatibilidad de una sociedad auditora para realizar la auditoría de una determinada entidad cuyas cuentas anuales fueron auditadas durante los tres últimos ejercicios por otra sociedad de auditoría en la que uno de sus socios dejó de ostentar tal condición pasando a ser socio de la primera de las sociedades de auditoría citadas* 1741
- 5.2.10. BOICAC nº 37/Marzo 1999. Consulta 2. *Sobre si se produce una situación de incompatibilidad para un auditor respecto a una determinada entidad «X», cuando éste y el administrador único de dicha entidad «X» (que además detenta la mayoría de su capital social) participan, cada uno, en un porcentaje significativo del capital social de otra entidad «Y»* 1743
- 5.2.11. BOICAC nº 44/Diciembre 2000. Consulta 5. *Sobre si se produce una situación de incompatibilidad en un auditor de cuentas de una Agencia de Valores en el caso de que éste pase a desempeñar en dicha entidad las funciones de la Unidad de Control que prevé la Circular 1/1998 de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), y si ésta se produciría también en el caso de que las funciones de la Unidad de Control las realizase otra entidad participada en un 65% por el auditor de cuentas* 1747
- 5.2.12. BOICAC nº 57/Marzo 2004. Consulta 1. *Contestación a la consulta acerca de diversos extremos relacionados con la incompatibilidad del auditor de cuentas anuales de la entidad prevista en el artículo 8.2.f) de la ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas, en redacción dada por la Ley 44/2002, de 22 de septiembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, por la determinación del valor razonable de la las acciones/participaciones sociales, de conformidad con lo previsto en los artículos 63 de la Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, y 29.1 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de sociedades de responsabilidad limitada* 1749
- 5.2.13. BOICAC nº 89/marzo 2012. Consulta 4. *Sobre si el auditor de las cuentas anuales de una sociedad anónima incurriría o no en la causa de incompatibilidad establecida en el artículo 13.1.e) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el hecho de realizar un trabajo de valoración de acciones de dicha sociedad en el caso de transmisión de dichas acciones por separación de socios (no mortis causa), conforme a lo establecido en los estatutos de la sociedad de acuerdo con lo previsto a este respecto en el artículo 123.7 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, y dado que en el artículo 46.5 del Reglamento de desarrollo del TRLAC,*

5. CONSULTAS SOBRE MATERIA DE AUDITORÍA

- aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, no se contempla expresamente esta actuación del auditor.....* 1757
- 5.3. Obligatoriedad de la auditoría de cuentas** 1759
- 5.3.1. BOICAC nº 2/Junio 1990. Consulta 3. *Si una sociedad anónima en el ejercicio económico de 1990 (1-1-1990 al 31-12-1990) cumple con los requisitos para formalizar el balance abreviado, pero en el ejercicio precedente (1-1-1989 al 31-12-1989) no los cumple, ¿debe realizar auditoría para 1990 por el hecho de que en uno de los dos últimos ejercicios ha cumplido con lo dispuesto en los artículos 181 y 203 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, o bien para conocer dicha obligación debe tenerse en cuenta exclusivamente el balance y demás datos relativos al ejercicio de 1990? ¿Cuál es el régimen aplicable para ejercicios sucesivos?.....* 1761
- 5.3.2. BOICAC nº 6/Junio 1991. Consulta 3. *Sobre la obligatoriedad de auditarse de una sociedad cuyo objeto social es la realización de actividades económicas relacionadas con la industria alimentaria, en la que concurren las siguientes circunstancias en el ejercicio 1990:*
- *El activo supera los 230 millones de pesetas*
 - *El número de empleados ha sido de 3*
 - *Los ingresos de la sociedad ascienden a 1.284 millones de pesetas. El 95% de los mismos corresponden a ingresos financieros recibidos por la venta en 1988 y 1989 de sociedades filiales con pago aplazado, por parte de la sociedad.....* 1763
- 5.3.3. BOICAC nº 12/Marzo 1993 Consulta 2. *Sobre la obligatoriedad o no de auditar las cuentas anuales de una Sociedad de Inversión Mobiliaria que, sometida en principio a tal obligación en base a lo establecido en la Disposición adicional primera. 1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se encuentra en estado de liquidación 1765*
- 5.3.4. BOICAC nº 30/Mayo 1997. Consulta 3. *Relativa al modelo de cuentas anuales –normal o abreviado– que debe presentar una sociedad anónima y, por tanto, si está sujeta o no a la obligación de someter dichas cuentas a verificación por un auditor en determinados ejercicios sociales en los que al haberse modificado sucesivamente su fecha de cierre el período de tiempo que comprenden es inferior al año natural 1767*
- 5.4. Nombramiento de Auditores** 1771
- 5.4.1. BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 4. *Sobre si la Junta General de accionistas de una sociedad anónima, obligada a auditar sus cuentas anuales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 203 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, puede nombrar al auditor de cuentas a pesar de no haberlo acordado antes de finalizar el ejercicio a auditar ... 1775*
- 5.4.2. BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 8. *Sobre la legalidad de una cláusula, incluida en la carta de encargo de una auditoría de cuentas, en la que se dispone: «La duración del presente contrato será de nueve años, a contar desde el momento de su aceptación por las partes. No*

5. CONSULTAS SOBRE MATERIA DE AUDITORÍA

- obstante, una vez transcurridos los tres primeros años, cualquiera de las partes podrá rescindir libremente el contrato, comunicándolo mediante carta certificada a la otra, en el plazo de un mes desde la fecha de entrega del último informe» 1777*
- 5.4.3. BOICAC nº 6/Julio 1991. Consulta 5. *Sobre si un auditor nombrado por el Registrador Mercantil a instancia del 5% del capital social puede renunciar a la realización de la auditoría, ante la negativa de la sociedad a facilitar la documentación necesaria, al haber renunciado previamente la parte que instó la auditoría. En caso contrario, consecuencias derivadas de la actuación de la sociedad en el informe de auditoría que debe emitir el auditor 1781*
- 5.4.4. BOICAC nº 7/Octubre 1991. Consulta 1
1. *¿Puede una auditoría de cuentas anuales voluntaria ser contratada por órgano social distinto de la Junta General?*
 2. *¿Puede ser nombrado o contratado el auditor una vez finalizado el ejercicio a auditar?*
 3. *¿Puede nombrarse auditor por plazo inferior a tres años?*
 4. *¿En qué supuestos considera el Instituto que, en relación con el derecho de los accionistas minoritarios establecido en el artículo 205.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas no se consideraría que el auditor de cuentas contratado por la sociedad es válido también para los accionistas minoritarios? 1783*
- 5.4.5. BOICAC nº 13/Mayo 1993. Consulta 2. *Relativa a los siguientes hechos:*
- a) *La sociedad de auditoría consultante fue nombrada auditor de cuentas de una compañía mercantil en junio de 1990 por tres ejercicios (1990, 1991 y 1992)*
 - b) *En 1992 dicha compañía, a efectos de unificar los auditores del grupo a que pertenece, nombró en la Junta General celebrada en dicho año nuevos auditores*
 - c) *Muy posteriormente en febrero de 1993 se recibió certificación del acuerdo en el que se nombran nuevos auditores. No se hace ninguna alusión a la revocación de los anteriores*
- Al no tener más noticias, los auditores preguntan sobre la actuación que les corresponde realizar para no incurrir en responsabilidad profesional 1787*
- 5.4.6. BOICAC nº 30/Mayo 1997. Consulta 4. *Relativa a si en el caso siguiente:*
- *Una Sociedad Anónima al estar obligada a someter las cuentas anuales del ejercicio 1993 a auditoría nombra a un auditor, mediante acuerdo de su Junta General, desde ese ejercicio hasta el 2001*
 - *Sin embargo, en los ejercicios de 1994 y 1995 la sociedad reunió dos de las circunstancias previstas en el artículo 181 del TRLSA, formulando por tanto en el ejercicio 1995 balance abreviado y no sometiendo, en consecuencia, las cuentas anuales de dicho ejercicio a auditoría*
 - *La sociedad presentó las cuentas anuales del ejercicio 1995 al Registrador Mercantil en modelo abreviado y sin informe de auditoría*

5. CONSULTAS SOBRE MATERIA DE AUDITORÍA

— *El Registrador Mercantil rechaza dichas cuentas indicando que, al tener nombrado e inscrito en dicho Registro a un auditor de cuentas hasta el año 2001, debe cancelarse previamente dicho nombramiento e inscripción del auditor para poder aceptarlas sin el informe de auditoría, por dos razones:*

a) *Impedir, si se mantenía el mismo, la posibilidad de petición de nombramiento de auditor a accionistas minoritarios, pero poseedores de al menos un 5% del Capital Social*

b) *Porque en su función de ser el Registro un instrumento de publicidad mercantil estaría dando una publicidad falsa al permitir dar a entender a terceros el que por tener la Sociedad un Auditor nombrado las cuentas eran auditadas, no siendo así en la realidad*

Es correcta la posición del Registrador Mercantil y si una sociedad no obligada a someter sus cuentas anuales a auditoría puede tener nombrado auditor de cuentas para los casos en que sea preceptiva legalmente la intervención del mismo 1789

5.4.7. BOICAC nº 48/Diciembre 2001. Consulta 2. *Sobre la posibilidad de que un auditor con nombramiento en vigor en una entidad pueda renunciar al mismo, al surgir fuertes discrepancias en el desarrollo del trabajo de auditoría con los administradores y falta de colaboración e incumplimientos en el pago de honorarios, sin que se produzca ninguna infracción de la normativa de auditoría de cuentas 1791*

5.4.8. BOICAC nº 81/Marzo 2010. Consulta 1. *Sobre si un auditor de cuentas, persona física, podría aceptar el nombramiento de auditor suplente para auditar las cuentas anuales de una entidad encontrándose registrado en situación de «no ejerciente» o «ejerciente por cuenta ajena» en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (en adelante ROAC) 1793*

5.4.9. BOICAC nº 89/marzo 2012. Consulta 1. *Sobre la actuación del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RAC), aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, en el supuesto siguiente:*
— *El ejercicio económico de la entidad a auditar es el año natural*
— *No se formulan las cuentas anuales por la entidad ni a la fecha legal de formulación (31 de marzo del año siguiente) ni a la de convocatoria de la Junta General Ordinaria de socios (junio)*
— *Ante la falta de formulación de las cuentas anuales el auditor de cuentas nombrado se plantea la duda de si se dan las circunstancias suficientes para presentar la renuncia a continuar el encargo 1797*

5.4.10. BOICAC nº 89/marzo 2012. Consulta 2. *Sobre la rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor antes de finalizar el período para el que inicialmente estaba nombrado de forma unilateral por la entidad auditada 1803*

5.5. Informes de auditoría	1805
5.5.1. BOICAC nº 8/Enero 1992. Consulta 1. <i>Sobre el tratamiento que debe darse, en el informe de auditoría, al hecho de que la empresa auditada se encuentre en la situación establecida en el punto 4º del artículo 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, sin que se haya convocado la Junta General prevista en el punto 2 del artículo 262 del mismo texto legal, ni se haya solicitado por parte de los administradores la disolución de la sociedad a tenor de lo dispuesto en el punto 4 del citado artículo.....</i>	1807
5.5.2. BOICAC nº 30/Mayo 1997. Consulta 5. <i>En relación con la obligatoriedad o no emisión de informe de auditoría por el auditor nombrado por el Registrador Mercantil al cual no se le facilitan las cuentas anuales por la empresa respecto de la cual se solicita auditoría</i>	1809
5.5.3. BOICAC nº 42/Junio 2000. Consulta 4. <i>A efectos de lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (LSRL), el Auditor de una Sociedad es requerido por la misma para que emita un informe especial de valoración de participaciones</i> — <i>¿Qué plazo tiene el auditor para emitir este informe especial?</i> — <i>¿Tiene que notificar su informe notarialmente a la Sociedad y a los socios afectados?</i> — <i>¿Tiene que depositar una copia de su informe en el Registro Mercantil?</i>	1811
5.5.4. BOICAC nº 48/Diciembre 2001. Consulta 1. <i>Sobre el tipo de opinión a emitir en el informe de auditoría de cuentas anuales consolidadas de un grupo de sociedades, en el supuesto de haber sido nombrado auditor a estos efectos por el Registrador Mercantil correspondiente, al no haber efectuado la Junta General de la sociedad dominante el debido nombramiento, sin poder auditar, por tanto, las cuentas anuales de la sociedad dominante ni las de las dependientes, que han sido auditadas por otros auditores, y sin tener acceso a la mayor parte de los papeles de trabajo de éstos, puesto que pertenecen a distintos países extranjeros.....</i>	1813
5.5.5. BOICAC nº 48/Diciembre 2001. Consulta 4. <i>Sobre si es correcto el modelo de informe a emitir por un auditor en un trabajo concreto que se le ha encargado, consistente en determinar el valor contable de las acciones de una entidad, con el fin exclusivo de que dicho valor sea conocido por sus socios, en base al balance presentado en la administración tributaria a efectos impositivos y sin auditar las cuentas anuales de la citada entidad</i>	1815
5.5.6. BOICAC nº 63/Septiembre 2005. Consulta 4. <i>Sobre los criterios de actuación del auditor en la realización del trabajo y emisión del informe de auditoría de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio social en que resultan de aplicación las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)</i>	1817

5. CONSULTAS SOBRE MATERIA DE AUDITORÍA

<p>5.5.7. BOICAC nº 73/Marzo 2008. Consulta 1. <i>Sobre las distintas posibilidades de actuación de los auditores de cuentas previstas en el Real Decreto 1362/2007, de 19 de Octubre, y en la Circular 1/2008, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, en relación con los informes financieros semestrales que deben presentarse periódicamente a dicha institución por los emisores de valores admitidos a negociación en mercados regulados</i></p> <p>Corrección errores BOICAC nº 74/Junio 2008</p>	1823
<p>5.5.8. BOICAC nº 75/Octubre 2008. Consulta 1. <i>Sobre los criterios a seguir en la redacción de los informes de auditoría de cuentas anuales al verse modificados los documentos contables integrantes de éstas como consecuencia de la modificación legislativa en materia contable efectuada a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, y del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante, nuevo PGC), así como sobre los criterios de actuación en el caso particular de los trabajos de auditoría de cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio en que resulte de aplicación el nuevo PGC</i></p> <p>BOICAC nº 76/Diciembre 2008. <i>Corrección de error Consulta 1 del BOICAC nº 75/Octubre 2008</i></p>	1831
<p>5.5.9. BOICAC nº 85/Marzo 2011. Consulta 1. <i>Relativa a la posibilidad de utilizar en los informes de auditoría correspondientes al primer ejercicio en que resultan de aplicación las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 21 de diciembre de 2010, sobre: la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, relativa a Informes, y la Norma Técnica sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas, un párrafo de otras cuestiones por parte de un auditor cuando en el informe de auditoría del ejercicio anterior se incluyeron salvedades por incertidumbres y por dudas en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, circunstancias que se mantienen en el ejercicio actual y que el auditor entiende que debe incluirlas en sendos párrafos de énfasis</i></p>	1839
<p>5.6. Interpretación de la legislación mercantil</p>	1847
<p>5.6.1 BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 1. <i>Consulta planteada sobre el alcance del trabajo del auditor en el supuesto de reducción de capital para compensar pérdidas, establecido en el artículo 168 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA)</i></p>	1849
<p>5.6.2. BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 3. <i>Interpretación de las disposiciones del artículo 210.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas respecto al plazo de un mes para la ejecución de la auditoría</i></p>	1851
<p>5.6.3. BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 5. <i>Sobre la interpretación del artículo 210.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y en particular sobre la ampliación del informe de auditoría en el supuesto contemplado en dicho artículo</i></p>	1853

5. CONSULTAS SOBRE MATERIA DE AUDITORÍA

5.6.4. BOICAC nº 5/Mayo 1991. Consulta 5. <i>Sobre publicación de los informes de auditoría</i>	1855
5.6.5. BOICAC nº 5/Mayo 1991. Consulta 3. <i>Sobre la obligatoriedad de incorporar las cuentas anuales, objeto de examen por el auditor, al correspondiente informe de auditoría</i>	1857
5.6.6. BOICAC nº 7/Octubre 1991. Consulta 2. 1. <i>Si una firma de auditoría realiza un informe de auditoría de las cuentas anuales a un cliente con el que tiene contrato, ya que le afecta la obligatoriedad, y este cliente decide no presentarlo en el Registro Mercantil, qué actuaciones debería efectuar la firma de auditoría para no incurrir en ningún tipo de problema</i> 2. <i>Si, como parece lógico, el cliente que no ha presentado el informe de auditoría obligatoria al Registro Mercantil decide incumplir el contrato y no permitir la realización de las auditorías de los años sucesivos, ya que no las piensa presentar en el Registro Mercantil, qué actuaciones debería efectuar la firma de auditoría para no incurrir en ningún tipo de problema</i>	1859
5.6.7. BOICAC nº 13/Mayo 1993. Consulta 1. <i>Relativa a la obligatoriedad de someter a la verificación de un auditor de cuentas el balance que sirva de base a la operación prevista en el artículo 169 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, consistente en la reducción del capital social a fin de restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad, disminuido por consecuencia de pérdidas, y el aumento simultáneo de capital en una cantidad igual o superior a la reducción practicada</i>	1861
5.6.8. BOICAC nº 32/Diciembre 1997. Consulta 2. <i>Relativa a las normas técnicas aplicables por los auditores de cuentas en las actuaciones profesionales sobre valoración de participaciones sociales y reducción de capital para compensar pérdidas, establecidas en los artículos 29, 32 y 100 y en el artículo 82 de la Ley 2/1995 de Sociedades de Responsabilidad Limitada respectivamente</i>	1863
5.6.9. BOICAC nº 37/Marzo 1999. Consulta 1. <i>Sobre si existe un modelo de informe de auditoría o normas de valoración, publicados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, relativos al informe de experto independiente, previsto en los artículos 89 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada y 231 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA)</i>	1867
5.6.10. BOICAC nº 89/Marzo 2012. Consulta 3. <i>Sobre la actuación del auditor de cuentas en un trabajo de valoración de participaciones sociales en una sociedad de responsabilidad limitada y la aplicación de lo dispuesto en la Norma Técnica de Auditoría sobre esta cuestión, publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 23 de octubre de 1991</i>	1869

5. CONSULTAS SOBRE MATERIA DE AUDITORÍA

5.7. Otras cuestiones	1873
5.7.1. BOICAC nº 12/Marzo 1993. Consulta 5. <i>Sobre la actuación que debe seguir un auditor de cuentas ante la falta de pago de sus honorarios por parte de la entidad auditada</i>	1875
5.7.2. BOICAC nº 12/Marzo 1993. Consulta 6. 1. <i>Sobre si el artículo 40 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas contradice lo dispuesto en el artículo 8 de la citada Ley, en relación a la posibilidad de prorrogar el período inicial de contratación de los auditores de cuentas y, por tanto, dicha prórroga no debe ser admitida jurídicamente Admitida la posibilidad de prorrogar el contrato de los auditores de cuentas, ¿cuál es el plazo para efectuar la renovación del auditor?</i>	1877
5.7.3. BOICAC nº 28/Diciembre 1996. Consulta 1. <i>Sobre determinadas cuestiones relativas a la actualización de balances prevista en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996</i>	1879
5.7.4. BOICAC nº 59/Septiembre 2004. Consulta 1. <i>Sobre si las sociedades de auditoría pueden integrar la administración concursal, a tenor de lo previsto en el artículo 27 de la ley 22/2003, de julio, concursal</i>	1883
5.7.5. BOICAC nº 63/Septiembre 2005. Consulta 3. <i>Sobre si los trabajos de revisión limitada a que se refieren las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) de la Internacional Federation of Accountants (IFAC, en su número 910 (ahora 2400), tienen la consideración de trabajos de auditoría de cuentas conforme a lo previsto en la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, y por tanto si están sujetos a lo dispuesto en dicha Ley a todos los efectos. Y si esta misma consideración se extiende a los otros trabajos de servicios relacionados que se contemplan en las NIAS 920 y 930 (ahora 4400 y 4410), de «procedimientos acordados» y «compilación o elaboración de información financiera»</i> BOICAC nº 64/Diciembre 2005. <i>Corrección de errores le la consulta 3 de Auditoría del BOICAC nº 63/Septiembre 2005. Habiéndose advertido la omisión de los párrafos finales en los apartados antepenúltimo y penúltimo de la respuesta dada a la consulta 3 de auditoría, publicada en el Boletín nº 63 correspondiente a septiembre de 2005, a continuación se reproducen ambos párrafos con las correcciones pertinentes (figuran subrayados los párrafos omitidos) tal y como deben ser considerados</i>	1887
5.7.6. BOICAC nº 69/Marzo 2007. Consulta 1. <i>Sobre si se vería vulnerado el deber de secreto al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas, conforme a lo previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, por el hecho de comunicar a las autoridades pertinentes determinados «hechos delictivos o infracciones de carácter económico» (blanqueo de capitales, corrupción económica, estafa, cohecho, etc.), cometidos por la entidad auditada o sus representantes y detectados en el curso normal de un trabajo de auditoría de cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en la legislación vigente a este respecto (artículo</i>	

5. CONSULTAS SOBRE MATERIA DE AUDITORÍA

- 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y normativa vigente sobre prevención del blanqueo de capitales) 1891
- 5.7.7. BOICAC nº 76/Diciembre 2008. Consulta 1. Referente a la utilización por los auditores de cuentas de los parámetros orientativos incluidos en los Anexos de la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa, publicada por Resolución de este Instituto de 14 de junio de 1999, en los trabajos de auditoría de las cuentas anuales formuladas conforme al nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, nuevo PGC), al haberse producido una modificación sustancial en el marco contable en vigor, tanto en lo que se refiere al marco conceptual como en relación con la definición y contenido de algunas magnitudes contables y de epígrafes, partidas y agrupaciones de los modelos del Balance y Cuenta de Pérdidas y ganancias sobre los que vienen referenciados los citados parámetros en la Norma Técnica de Auditoría 1893
- 5.7.8. BOICAC nº 83/Septiembre 2010. Consulta 1. Sobre la aplicación de la disposición transitoria que la Ley 12/2010, de 30 de junio, incorpora a la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas 1897
- 5.7.9. BOICAC nº 84/Diciembre 2010. Consulta 1. Criterios de actuación del auditor en la realización de la auditoría de cuentas anuales de una entidad en relación con la información que dicha entidad debe incorporar en la memoria de sus cuentas anuales sobre los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales, conforme a lo exigido en 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 1901

5.1. Condiciones para el ejercicio de la auditoría	1707
5.1.1. BOICAC nº 6/Junio 1991. Consulta 4. <i>Sobre la interpretación, aplicación y consecuencia jurídica de los artículos 10 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas y 28 y 34.3 de su Reglamento de desarrollo, para el caso de que, por fallecimiento de uno de los socios, una sociedad de auditoría incurra en incumplimiento formal de los requisitos exigidos en los mencionados artículos</i>	1709
5.1.2. BOICAC nº 7/Octubre 1991. Consulta 3. <i>Sobre la posibilidad de que un auditor de cuentas socio de una sociedad de auditoría pueda ejercer la actividad de auditoría de cuentas a título individual con la única cobertura de la fianza prestada por la citada sociedad</i>	1711
5.1.3. BOICAC nº 11/Diciembre 1992. Consulta 1. <i>Sobre si una Agrupación de Interés Económico constituida por dos auditores (personas físicas) inscritos como ejercientes individuales en el ROAC, es preceptivo inscribir dicha sociedad como tal en el ROAC</i>	1713
5.1.4. BOICAC nº 11/Diciembre 1992. Consulta 2. <i>Relativa a la situación en que se encontraría una sociedad de auditoría en el supuesto de que el número de sus socios quedase reducido a dos personas, siendo tan solo uno de ellos auditor de cuentas y cumpliendo los restantes requisitos exigidos por el artículo 10.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas</i>	1715

Pregunta

Sobre la interpretación, aplicación y consecuencia jurídica de los artículos 10 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas y 28 y 34.3 de su reglamento de desarrollo, para el caso de que, por fallecimiento de uno de los socios, una sociedad de auditoría incurra en incumplimiento formal de los requisitos exigidos en los mencionados artículos.

Respuesta

1. El artículo 10.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, establece, para poder constituir Sociedades de auditoría de cuentas, los siguientes requisitos¹:

- a) Que todos los socios sean personas físicas.
- b) Que como mínimo, la mayoría de sus socios sean auditores de cuentas, y a la vez les corresponda la mayoría de capital social y de los derechos de voto.
- c) Que la mayoría de los administradores y directores de la sociedad sean socios auditores de cuentas, debiendo serlo en todo caso el administrador único en sociedades de este tipo.
- d) Que se inscriban en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Asimismo, señala dicho artículo en su apartado 5 que *«causarán baja temporal o definitiva, según los casos, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), las sociedades y socios auditores integrantes de estas que incumplan alguno de los requisitos establecidos en el apartado 1 del presente artículo»*².

2. En el mismo sentido, establece el artículo 34 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988, aprobado mediante Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, que en el supuesto de que se produzca alguna variación durante el ejercicio que lleve consigo el incumplimiento de los requisitos que se establecen en el artículo 28³, y que coincide con los establecidos en el artículo 10.1 de la ley, antes citada, se producirá la baja automática de la Sociedad correspondiente en el ROAC.

3. De acuerdo con lo anterior, y en el supuesto de que el incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en el artículo 10.1 de la ley sea debido a causas de fuerza mayor, como es el ahora planteado, entiende este Instituto que no procedería la baja definitiva en el ROAC sino la apertura de un periodo en el cual la sociedad estaría obligada, de no desear la baja definitiva, a subsanar, a la mayor brevedad posible, el incumplimiento sobrevenido. Período durante el cual, si bien la sociedad podría

¹ Ver TRLAC art. 10.1.

² Ver TRLAC art. 11.

³ Ver RLAC art. 32.

seguir desarrollando, en su caso, los trabajos en curso, no estaría legitimada para proceder a la emisión de informes de auditoría, dado que, desde el mismo momento en que se produce el incumplimiento de alguno de los requisitos citados, y con independencia de la causa que haya motivado el mismo, la Sociedad no estaría autorizada, en los términos establecidos en el artículo 6 de la Ley 19/1988, para realizar la actividad de auditoría de cuentas.

Establece el referido artículo que: *«Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren los artículos siguientes, figuren inscritos en el ROAC del ICAC»*⁴, de lo cual cabe deducir, «a sensu contrario», que al no reunir dichos requisitos, no se puede realizar la actividad de auditoría de cuentas, la cual tiene por objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1.º de la ley, la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros⁵.

⁴ Ver TRLAC art. 7.1.

⁵ Ver TRLAC art. 11.2.

Pregunta

Sobre la posibilidad de que un auditor de cuentas socio de una sociedad de auditoría pueda ejercer la actividad de auditoría de cuentas a título individual con la única cobertura de la fianza prestada por la citada sociedad.

Respuesta

Al respecto cabe destacar los siguientes extremos:

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 12 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, *«sin perjuicio de la responsabilidad civil ilimitada, para responder de los daños y perjuicios que pudieran causar en el ejercicio de su actividad, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas están obligadas a prestar fianza en forma de depósito en efectivo, títulos de deuda pública, aval de entidad financiera o seguro de responsabilidad civil por la cuantía y en la forma que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda. La cuantía, en todo caso, será proporcional a su volumen de negocio. Reglamentariamente se fijará la fianza para el primer año de ejercicio de la actividad»*¹.

De tal precepto se deduce que tanto las sociedades de auditoría como los auditores de cuentas a título individual deben prestar fianza para poder ejercer la actividad de auditoría de cuentas. Lo cual ha sido desarrollado mediante el Reglamento de la citada Ley 19/1988, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, cuyos artículos 21 y 35 hacen referencia, respectivamente, a la necesidad de prestar la fianza, así como a su cuantía, justificación anual, supuestos de insuficiencia y devolución.

2. En cuanto a aquellos trabajos que, el auditor de cuentas socio de una sociedad de auditoría pueda realizar a título individual, de los cuales no responde en ningún caso la sociedad, y por lo tanto, la fianza constituida por ésta no cubre la responsabilidad en que aquél pudiera incurrir como consecuencia de tales trabajos, será necesario, a fin de dar cumplimiento al precitado artículo 12 de la Ley 19/1988, que el socio auditor de cuentas que realice los referidos trabajos por su cuenta y al margen de la sociedad, constituya la fianza que para las personas físicas se contempla en los artículos 12 y 35 del Reglamento², señalando el primero de ellos que: *«Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren respectivamente los artículos 22 y 28 del presente Reglamento, figuren inscritos como ejercientes en el caso de las personas físicas, en el Registro Oficial de*

¹ Ver TRLAC art. 23.

² Ver RLAC art. 55.

Audidores de Cuentas del ICAC y hubieran prestado fianza en garantía de las responsabilidades en que pudieran incurrir en el ejercicio de su actividad»³.

En conclusión, y de acuerdo con lo anteriormente expuesto, cabe señalar que un auditor de cuentas socio de una sociedad de auditoría no puede ejercer la actividad de auditoría de cuentas a título individual sin haber procedido a constituir la fianza a que se refieren los artículos 12 de la Ley 19/1988 y 35 de su reglamento de desarrollo, con independencia de la fianza que necesariamente habrá debido constituir la sociedad de auditoría en la cual participe.

³ Ver RLAC art. 25.2.

Pregunta

Sobre si una agrupación de interés económico constituida por dos auditores (personas físicas) inscritos como ejercientes individuales en el ROAC, es preceptivo inscribir dicha sociedad como tal en el ROAC.

Respuesta

Este instituto entiende:

1.º Que el RLAC aprobado por Real Decreto 1636/1990, en sus artículos 21 y 28 establece los requisitos que deben reunir las sociedades para realizar la actividad de auditoría de cuentas¹.

«Artículo 21. Ejercicio de la actividad.

1. Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren, respectivamente los artículos 22 y 28 del presente reglamento, figuren inscritos, como ejercientes en el caso de las personas físicas, en el ROAC del ICAC y hubieran prestado fianza en garantía de las responsabilidades en que pudieran incurrir en el ejercicio de su actividad.

2. El auditor de cuentas inscrito en el ROAC no podrá identificarse como tal en aquellos otros trabajos que realice distintos a los regulados en los artículos 1 y 2 y disposición adicional tercera del presente reglamento».

«Artículo 28. Sociedades de auditoría de cuentas.

Podrán constituirse Sociedades de auditoría de cuentas, siempre que éstas cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que todos los socios sean personas físicas.*
- b) Que, como mínimo, la mayoría de sus socios sean auditores de cuentas inscritos como ejercientes, y a su vez les corresponda la mayoría de capital social y de los derechos de voto.*
- c) Que la mayoría de los administradores y directores de la sociedad sean socios auditores de cuentas ejercientes, debiendo serlo, en todo caso, el administrador único en sociedades de este tipo. A estos efectos tendrán la consideración de directores las personas mencionadas en el apartado tercero del artículo 37 del presente reglamento.*
- d) Que se inscriban en el ROAC»².*

2.º Que la Ley 12/1991, de Agrupaciones de Interés Económico, en su artículo 3.º delimita el objeto social de este tipo de sociedades:

¹ Ver RLAC arts. 25.

² Ver RLAC art. 29.

«Artículo 3.º Objeto.

1. El objeto de la Agrupación de Interés Económico se limitará exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la que desarrollen sus socios.

2. La Agrupación no podrá poseer directa o indirectamente participaciones en sociedades que sean miembros suyos, ni dirigir o controlar directa o indirectamente las actividades de sus socios o de terceros».

Por tanto y atendiendo a lo dispuesto en las anteriores disposiciones, este instituto considera:

- a) Que cualquier sociedad para ejercer la actividad de auditoría de cuentas tiene necesariamente que estar inscrita en el ROAC, según lo establecido en el RLAC.
- b) Que al tratarse de una Agrupación de Interés Económico, constituida por dos socios que son auditores de cuentas inscritos como ejercientes en el ROAC, hay que suponer que el objeto social de dicha sociedad no puede ser el de auditoría de cuentas, sino cualquier otra actividad auxiliar de la que desarrollan sus socios, ya que de lo contrario se estaría en contra de lo dispuesto en el artículo 3.º De la citada Ley de Agrupaciones de Interés Económico.
- c) En consecuencia, dicha sociedad no puede ejercer la actividad de auditoría de cuentas y por tanto no puede inscribirse en el ROAC.

Pregunta

Relativa a la situación en que se encontraría una sociedad de auditoría en el supuesto de que el número de sus socios quedase reducido a dos personas, siendo tan solo uno de ellos auditor de cuentas y cumpliendo los restantes requisitos exigidos por el artículo 10.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹.

Respuesta²

Este instituto considera que, ante la falta de regulación expresa por dicho artículo de la situación planteada en esta consulta y ante la imposibilidad material de alcanzar la mayoría en el número de socios auditores de cuentas, es necesario acudir para su interpretación al espíritu de la mencionada ley que se basa, en cuanto al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, en la Octava Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, de 10 de abril de 1984, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables.

El artículo 2.1.b) de la citada directiva regula las condiciones mínimas que han de cumplir las sociedades encargadas de efectuar dicho control contable, exigiendo que la mayoría de los derechos de voto correspondan a socios habilitados para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, en aras de lograr la mayor profesionalidad posible en la gestión de dichas sociedades de control contable

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, fiel al espíritu de la Octava Directiva y en particular a su artículo 2.1.b), introdujo, haciendo uso de la posibilidad establecida en dicha directiva, un requisito adicional, cuál era el de la mayoría de socios auditores de cuentas, tratando así de incrementar las garantías que permitieran la máxima profesionalidad en el ejercicio de la actividad por parte de las sociedades de auditoría de cuentas.

En consecuencia, en aquellos casos como el planteado en la consulta formulada, en los que no se puede alcanzar la mayoría numérica de socios auditores por ser igual el número de socios auditores que el de no auditores, este Instituto considera que a efectos de lo dispuesto en el artículo 10.1 de la LAC se entenderá obtenida la mayoría cuando se disponga de la mayoría del capital social así como de los derechos de voto.

¹ Ver TRLAC art. 10.

² Ver TRLAC art. 11.2.

5.2. Incompatibilidades	1717
5.2.1. BOICAC nº 2/Junio 1990. Consulta 1. <i>Si es o no incompatible ejercer el cargo de Secretario del Consejo de Administración de una entidad, sin ostentar la condición de consejero, y al mismo tiempo ser auditor de cuentas de la sociedad</i>	1721
5.2.2. BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 2. <i>Consulta en relación con la transmisión de la incompatibilidad en que se encuentra incurso un socio de una sociedad de auditoría al resto de socios de la misma</i>	1723
5.2.3. BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 6. <i>Sobre existencia o no de incompatibilidad para que un interventor judicial nombrado por el Juzgado en un expediente de suspensión de pagos pueda ejercer de auditor nombrado por la empresa</i>	1725
5.2.4. BOICAC nº 5/Mayo 1991. Consulta 2. <i>Sobre la existencia o no de incompatibilidad para que uno de los socios de una sociedad de auditoría pueda actuar, a título individual, como auditor de cuentas de una entidad en la que otro socio de la misma sociedad de auditoría ostente el cargo de director-gerente</i>	1729
5.2.5. BOICAC nº 5/Mayo 1991. Consulta 4. <i>Sobre si un auditor, que es incompatible para el ejercicio de la auditoría de cuentas en una entidad «A» por poseer una participación en su capital social superior al 0,5 por cien, puede o no realizar la auditoría de cuentas de la entidad «B» que también participa en el capital social de la primera</i>	1731
5.2.6. BOICAC nº 5/Mayo 1991. Consulta 5. 1. <i>Si en virtud de lo establecido en los artículos 36 a 41 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, una sociedad de auditoría es incompatible para realizar la auditoría de cuentas en entidades a las que alguno de los socios de la citada sociedad de auditoría han prestado, a título individual, servicios de asesoramiento tributario y/o jurídico, que en ningún caso incluyen los relativos a la ejecución material de la contabilidad</i> 2. <i>Efecto jurídico que tienen las disposiciones del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, y concretamente las establecidas en los artículos 36, 38 y 41, sobre los contratos de auditoría formalizados antes de la entrada en vigor del citado Reglamento, en caso de que exista incompatibilidad como consecuencia de la situación mencionada en el número anterior</i>	1733
5.2.7. BOICAC nº 12/Marzo 1993. Consulta 1. <i>Relativa a las siguientes cuestiones:</i> <i>«¿Existe incompatibilidad del Auditor de Cuentas, nombrado por una sociedad para la auditoría de sus cuentas anuales, para aceptar el cargo de Interventor de la misma sociedad si ésta solicita la declaración de suspensión de pagos?»</i>	

5.2. CONSULTAS SOBRE INCOMPATIBILIDADES Y SECRETO PROFESIONAL

Caso positivo ¿a qué período debe extenderse la incompatibilidad?

Por último, ¿podría aceptarse el nombramiento como Interventor si renunciase previamente, por justa causa, a la auditoría de las cuentas anuales?» 1737

- 5.2.8. BOICAC nº 12/Marzo 1993. Consulta 3. *Sobre si existe incompatibilidad del Comisario, Depositario o Síndicos, de una empresa declarada en quiebra, una vez cesados en sus cargos, para ser nombrados auditores de cuentas de dicha empresa y, en su caso, a qué período debe extenderse la incompatibilidad* 1739
- 5.2.9. BOICAC nº 15/Diciembre 1993. Consulta 2. *Relativa a la posible incompatibilidad de una sociedad auditora para realizar la auditoría de una determinada entidad cuyas cuentas anuales fueron auditadas durante los tres últimos ejercicios por otra sociedad de auditoría en la que uno de sus socios dejó de ostentar tal condición pasando a ser socio de la primera de las sociedades de auditoría citadas* 1741
- 5.2.10. BOICAC nº 37/Marzo 1999. Consulta 2. *Sobre si se produce una situación de incompatibilidad para un auditor respecto a una determinada entidad «X», cuando éste y el administrador único de dicha entidad «X» (que además detenta la mayoría de su capital social) participan, cada uno, en un porcentaje significativo del capital social de otra entidad «Y»* 1743
- 5.2.11. BOICAC nº 44/Diciembre 2000. Consulta 5. *Sobre si se produce una situación de incompatibilidad en un auditor de cuentas de una Agencia de Valores en el caso de que éste pase a desempeñar en dicha entidad las funciones de la Unidad de Control que prevé la Circular 1/1998 de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), y si ésta se produciría también en el caso de que las funciones de la Unidad de Control las realizase otra entidad participada en un 65% por el auditor de cuentas* 1747
- 5.2.12. BOICAC nº 57/Marzo 2004. Consulta 1. *Contestación a la consulta acerca de diversos extremos relacionados con la incompatibilidad del auditor de cuentas anuales de la entidad prevista en el artículo 8.2.f) de la ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas, en redacción dada por la Ley 44/2002, de 22 de septiembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, por la determinación del valor razonable de las acciones/participaciones sociales, de conformidad con lo previsto en los artículos 63 de la Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, y 29.1 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de sociedades de responsabilidad limitada* 1749
- 5.2.13. BOICAC nº 89/marzo 2012. Consulta 4. *Sobre si el auditor de las cuentas anuales de una sociedad anónima incurriría o no en la causa de incompatibilidad establecida en el artículo 13.1.e) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el hecho de realizar un trabajo de valoración de acciones de dicha sociedad en el caso de transmisión de dichas acciones por separación de socios (no mortis causa), conforme*

5.2. CONSULTAS SOBRE INCOMPATIBILIDADES Y SECRETO PROFESIONAL

a lo establecido en los estatutos de la sociedad de acuerdo con lo previsto a este respecto en el artículo 123.7 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, y dado que en el artículo 46.5 del Reglamento de desarrollo del TRLAC, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, no se contempla expresamente esta actuación del auditor..... 1757

Pregunta

Sobre si es o no incompatible ejercer el cargo de secretario del consejo de administración de una entidad, sin ostentar la condición de consejero, y al mismo tiempo ser auditor de cuentas de la sociedad.

Respuesta

Esta consulta hay que enmarcarla en el ámbito de la independencia prevista en el artículo 8.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹.

El Proyecto de Reglamento de la mencionada ley (actualmente en trámite administrativo), desarrolla tal aspecto definiendo que *«se entiende por independencia la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor»*².

Además, se señala que *«para apreciar la falta de independencia, se tomará en consideración, como una de las circunstancias que puedan concurrir, la realización para la empresa o entidad auditada de otros trabajos que puedan limitar la imparcialidad del auditor»*.

Las normas técnicas de auditoría (publicadas en Boletín n.º 1 de este instituto) de obligatoria observancia para todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, al referirse a la independencia del auditor señalan entre otros extremos que:

«Para ser y parecer independiente, el auditor no debe tener intereses ajenos a los profesionales, ni estar sujeto a influencias susceptibles de comprometer tanto la solución objetiva de los problemas que puedan serle sometidos, como la libertad de expresar su opinión profesional.

*Se considerará que existe falta de independencia cuando el auditor sea el ejecutor material de la contabilidad o asuma funciones ejecutivas en la entidad auditada. El resto de los servicios que el auditor puede prestar a su cliente, como consultoría y asesoramiento fiscal, no provocan incompatibilidad en este sentido. Sin embargo, el auditor debe estar alerta a situaciones en las que identificación con el cliente o la gestión de los negocios de éste menoscaben su imagen de independencia haciéndola incompatible con la labor del auditor de cuentas»*³.

A tenor de lo dispuesto en el proyecto de reglamento y en las normas técnicas, aun cuando el cargo de secretario del consejo de administración no implique, como es el caso objeto de consulta, ser consejero de la entidad y, por tanto, no resulte directamente de aplicación las incompatibilidades específicas previstas en el artículo 8.2.a) de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, existe una vinculación constante, directa,

¹ Ver TRLAC, Sección 1ª Independencia del Capítulo III, en especial el art. 13 a).

² Ver RLAC arts. 43 a 51, en especial el 46.

³ Ver NTA de carácter general puntos 1.3.5 y 1.3.6.

5.2.1. BOICAC Nº 2, JUNIO DE 1990. CONSULTA 1

pública y remunerada entre la persona que ostenta este cargo y la sociedad a través de su máximo órgano de administración que puede limitar la imparcialidad de aquella y, en cualquier caso, menoscaba su imagen de independencia. Por consiguiente, este instituto entiende que el desempeño del cargo de secretario del consejo de administración es incompatible con el ejercicio de la auditoría de cuentas de la misma sociedad.

Pregunta

Consulta en relación con la transmisión de la incompatibilidad en que se encuentra incurso un socio de una sociedad de auditoría al resto de socios de la misma.

Respuesta

De acuerdo con el número 2 del artículo 10 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, en el que se dispone «lo establecido en el artículo 8 de esta ley se aplicará a las sociedades de auditoría, incluso cuando incurran en incompatibilidad algunos de los socios, incluidas las personas, empresas o entidades vinculadas a ellos directa o indirectamente», las incompatibilidades en que incurra un socio de una sociedad de auditoría se transmiten a la propia sociedad y, en consecuencia, ningún socio puede actuar en nombre y representación de la misma como auditor de cuentas de la empresa o entidad en la que uno de ellos se encuentra en una de las situaciones previstas en el número 2 del artículo 8.

Por lo que respecta a la segunda cuestión planteada, que hace referencia a si alguno de los demás socios, independientemente de la firma de auditoría, puede ejercer las funciones de auditor de cuentas de la empresa o entidad, se considera que de acuerdo con el apartado b) del número 5 del artículo 8 de la mencionada LAC tampoco es posible la actuación de otro socio a título individual¹.

Teniendo en cuenta que existe una vinculación directa entre los socios de una misma sociedad de auditoría, y de acuerdo con el citado apartado, según el cual las incompatibilidades en que incurra un auditor de cuentas con respecto a una empresa o entidad se transmiten a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuviera cualquier vinculación directa o indirecta, entendemos que la incompatibilidad se transmite tanto a la sociedad como a los socios de la misma, quedando estos incursos en esta situación, con independencia de que se actúe a título individual o en nombre y representación de la sociedad.

¹ Ver arts. 17 y 18 del TRLAC y 50 y 51 del RLAC.

Pregunta

Sobre existencia o no de incompatibilidad para que un interventor judicial nombrado por el juzgado en un expediente de suspensión de pagos pueda ejercer de auditor nombrado por la empresa.

Respuesta

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) en su disposición adicional cuarta establece que los interventores, peritos mercantiles o prácticos a que se refiere el artículo 4 de la Ley de Suspensión de Pagos, de 26 de julio de 1922 (en adelante LSP), deberán ser auditores de cuentas¹.

De las funciones que se atribuyen a los interventores en los artículos 5, 6 y 8 de la citada LSP, se deduce que éstos, en el transcurso de sus actuaciones deben y pueden intervenir directamente en la gestión y administración de los negocios del comerciante suspenso.

No se puede olvidar que la situación de suspensión de pagos provoca una limitación en la capacidad de actuar del suspenso, que aunque puede conservar, la administración y gestión de sus bienes debe someterse a las limitaciones que se establezcan por el Juez.

Lo anterior se concreta en que el comerciante necesita el concurso de los interventores para verificar cobros, aceptaciones, endosos, protestos, pagos, para concertar contratos o para continuar las operaciones ordinarias de su tráfico. Si realiza estas operaciones sin su concurso, serán nulas y el suspenso incurrirá en responsabilidad penal (art. 6 de la LSP).

En este contexto, el trabajo del interventor no es tan solo un trabajo de información al Juez sobre la situación económica del comerciante, sino también y muy fundamentalmente de supervisión y vigilancia de las actividades económicas del suspenso, lo que en muchos supuestos implica una participación activa en la gestión del negocio.

En consecuencia, puede afirmarse que las funciones que tienen legalmente atribuidas los interventores constituyen una serie de tareas directamente relacionadas con la gestión y administración del negocio que normalmente deberán tener su reflejo en las cuentas anuales.

Por otra parte en la regulación de la auditoría de cuentas se establece el principio general de independencia de los auditores respecto a la entidad auditada. El número 1 del artículo 8 de la LAC² y más ampliamente el artículo 36 del Reglamento de dicha ley,

1 Ver Ley Concursal art. 27.

2 Ver TRLAC art. 12.1.

aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre (en adelante RLAC)³, dispone:

- «1. *Los auditores de cuentas deberán ser independientes en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas.*
2. *Se entiende por independencia, la ausencia de intereses que puedan menoscabar la objetividad del auditor.*
3. *Para apreciar la falta de independencia se tomará en consideración entre otras circunstancias la realización para la empresa o entidad auditada de otros trabajos que puedan limitar la imparcialidad del auditor».*

La disposición anterior enuncia el principio general de independencia, que supone una base fundamental de la actividad de auditoría de cuentas, entendida ésta como el instrumento legal del control externo de la información económica que presentan las empresas. No obstante, y sin perjuicio de que dicho principio puede y debe ser aplicado con carácter específico, el artículo 8.2 de la LAC⁴ y el artículo 37 del RLAC⁵ regulan determinados supuestos de incompatibilidad, que no son sino una concreción objetiva de supuestos de falta de independencia.

Los interventores judiciales de las suspensiones de pagos no están incluidos en dichos supuestos objetivos de incompatibilidad. Ahora bien, considerando que tienen atribuidas legalmente funciones que implican actuaciones que tienen reflejo en las cuentas anuales, parece claro que se da una convergencia en la misma persona de intereses que menoscaban su objetividad, ya que se produce en muchos casos el que una persona debe verificar actuaciones que ha realizado ella misma, y hemos de convenir que es metafísicamente imposible ser independiente de uno mismo.

Entendemos, por tanto, que hasta que cesen en el ejercicio de sus funciones, existe incompatibilidad del interventor judicial para ser nombrado auditor de cuentas de la empresa en suspensión de pagos.

Ahora bien, en otro orden de cosas en la pregunta formulada se cuestiona el periodo al que se debe extender la incompatibilidad. Es decir, si una vez finalizada la suspensión de pagos, habiéndose llegado al convenio con los acreedores y cesar los interventores en su función, persiste la incompatibilidad y, en caso de que persista, por cuánto tiempo.

En relación con lo anterior es necesario señalar que la situación de incompatibilidad en términos generales cesará cuando finalice la situación que impide que el auditor pueda efectuar su trabajo con la objetividad requerida. La concreción de ese periodo es en la mayoría de los casos de muy difícil determinación, ya que siempre estaremos en presencia de criterios subjetivos, lo que introduce un elemento de inseguridad en la aplicación de la norma que en la medida de lo posible debe ser erradicada.

En este sentido consideramos que las incompatibilidades establecidas en el punto 2 del artículo 8 de la LAC y el punto 1 del artículo 37 del RLAC, son una concreción del principio general de independencia regulada en el punto 1 del artículo 8 de la LAC y el

³ Ver TRLAC art. 43.

⁴ Ver TRLAC art. 13.

⁵ Ver RLAC arts. 44 y ss.

artículo 36 del RLAC y en consecuencia la extensión de las incompatibilidades hasta el término del tercer ejercicio siguiente al que hubiera finalizado la causa de la incompatibilidad (arts. 8.3 de la LAC y 37.2 del RLAC) que se establece para los supuestos concretos de incompatibilidad se deberá aplicar también para el supuesto general de falta de independencia, de acuerdo con una interpretación lógica de la ley y a fin de evitar una situación de gran inseguridad en la aplicación de las normas relativas a esta materia

Por consiguiente, de acuerdo con lo anteriormente expuesto y en relación con la consulta formulada, se considera que el interventor judicial de las suspensiones de pagos es incompatible para realizar la auditoría de la Empresa hasta el término del tercer ejercicio siguiente a la finalización de dicha situación⁶.

⁶ Ver TRLAC art. 14.

Pregunta

Sobre la existencia o no de incompatibilidad para que uno de los socios de una sociedad de auditoría pueda actuar, a título individual, como auditor de cuentas de una entidad en la que otro socio de la misma sociedad de auditoría ostente el cargo de director-gerente.

Respuesta

1. El número 2 del artículo 8 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, establece cuatro supuestos concretos de incompatibilidad para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas con respecto a una empresa o entidad, de tal forma que las personas que se encuentran en alguna de las situaciones previstas en el citado número no pueden ejercer como auditores de cuentas de dicha entidad. Uno de los supuestos contemplados en dicho número, concretamente en el apartado a), hace referencia a la incompatibilidad que recae en «quienes ostenten cargos directivos o de administradores o sean empleados de dichas empresas o entidades»¹.

2. Las situaciones de incompatibilidad no se agotan con los supuestos establecidos en el mencionado número 2, ya que el número 5 del mismo artículo 8 prevé la extensión de las incompatibilidades, en los siguientes términos²:

«5. A los efectos de este artículo:

- a) *Las menciones a la empresa o entidad se extenderán a aquellas otras con las que esté vinculada directa o indirectamente*
- b) *Las menciones a los auditores de cuentas se extenderán, en su caso, a los cónyuges de los mismos y a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuviera cualquier vinculación directa o indirecta».*

El Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, en el número 3 del artículo 38 delimita la extensión prevista en el número 5.b) del artículo 8 de la Ley, antes citado, en los siguientes términos:

«3 *Las menciones a los auditores... se extenderán:*

- a) *A los cónyuges de los mismos...*
- b) *A las sociedades de auditoría en las que tuviera cualquier tipo de participación en el capital social.*
- c) *A los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que estuvieran vinculados directa o indirectamente aquellos mediante cualquier tipo de pacto o acuerdo de carácter profesional o relación de prestación de servicios entre sí*

¹ Ver TRLAC art. 13 a).

² Ver TRLAC arts. 13, 17 y 18.

o para terceros de los relacionados en el apartado 3 del artículo 36, o supongan un traspaso de clientela con el fin de limitar la eficacia de lo dispuesto en el artículo 40 o que limiten en alguna medida la objetividad o independencia que debe observar el auditor en los términos establecidos en este Reglamento».

3. Por último, el número 2 del artículo 10 de las tantas veces citada LAC hace extensivo a las sociedades de auditoría lo dispuesto en el artículo 8 para los auditores individuales, en los siguientes términos:

«lo establecido en el artículo 8 de esta ley se aplicará a las sociedades de auditoría, incluso cuando incurran en incompatibilidad algunos de sus socios, incluidas las personas, empresas, o entidades vinculadas a ellas directa o indirectamente».

De acuerdo con todo lo anterior, y por lo que respecta al caso objeto de consulta, este instituto considera que no solo es incompatible para el ejercicio de la auditoría de cuentas de la empresa en cuestión su director gerente y la sociedad de auditoría en la que participa, en aplicación de los artículos 8.2.a) y 10.2 de la LAC, respectivamente, si no que también lo son el resto de los socios de la sociedad de auditoría que actúen a título individual, ya que existe una vinculación directa entre el primero y los segundos, que se concreta en un acuerdo de carácter profesional a través de la participación de todos ellos en una sociedad de auditoría y siéndole, por consiguiente, de aplicación la extensión de la incompatibilidad prevista en el número 5 del artículo 8 de la LAC y en el número 3 del artículo 38 del reglamento que desarrolla la citada ley.

Pregunta

Sobre si un auditor, que es incompatible para el ejercicio de la auditoría de cuentas en una entidad «A» por poseer una participación en su capital social superior al 0,5 por 100, puede o no realizar la auditoría de cuentas de la entidad «B» que también participa en el capital social de la primera.

Respuesta

El número 2 del artículo 8 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, de 12 de julio, establece cuatro supuestos concretos de incompatibilidad para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas con respecto a una empresa o entidad, de tal forma que las personas que se encuentren en alguna de las situaciones previstas en el citado número no pueden ejercer como auditores de cuentas de dicha entidad.

En el caso objeto de consulta y por lo que respecta a la entidad «A», la sociedad de auditoría es incompatible para ejercer como auditor de cuentas de dicha entidad por estar incurso en el supuesto establecido en el artículo 8.2.b) del mencionado texto legal, según el cual, resultan incompatibles «los accionistas y socios de las empresas o entidades en las que posean una participación superior al 0,5 por 100 del nominal de capital social...»¹.

Ahora bien, las situaciones de incompatibilidad no se agotan con los supuestos establecidos en el mencionado número 2, ya que el número 5 del mismo artículo prevé la extensión de dichas incompatibilidades, en los siguientes términos:

«5. A los efectos de este artículo:

- a) las menciones a la empresa o entidad se extenderán a aquellas otras con las que esté vinculada directa o indirectamente.
- b) las menciones a los auditores de cuentas se extenderán, en su caso, a los cónyuges de los mismos y a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta»².

El Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, en su artículo 38 delimita la extensión de las incompatibilidades prevista en la ley en los términos antes citados, atendiendo a los supuestos concretos de incompatibilidad.

En particular, y por lo que respecta a la extensión de la incompatibilidad a las empresas o entidades vinculadas directa o indirectamente con aquélla de la que se es socio o accionista, resulta de aplicación el número 1 del citado artículo 38 en el que se dispone:

¹ Ver TRLAC art. 13 b).

² Ver TRLAC art. 15.

«1. Las menciones a la empresa o entidad auditada, a los efectos de lo dispuesto en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo anterior, se extenderán a aquellas otras con las que esté vinculado directa o indirectamente.

En todo caso se entenderá dicha vinculación cuando una participe en la otra de forma directa o indirecta, o cuando ambas estén participadas por una misma empresa o entidad, creando una vinculación duradera. Se presumirá que constituye participación en el sentido antes expresado la titularidad de, al menos el 20 por 100 del capital suscrito de otra u otras sociedades, o del 3 por 100 si ésta cotiza en Bolsa»³.

Por lo que respecta al caso concreto objeto de consulta, y dado que en ella no se menciona la participación que posee la entidad «B» en la entidad «A», este Instituto no puede pronunciarse sobre la existencia o no de incompatibilidad. Ahora bien, por aplicación de lo mencionado en el párrafo anterior, entendemos, que la sociedad de auditoría no solo es incompatible con la sociedad «A» participada directamente por ella sino también lo es, en todo caso, con la entidad «B», si ésta posee una participación en la citada entidad «A» en el sentido expresado en el referido párrafo

Por último, tan solo señalar que el Reglamento que desarrolla la LAC, no ha introducido nuevos supuestos de incompatibilidad por la vía de extensión, sino que, como se deduce de la simple literalidad del artículo 8.5.a) de la ley, estos supuestos ya estaban contemplados en la misma, de tal forma que el citado reglamento únicamente acota, concreta y clarifica dicho supuesto, tomando como base el concepto de participación y vinculación establecido en el artículo 185 de la LSA, según la nueva redacción dada por la Ley 19/1989 de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia de sociedades.

Por consiguiente, ante la existencia de una incompatibilidad específica, no cabe plantear la problemática de haber sido nombrado auditor antes de la entrada en vigor del reglamento, ya que éste no recoge ningún supuesto de incompatibilidad que no estuviera contemplado previamente en la ley.

³ Ver RLAC arts. 46.2, 47 y 48.

Pregunta

1. Si en virtud de lo establecido en los artículos 36 a 41 del RLAC¹, una sociedad de auditoría es incompatible para realizar la auditoría de cuentas en entidades a las que alguno de los socios de la citada sociedad de auditoría han prestado, a título individual, servicios de asesoramiento tributario y/o jurídico, que en ningún caso incluyen los relativos a la ejecución material de la contabilidad.

2. Efecto jurídico que tienen las disposiciones del RLAC, y concretamente las establecidas en los artículos 36, 38 y 41, sobre los contratos de auditoría formalizados antes de la entrada en vigor del citado reglamento, en caso de que exista incompatibilidad como consecuencia de la situación mencionada en el número anterior.

Respuesta²

La Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, en el número 2 del artículo 8³, regula el régimen de incompatibilidades al que quedan sometidos los auditores de cuentas, ejercientes a título individual o sociedades de auditoría, de tal forma que aquéllos que se encuentren con respecto a una determinada entidad en alguna de las situaciones previstas en el citado número no pueden ejercer como auditores de la citada entidad.

Entre las causas de incompatibilidad la citada ley no menciona la realización para la empresa o entidad a auditar de otro tipo de servicios profesionales distintos de la auditoría de cuentas, y, por consiguiente, hay que entender que, en principio, no resulta incompatible el ejercicio de la auditoría de cuentas en una empresa o entidad, con la prestación de otro tipo de servicios.

Ahora bien, este instituto entiende que el régimen de incompatibilidades no debe quedar estrictamente circunscrito a los supuestos expresamente establecidos en el artículo 8.2 de la ley, ya que, no hay que olvidar, el principio de independencia, que previsto en su artículo 8.1, debe regir toda actuación en el ámbito de la auditoría de cuentas

Dicho principio ha sido desarrollado más ampliamente en el artículo 36 del RLAC, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, a cuyo tenor se entiende por independencia «la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor»⁴.

¹ Ver RLAC arts. 43 a 51.

² Ver TRLAC art. 13 y RLAC art. 46.

³ Ver TRLAC art. 13.

⁴ Ver RLAC art. 43.2.

En conexión con este principio, y en lo relativo a la prestación para la empresa o entidad auditada de otros servicios distintos a la auditoría de cuentas, el número 3 del citado artículo 36 declara⁵:

«Para apreciar la falta de independencia se tomará en consideración, entre otras circunstancias, la realización para la empresa o entidad auditada de otros trabajos que puedan limitar la imparcialidad del auditor. En todo caso, se considerará que no existe independencia cuando el auditor de cuentas haya realizado trabajos durante los tres ejercicios anteriores a aquel a que se refiere la auditoría, relativos a la ejecución material de la contabilidad de la empresa o entidad auditada»⁶.

A juicio de este Instituto lo dispuesto en el citado número 3 no debe ser entendido en el sentido de que la prestación de otro tipo de servicios, a excepción de la ejecución material de la contabilidad, supone indefectiblemente la pérdida de independencia, sino que viene a reconocer que pueden existir situaciones que, en razón del servicio prestado o las circunstancias en que éste se preste, menoscaben la objetividad del auditor.

En estos mismos términos se pronuncian las normas técnicas de auditoría en cuyo apartado 1.3.6 se dispone:

«Se considerará que existe falta de independencia cuando el auditor sea el ejecutor material de la contabilidad o asuma funciones ejecutivas en la entidad auditada. El resto de los servicios que el auditor puede prestar a su cliente, como consultoría y asesoramiento fiscal, no provocan, en principio, incompatibilidad en este sentido. Sin embargo, el auditor debe estar alerta a situaciones en las que su identificación con el cliente o la gestión de los negocios de éste menoscaben su imagen de independencia haciéndolo incompatible con la labor del auditor de cuentas».

De acuerdo con todo lo anterior, este Instituto entiende que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, pueden prestar a las entidades auditadas otro tipo de servicios, siempre que ello no alcance a la ejecución material de la contabilidad. Esto no es óbice para que existan determinados servicios que puedan provocar una falta de independencia, debiendo en estos casos, el auditor de cuentas renunciar bien al ejercicio de la auditoría de cuentas o bien a la prestación del servicio que pudiera menoscabar su objetividad. Ahora bien, dado que no están acotados ni definidos en su contenido los servicios que, distintos de la auditoría de cuentas, puede prestar un auditor, no es posible determinar a priori cuáles de ellos pueden menoscabar la independencia, y por consiguiente esta circunstancia sólo puede ser apreciada mediante un análisis de cada caso en particular.

Si como se deduce de lo anteriormente expuesto, la LAC y el reglamento que la desarrolla no consideran, con carácter general, incompatible la función de auditor de cuentas con la prestación de otro tipo de servicios a la entidad auditada, resulta obvio

⁵ Ver RLAC arts. 44 a 46.

⁶ Ver TRLAC art. 14.

pensar que tampoco puede considerarse que exista incompatibilidad cuando el que presta los servicios de asesoramiento tributario y/o jurídico a algunos clientes de la sociedad de auditoría sea un socio de la misma a título individual, como es el caso objeto de consulta.

Por último, tan solo señalar que el reglamento que desarrolla la LAC, por lo que se refiere al régimen de incompatibilidades establecido en los artículos 36 a 41, no ha introducido nuevos supuestos de incompatibilidad ni restricciones adicionales para la prestación de otros servicios distintos al de auditoría de cuentas, ya que el principio de independencia, las incompatibilidades y sus extensiones estaban contempladas en la propia ley, de tal forma que el reglamento únicamente trata de acotar, concretar y clarificar las disposiciones de la ley. Por consiguiente, de haberse prestado un servicio que pueda considerarse que menoscaba la independencia, no cabe plantear la problemática de haber sido nombrado auditor antes de la publicación del reglamento, si la LAC ya había entrado en vigor cuando se formalizaron los contratos de auditoría de cuentas.

Pregunta

Relativa a las siguientes cuestiones: «¿Existe incompatibilidad del auditor de cuentas, nombrado por una sociedad para la auditoría de sus cuentas anuales, para aceptar el cargo de interventor de la misma sociedad si ésta solicita la declaración de suspensión de pagos?»

Caso positivo ¿a qué periodo debe extenderse la incompatibilidad?

Por último, ¿podría aceptarse el nombramiento como Interventor si renunciase previamente, por justa causa, a la auditoría de las cuentas anuales?».

Respuesta

A este respecto, los artículos 5, 6 y 8 de la LSP de 26 de julio de 1922¹ otorgan a los interventores nombrados por el Juez en los procedimientos de suspensión de pagos una serie de funciones que implican su participación en la gestión y administración de la entidad en suspensión de pagos y, consecuentemente, sus actuaciones tendrían reflejo en las cuentas anuales del suspenso. En consecuencia, en base al principio general de independencia que debe presidir toda actividad de auditoría de cuentas, establecido en el número 1 del artículo 8 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas², y más ampliamente en el artículo 36 de su Reglamento de desarrollo, aprobado mediante Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre³, que dispone lo siguiente:

«1. Los auditores de cuentas deberán ser independientes en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas.

2. Se entiende por independencia, la ausencia de intereses que puedan menoscabar la objetividad del auditor.

3. «Para apreciar la falta de independencia se tomará en consideración entre otras circunstancias la realización para la empresa o entidad auditada de otros trabajos que puedan limitar la imparcialidad del auditor».

Este instituto considera que no pueden simultanearse, respecto a un mismo periodo de tiempo, las actuaciones de auditor de cuentas e interventor judicial en las empresas en suspensión de pagos, ante la imposibilidad de conseguir la independencia necesaria en la verificación de las actuaciones realizadas

Por otra parte, respecto al posible nombramiento del propio auditor de cuentas como posterior interventor judicial en el procedimiento de suspensión de pagos de una entidad, bajo el supuesto de que hubiese finalizado el plazo de contratación del auditor

¹ Ver Ley Concursal arts. 27 y 28.

² Ver TRLAC art. 12.

³ Ver RLAC art. 43.

establecido en el apartado 4 del artículo 8 de la LAC⁴, o bien, cuando mediando justa causa, se hubiese producido la revocación del auditor de la entidad, en base a lo dispuesto en los artículos 204.3 y 206 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el TRLSA⁵, hemos de señalar que la imposibilidad por parte del auditor de formar parte de los órganos de administración o dirección de la empresa, así como de ocupar puesto de trabajo en la misma, durante los tres años siguientes al cese de sus funciones, establecida en los artículos 8.3.b)⁶ de la LAC y 39 de su reglamento de desarrollo, resulta aplicable al supuesto contemplado en la consulta formulada, ya que, como hemos mencionado con anterioridad el interventor en los expedientes de suspensión de pagos participa de forma sustancial en la gestión y administración del suspenso, pudiendo incluso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5 de la LSP, ejercitar directamente, previa autorización judicial, acciones convenientes al interés del patrimonio del suspenso, siendo comparable, en consecuencia, su actuación a la de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada.

Por todo lo expuesto, este instituto considera que durante los tres años siguientes al cese en sus funciones, los auditores de cuentas no podrán ser designados como interventores en los procedimientos de suspensión de pagos declarados en relación con la entidad auditada.

⁴ Ver TRLCA arts. 13 a 18.

⁵ Ver TRLSC art. 266.

⁶ Ver TRLAC art. 20.

Pregunta

Sobre si existe incompatibilidad del comisario, depositario o síndicos, de una empresa declarada en quiebra, una vez cesados en sus cargos, para ser nombrados auditores de cuentas de dicha empresa y, en su caso, a qué periodo debe extenderse la incompatibilidad.

Respuesta

A este respecto, una vez superada la situación derivada de la declaración del estado de quiebra, y bajo el supuesto de continuidad de la entidad, hemos de tener en cuenta que las funciones encomendadas al comisario, depositario y síndicos de una empresa declarada en quiebra, reguladas en el libro IV del Código de Comercio de 30 de mayo de 1829¹ y en la vigente Ley de Enjuiciamiento Civil, constituyen una serie de tareas directamente relacionadas con la gestión y administración de dicha empresa, que normalmente deberían tener reflejo en las cuentas anuales.

Por otra parte, en la regulación de la auditoría de cuentas se establece el principio general de independencia de los auditores respecto a la entidad auditada. El número I del artículo 8 de la LAC² y más ampliamente el artículo 36 del Reglamento de dicha Ley, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre³, dispone:

«1. Los auditores de cuentas deberán ser independientes en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas.

2. *Se entiende por independencia, la ausencia de intereses que puedan menoscabar la objetividad del auditor.*

3. *Para apreciar la falta de independencia se tomará en consideración entre otras circunstancias la realización para la empresa o entidad auditada de otros trabajos que puedan limitar la imparcialidad del auditor».*

La disposición anterior enuncia el principio general de independencia, que supone una base fundamental de la actividad de auditoría de cuentas, entendida ésta como el instrumento legal del control externo de la información económica que presentan las empresas. No obstante, y sin perjuicio de que dicho principio puede y debe ser aplicado con carácter específico, el artículo 8.2 de la LAC⁴ y el artículo 37 del RLAC⁵ regulan determinados supuestos de incompatibilidad, que no son sino una concreción objetiva de supuestos de falta de independencia⁶.

¹ Actualmente reguladas por la Ley Concursal.

² Ver TRLAC art. 12.

³ Ver RLAC art. 43.

⁴ Ver TRLSA arts. 13 a 18.

⁵ Ver RLAC art. 44 a 51.

⁶ Ver TRLAC art. 14.

El comisario, depositario y síndicos de una empresa declarada en quiebra, no están incluidos en dichos supuestos objetivos de incompatibilidad. Ahora bien, considerando que tienen atribuidas legalmente funciones que implican actuaciones de gestión y administración que tienen reflejo en las cuentas anuales, parece claro que se da una convergencia en la misma persona de intereses que pueden menoscabar su objetividad, ya que se produce en muchos casos el que una persona debe verificar actuaciones que ha realizado ella misma, y hemos de convenir que es imposible ser independiente de uno mismo.

Entendemos, por tanto, que existe incompatibilidad del comisario, depositario o síndico para ser nombrados auditores de cuentas de la empresa declarada en quiebra, en la cual desempeñaron las funciones propias de su cargo.

En otro orden de cosas, respecto al periodo al que se debe extender la incompatibilidad, hemos de señalar que ésta en términos generales cesará cuando finalice la situación que impide que el auditor pueda efectuar su trabajo con la objetividad requerida. La concreción de ese periodo es en la mayoría de los casos de muy difícil determinación, ya que siempre estaremos en presencia de criterios subjetivos, lo que introduce un elemento de inseguridad en la aplicación de la norma que en la medida de lo posible debe ser erradicado.

En este sentido consideramos que las incompatibilidades establecidas en el punto 2 del artículo 8 de la LAC y el punto 8 del artículo 37 del RLAC, son una concreción del principio general de independencia regulada en el punto I del artículo 8 de la LAC y el artículo 36 del RLAC y en consecuencia la extensión de las incompatibilidades hasta el término del tercer ejercicio siguiente al que hubiera finalizado la causa de la incompatibilidad (arts. 8.3 LAC y 37.2 del RLAC) que se establece para los supuestos concretos de incompatibilidad se deberá aplicar también para el supuesto general de falta de independencia, de acuerdo con una interpretación lógica de la ley y a fin de evitar una situación de gran inseguridad en la aplicación de las normas relativas a esta materia.

Por consiguiente, de acuerdo con lo anteriormente expuesto y en relación con la consulta formulada, se considera que el comisario, depositario y síndicos de una empresa declarada en estado de quiebra son incompatibles para realizar la auditoría de dicha empresa hasta el término del tercer ejercicio siguiente a la finalización de dicha situación.

Pregunta

Relativa a la posible incompatibilidad de una sociedad auditora para realizar la auditoría de una determinada entidad cuyas cuentas anuales fueron auditadas durante los tres últimos ejercicios por otra sociedad de auditoría en la que uno de sus socios dejó de ostentar tal condición pasando a ser socio de la primera de las sociedades de auditoría citadas.

Respuesta

El artículo 8 de la LAC, de 12 de julio de 1988¹, sienta el principio general de independencia de los auditores de cuentas, en el ejercicio de su función, respecto de las empresas o entidades auditadas.

Al mismo tiempo, el citado precepto no sólo establece el principio general de independencia sino que además regula una serie de cuestiones tendentes a garantizar la necesaria imparcialidad del auditor en la consideración objetiva de los hechos y en la formulación de sus conclusiones.

En este sentido, por una parte se establecen una serie de supuestos que determinan de forma directa la incompatibilidad del auditor respecto de una determinada entidad. Estos supuestos recogidos en el mencionado artículo 8.2 de la LAC son los siguientes:

«a) Quienes ostenten cargos directivos o de administradores o sean empleados de dichas empresas o entidades.

b) Los accionistas y socios de las empresas o entidades en las que posean una participación superior al 0,5 por 100 del nominal del capital social o que aquélla represente más del 10 por 100 del patrimonio personal del accionista o socio.

c) Las personas unidas por vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado, con los empresarios o con los directivos o administradores de las empresas o entidades.

d) Quienes resulten incompatibles de acuerdo con lo establecido en otras disposiciones legales».

Por otra parte, el citado precepto trata igualmente de garantizar la independencia del auditor fijando unos límites temporales en la contratación del auditor por parte de una determinada empresa o entidad. Así el artículo 8.4 de la LAC dispone lo siguiente:

«Los auditores de cuentas no podrán ser contratados por una misma empresa o entidad por un plazo inferior a tres años o superior a nueve, no pudiéndose celebrar un nuevo contrato hasta pasados tres años desde la finalización del anterior»².

¹ Ver TRLAC art. 12.1.

² Ver TRLAC art. 19.1.

No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias según el ordenamiento vigente no será de aplicación el primero de los plazos dispuestos en el párrafo anterior.

El supuesto objeto de la presente consulta no es encuadrable en ninguna de las circunstancias que determinan la incompatibilidad del auditor, previstas en el artículo 8.2 de la LAC, y, por tanto, únicamente podría afectar a la independencia del auditor mediante la vulneración de los plazos mínimo y máximo de contratación.

Si el auditor a que se refiere esta consulta no hubiese cesado en la condición de socio de la firma de auditoría contratada por la entidad durante los tres ejercicios precedentes, nada impediría que dicho socio continuase ejerciendo la auditoría de la citada entidad hasta el periodo máximo legalmente establecido de nueve años.

Por tanto, el hecho de que dicho socio pase a formar parte de la nueva sociedad auditora de las cuentas anuales de la entidad, no supone por sí sólo que pueda verse afectada su independencia ya que aún no se ha superado el plazo máximo de nueve años de contratación a partir del cual, de acuerdo con el espíritu de la LAC, cabe suponer que el auditor puede ver afectada su independencia.

En consecuencia, dado que la razón última de la regulación que la LAC y su reglamento de desarrollo hacen de la independencia es tratar de mantener por parte del auditor una actitud mental que le permita actuar con libertad respecto a su juicio profesional, y que de acuerdo con lo manifestado en los párrafos precedentes nada hace suponer que pueda verse afectada la independencia del auditor de la entidad durante los ejercicios que restan hasta el cumplimiento del plazo de nueve años, consideramos que las sociedades de auditoría a que pertenezca el auditor solo podrán ser contratadas para la realización de la auditoría de las cuentas anuales de la entidad a que se refiere esta consulta hasta el ejercicio en que se supere el plazo máximo legal de contratación.

Pregunta

Sobre si se produce una situación de incompatibilidad para un auditor respecto a una determinada entidad «X», cuando este y el administrador único de dicha entidad «X» (que además detenta la mayoría de su capital social) participan, cada uno, en un porcentaje significativo del capital social de otra entidad «Y».

Respuesta

1.º La LAC, su reglamento de desarrollo y las normas técnicas de auditoría establecen como un principio básico, que el auditor debe observar siempre en el desarrollo de un trabajo de auditoría de cuentas, el de mantener en todo caso una posición de absoluta independencia respecto a la entidad auditada, entendiendo como tal la ausencia de intereses e influencias que puedan menoscabar su objetividad. A este respecto, en dicha normativa se regula el régimen de incompatibilidades al que están sujetos los auditores de cuentas en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas. De la citada normativa interesa destacar, en relación con la cuestión planteada, lo dispuesto en:

— Artículo 8 de la LAC.

«1. Los auditores de cuentas deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las empresas o entidades auditadas¹.

2. Serán en todo caso incompatibles en el ejercicio de sus funciones respecto a una empresa o entidad:

- a) Quienes ostenten cargos directivos o de administradores o sean empleados de dichas empresas o entidades*
- b) Los accionistas y socios de las empresas o entidades en las que posean una participación superior al 0,5 por 100 del nominal del capital social o que aquélla represente más del 10 por 100 del patrimonio personal del accionista o socio².*

...

5. A los efectos de este artículo:

- a) Las menciones a la empresa o entidad se extenderán a aquellas otras con las que esté vinculada directa o indirectamente³.*
- b) Las menciones a los auditores de cuentas se extenderán en su caso, a los cónyuges de los mismos y a los auditores de cuentas o sociedades*

¹ Ver TRLAC art. 12.

² Ver TRLAC art. 13 a) y b) del TRLAC.

³ Ver igualmente TRLAC art. 15.

de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta»⁴.

— El artículo 38 del Reglamento de desarrollo de la LAC, referido a la extensión de la situación de incompatibilidad, que en su apartado 1, y en relación con la vinculación directa o indirecta entre empresas, establece:

«1. Las menciones a la empresa o entidad auditada, a los efectos de lo dispuesto en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo anterior, se extenderán a aquellas otras con las que esté vinculada directa o indirectamente.

En todo caso, se entenderá dicha vinculación cuando una participe en la otra de forma directa o indirecta, o cuando ambas estén participadas por una misma empresa o entidad, creando una vinculación duradera. Se presumirá que constituye participación en el sentido antes expresado la titularidad de, al menos, el 20 por 100 del capital suscrito de otra u otras sociedades, o del 3 por 100 si esta cotiza en Bolsa»⁵.

2.º En el supuesto planteado en su escrito, el auditor y el administrador único de la sociedad «X» (este último, además, posee el 75% del capital social de dicha sociedad) participan personalmente, con un 25 por 100 cada uno, en el capital social de la sociedad «Y». De esta situación cabe deducir lo siguiente:

- El auditor es incompatible para auditar la sociedad «Y», puesto que posee una participación mayor al 0,5 por 100 de su capital social [art. 8.2.b) de la ley].
- Entre las sociedades «X» e «Y», existe una vinculación de las previstas en los artículos 8.5 de la LAC y 38.1 de su reglamento, dado que el administrador de la sociedad «X» posee una participación del 75 por 100 del capital social de ésta y, a la vez, del 25 por 100 del capital social de la sociedad «Y». No hay que olvidar, a este respecto, que la norma 11.^a «Operaciones intersocietarias», de la cuarta parte del PGC, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, considera, a efectos de presentación de las cuentas anuales de una empresa, como empresas del grupo o asociadas a las que se encuentren vinculadas por una relación de dominio o bajo influencia notable, entendiéndose como tal no sólo las derivadas de las relaciones de dominio establecidas en el artículo 42.1 del Código de Comercio, sino también cuando dichas empresas se encuentren en estas circunstancias, directa o indirectamente, respecto de una misma entidad o persona física. Esta es la situación que se produce en el caso planteado, en el que una misma persona física, el administrador, domina a la sociedad «X» (posee el 75% de su capital) y ejerce una influencia notable en la sociedad «Y» (ostenta el 25% de su capital), considerándose, en consecuencia, ambas empresas como asociadas a efectos de presentación de sus cuentas anuales.

De esta misma manera hay que entender la existencia de vinculación entre ambas sociedades, en el caso objeto de consulta, si se atiende a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 38 del reglamento de desarrollo de la LAC, cuando, al referirse a la extensión de

⁴ Ver TRLAC arts. 16, 17 y 18.

⁵ Ver RLAC art. 48.

la incompatibilidad existente de un auditor respecto a una empresa o entidad a aquellas otras con las que ésta se encuentre vinculada directa o indirectamente, establece, en su párrafo segundo, que: «En todo caso, se entenderá dicha vinculación cuando una participe en la otra de forma directa o indirecta, o cuando ambas estén participadas por una misma empresa o entidad, creando una vinculación duradera...», puesto que, en este caso, ambas sociedades se encuentran participadas por una misma persona (situación aún si cabe más clara que el supuesto de participación por una empresa, dada la unidad de voluntad concurrente en la toma de decisiones residenciada en un solo sujeto) en las proporciones correspondientes para crear una vinculación duradera, tal y como se contempla en el citado artículo. A ello debe añadirse que dicho artículo se refiere a circunstancias que «*en todo caso*» producen una vinculación entre empresas y entidades, a efectos de lo en él previsto, las cuales no son, por tanto, más que una concreción objetiva de situaciones que en cualquier caso producen una vinculación a ese respecto, pero sin que esto deba suponer que no puedan existir otras circunstancias que produzcan la misma vinculación entre empresas o entidades que las enumeradas expresamente en el citado artículo.

- Por tanto, en el supuesto planteado, la situación de incompatibilidad del auditor para auditar las cuentas de la sociedad «Y» se extiende a la sociedad «X», al estar ambas sociedades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en los artículos 8.5.a) de la LAC y 38.1 de su reglamento de desarrollo.
- Por otra parte, y además de lo mencionado anteriormente, la participación del auditor y del administrador de la sociedad «X» en el capital de la sociedad «Y», en un porcentaje cada uno del 25 por 100, es de tal magnitud, que origina unas relaciones e intereses entre ambos que son susceptibles de afectar a la necesaria independencia del auditor en el desarrollo de su trabajo de auditoría en la sociedad «X» (en la que el administrador único formula las cuentas anuales; posee los derechos mayoritarios para nombrar al auditor, puesto que posee la mayoría del capital social, el 75%; puede establecer las condiciones del contrato de auditoría: plazos, precio, etc., y lo firma). No hay que olvidar, a este respecto, que el régimen de incompatibilidades establecido en la normativa de auditoría de cuentas no queda circunscrito estrictamente a los supuestos expresamente previstos en los artículos 8.2 de la LAC y 37 de su reglamento de desarrollo⁶, los cuales no son más que una concreción objetiva de situaciones que en todo caso producen una falta de independencia, sino que se extiende también a cualquier circunstancia o situación que pueda afectar a la necesaria independencia que el auditor debe mantener siempre en el desarrollo de cualquier trabajo de auditoría respecto a la entidad auditada, tal y como exigen el apartado 1 del artículo 8 de la LAC y el artículo 36 de su reglamento, al establecer el principio general de independencia como base que debe regir toda actividad de auditoría de cuentas.

3.^o En consecuencia, este instituto entiende que en el supuesto planteado en su escrito el auditor es incompatible para auditar las cuentas anuales de la sociedad «X», por los motivos expuestos anteriormente.

⁶ Ver TRLAC arts. 12 a 19 y RLAC arts. 43 a 51.

Pregunta

Sobre si se produce una situación de incompatibilidad en un auditor de cuentas de una Agencia de Valores en el caso de que éste pase a desempeñar en dicha entidad las funciones de la Unidad de Control que prevé la Circular 1/1998 de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), y si ésta se produciría también en el caso de que las funciones de la Unidad de Control las realizase otra entidad participada en un 65 por 100 por el auditor de cuentas.

Respuesta

La citada Circular 1/1998, de la CNMV establece la obligación de que las Agencias de Valores, entre otras entidades, cuenten con una Unidad de control dentro de su organización, creada por el Consejo de Administración, que se responsabilice de determinadas funciones y del cumplimiento de las normas que se establecen en la propia circular. Por tanto, habrá que entender que dicha Unidad de Control depende orgánica y funcionalmente del consejo de administración, perteneciendo, en consecuencia, al ámbito interno de la propia Agencia de Valores, y ocupando un elevado nivel directivo dentro de la misma, dadas las funciones y responsabilidades que la Circular 1/1998 le atribuye.

Por su parte, la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas establece, en su artículo 8, un sistema de incompatibilidades para los auditores de cuentas, a fin de garantizar la independencia de éstos en el ejercicio de su actividad respecto a las entidades que auditan. Y, en relación a las cuestiones planteadas, conviene destacar lo dispuesto en:

- Su número 2, apartado a):
«Serán en todo caso incompatibles en el ejercicio de sus funciones respecto a una empresa o entidad: a) Quienes ostenten cargos directivos o de administradores o sean empleados de dichas empresas o entidades»¹.
- Su número 3, apartado b):
«Durante los tres años siguientes al cese de sus funciones, los auditores de cuentas no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la empresa o entidad auditada, ni tampoco podrán ocupar puesto de trabajo en la misma»².
- Su número 5, apartado b):
«A los efectos de este artículo: ... b) Las menciones a los auditores de cuentas se extenderán, en su caso, a los cónyuges de los mismos y a los auditores de

¹ Ver TRLAC art. 13 a).

² Ver TRLAC art. 20.1.

cuentas o sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta»³.

Por todo lo anterior, este Instituto entiende que, en el supuesto de que el auditor de cuentas de una Agencia de Valores realizase las funciones de la Unidad de Control previstas en la Circular 1/1998 de la CNMV, se produciría una situación de incompatibilidad para el auditor de cuentas, puesto que al efectuar tales funciones habría que considerarle incluido en el ámbito interno de la Agencia de Valores, con dependencia orgánica y funcional del Consejo de Administración de la misma, incurriendo de esta forma en la causa de incompatibilidad prevista en el artículo 8.2.a) de la LAC, la cual incluso establece que se produce incompatibilidad cuando el auditor ocupa un puesto de empleado en la entidad auditada.

Asimismo, el auditor de cuentas de una Agencia de Valores, en los tres años siguientes al cese de sus funciones como auditor, no podrá aceptar la realización de las funciones de la referida Unidad de control, puesto que, en aplicación de lo previsto en el artículo 8.3.b), no puede formar parte de los órganos de dirección o de administración de la entidad auditada ni tampoco ocupar puesto de trabajo en la misma.

En cuanto a si dicha incompatibilidad se produciría en el caso de que las funciones de la Unidad de Control las realizase otra entidad participada en un 65 por 100 por la firma de auditoría, hay que indicar que, conforme a lo establecido en el artículo 8.5.b) de la LAC, la situación de incompatibilidad de un auditor de cuentas se extiende a los auditores y sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta. Y, en el caso planteado, la extensión de la causa de incompatibilidad entre la firma de auditoría y la entidad participada se produciría sin duda alguna, puesto que, al participar la firma de auditoría en un 65 por 100 del capital de la referida entidad, es evidente la vinculación existente entre ambas entidades.

³ Ver TRLAC arts. 16.1, 17 y 18.

Pregunta

Contestación a la consulta acerca de diversos extremos relacionados con la incompatibilidad del auditor de cuentas anuales de la entidad prevista en el artículo 8.2.f) de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en redacción dada por la Ley 44/2002, de 22 de septiembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, por la determinación del valor razonable de las acciones/participaciones sociales, de conformidad con lo previsto en los artículos 63 de la TRLSA aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, y 29.1 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.¹

Respuesta

Sobre el alcance que deba otorgarse a la incompatibilidad del auditor en los términos de la nueva letra f) del artículo 8.2², con ocasión de la eventual realización de los trabajos de valoración a que se refieren los artículos 63 del TRLSA³ y 29.1 de LSRL⁴, respecto de los cuales no se dispone, a diferencia de lo previsto en los artículos 64.1⁵ y 29.2⁶ de los textos legales citados, respectivamente, nada dispone expresamente acerca de quién debería realizarlos, de tal modo que, al amparo del principio de autonomía de voluntad reconocido, podría interpretarse que las restricciones estatutarias que pudieran establecerse a la transmisibilidad de las acciones o participaciones sociales pudieran disponer que la realización de aquellos trabajos de valoración se efectuara por el auditor de cuentas anuales de la entidad, este instituto manifiesta lo siguiente:

Las dudas que la cuestión a plantear suscita deben resolverse mediante la adecuada interpretación de las distintas normas aquí mentadas al objeto de dilucidar el alcance que ha querido dar el legislador a las mismas, teniendo presente que el principio de autonomía de voluntad citado en el escrito de consulta está sujeto a las limitaciones que emanan de lo dispuesto en las normas que integran el Ordenamiento Jurídico, de conformidad con el artículo 1.255 del Código Civil, el artículo 53 del Código de Comercio, el artículo 10 de la TRLSA y 12.3 de la LSRL; toda vez que la remisión a la regulación estatutaria, prevista en la citada legislación de sociedades, no contiene disposición

¹ Ver Contestación BOICAC 89/4 de marzo de 2012.

² Ver TRLAC art. 13 e).

³ Ver TRLSC art. 123.

⁴ Ver TRLSC art. 107.

⁵ Ver TRLSC arts. 124 y 125.

⁶ Ver TRLSC art. 107.2.

alguna expresa que, de modo imperativo, prohíba, en su caso, que los trabajos de valoración se realicen por el auditor de cuentas.

Teniendo en cuenta lo anterior, en dicha tarea interpretativa debe prestarse especial atención, de conformidad con el artículo 3.1 del Código Civil, al «espíritu o finalidad» de la norma, sin olvidar el «contexto» ni «los antecedentes legislativos», de suerte que el resultado de aquella tarea ha de concordar y ser coherente con la finalidad y espíritu que persigue la legislación reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

En efecto, la referida ausencia legal de disposiciones en la legislación de sociedades anónimas y de responsabilidad limitada que prescriban expresamente que los trabajos de valoración se realicen por auditor distinto del auditor de cuentas de la entidad ha de interpretarse conforme con lo previsto en la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, en cuanto norma especial, de suerte que aquella falta de mención expresa se entienda condicionada y limitada por los requisitos que el citado texto legal impone a los auditores de cuentas en el ejercicio de su actividad, en particular, en lo que aquí interesa, la obligada observancia del principio de independencia concretado mediante la tipificación de diversos supuestos de incompatibilidad en que el auditor de cuentas no debe incurrir.

En este sentido, es preciso resaltar que la Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, con el objeto de coadyuvar en la mejora de la calidad de los trabajos de auditoría y de fortalecer la credibilidad de la actividad auditora, de modo que contribuya a dotar de la máxima transparencia a la información verificada y a un mejor funcionamiento de la economía de mercado, ha abordado la modificación sustancial del régimen de independencia que los auditores de cuentas deben guardar en la realización de su actividad, siendo así que la independencia se constituye en pieza y soporte fundamental para proporcionar el máximo grado de fiabilidad de la información económica financiera examinada, al objeto de que los usuarios de dicha información acepten con la máxima garantía y plena confianza esta información por cuanto que ha sido verificada por un tercero independiente.

Así las cosas, aceptando como premisa que cuando una norma se dicta es porque se entiende más justa o más perfecta que la anterior, en este marco, y tomando como punto de referencia los criterios contenidos en la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 16 de mayo de 2002 sobre independencia de los auditores de cuentas, debe señalarse que la regulación así acometida ha introducido como una causa nueva de incompatibilidad, la prevista en la letra f) del artículo 8.⁷, incluyendo determinados trabajos de valoración como circunstancias susceptibles de constituir una amenaza o riesgo para la independencia del auditor y, por consiguiente, de afectar al juicio objetivo e imparcial que todo auditor de cuentas debe ejercer. La citada letra tipifica como nueva causa de incompatibilidad de los auditores de cuentas, *«la prestación al cliente de auditoría de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas en los estados financieros de dicho*

⁷ Ver TRLAC art. 13 e).

cliente, siempre que el trabajo de valoración conlleve un grado significativo de subjetividad».

En este punto, se impone la necesidad de examinar si los informes de valoración de acciones y participaciones aquí examinados son susceptibles de ser calificados como trabajos de valoración en los términos a que hace referencia la letra f) del citado precepto, debiendo tener presente que la concurrencia de esta nueva causa legal de incompatibilidad devendría por la circunstancia de reunir aquellos informes de valoración los tres elementos siguientes: a) «La prestación al cliente de auditoría de servicios de valoración»; b) «... que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas en los estados financieros»; y c) «... conlleve un grado significativo de subjetividad». A tal objeto, debe manifestarse lo siguiente:

- En cuanto a *«la prestación al cliente de auditoría de servicios de valoración»*: concurre esta circunstancia en los mentados informes de valoración por cuanto éstos tienen por objeto fijar, evaluar o atribuir cierto valor, en este caso, como valor de transmisión, a determinados elementos patrimoniales, cuales son las acciones o participaciones sociales que integran la cifra del capital social.
- En relación a la *«a la evaluación de cantidades significativas en los estados financieros»*: cabe indicar que la concurrencia de esta circunstancia es la que presenta más problemas de interpretación, toda vez que depende, por una parte, de si con los trabajos de valoración quedan afectados los estados financieros, lo que exige su previa delimitación y, por otra parte, de si dicha valoración se refiere a cantidades relevantes o significativas.

En cuanto al primero de los extremos planteados, debe señalarse que la ausencia, en el ordenamiento jurídico, de norma positiva que defina expresamente cuáles son los denominados estados financieros, ha de ser suplida mediante la interpretación adecuada del resto de normas que integran aquel ordenamiento al objeto de hacer posible su aplicación. En este sentido, hay que indicar que son varias las disposiciones normativas que contienen dicha expresión como es el caso del artículo 44 del Código de Comercio que utiliza la expresión «estados financieros consolidados» como sinónimo de cuentas anuales consolidadas, para referirse a la obligación de incluir cierta información adicional en el supuesto haberse producido durante el ejercicio un cambio en la composición de las entidades incluidas en la consolidación, así como los artículos 26 y 27 de la Ley 24/1988, de Mercado de Valores que señalan, entre los requisitos de la emisión de valores, la existencia de informes de auditoría y de estados financieros auditados, con arreglo a lo estipulado en la legislación reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, siendo así que con la expresión «estados financieros» se está haciendo referencia a las cuentas anuales formuladas por quienes tienen competencias para ello de conformidad con la normativa específica reguladora y auditadas en los términos previstos en la LAC. De igual modo, en esta ley, a propósito de la formación práctica exigida para ser auditor inscrito en el ROAC, se refiere a las «cuentas anuales, cuentas anuales consolidadas o estados financieros análogos». Asimismo, debe mencionarse la previsión contenida en el PGC aprobado por Real Decreto 1643/1990, en su norma de elaboración 12.ª, en el sentido de que la presentación de los estados financieros intermedios se ajustará a la forma y crite-

rios establecidos para las cuentas anuales⁸; lo que podría permitir considerar que los estados financieros que no sean intermedios, en cuanto al periodo al que se refieren, son aquellos que, con arreglo a la normativa específica, integran de cuentas anuales. En idéntico sentido cabe entender el artículo 159 de la LSA cuando hace referencia a «los estados financieros formulados conformes con el artículo 172», toda vez que éste trata de las cuentas anuales y los diferencia de éstas por ser aquellas de fecha posterior a éstas, resultando, por ende, que los documentos comprendidos en las cuentas anuales constituyen estados financieros.

No obstante lo anterior, la previsión existente, en alguno de las normas mencionadas, de que los estados financieros son auditados de conformidad con la legislación reguladora de la auditoría de cuentas no debe entenderse en el sentido de que únicamente los estados financieros, entendidos éstos como cuentas anuales, son los auditados, dado que, a la luz de las disposiciones contenidas en la misma LAC, los trabajos de auditoría de cuentas pueden tener por objeto, no sólo las cuentas anuales, sino también otros estados o documentos contables; de lo que puede inferirse la existencia de estados financieros distintos de las mencionadas cuentas anuales. Es el caso de los estados que los liquidadores de las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada tienen que formular, del balance detallado que el empresario debe presentar junto a la solicitud de suspensión de pagos, del balance aprobado y verificado que debe servir de base al aumento de capital con cargo a reservas, así como de ciertos estados que las sociedades, por razón de su naturaleza jurídica, deben suministrar. Como ejemplo de éstos últimos estados puede citarse la información estadístico-contable referida al ejercicio económico que, con arreglo al artículo 66 del Reglamento que desarrolla la Ley 30/1995, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados (RD 2486/1998, de 20 de noviembre), deben remitir, junto a las cuentas anuales, las entidades aseguradoras a la Dirección General de Seguros como «estados financiero de obligada comunicación» a que se refiere el artículo 40 del citado texto legal.

En consecuencia, cabe concluir que la expresión «*estados financieros*» ha de entenderse como equivalente, no solo a las cuentas anuales o documentos que la integran a formular por las entidades, sino también a cualesquiera otros estados o documentos que deban emitirse o formularse por las entidades, conforme tanto a su normativa específica por razón de su naturaleza jurídica, ya sea con el objetivo de proporcionar información útil a los usuarios sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de una entidad, o bien alguno de dichos extremos, ya sea en el seno del régimen de control al que puedan estar sujetos, como a las prácticas o usos habituales.

Precisado lo anterior, habida cuenta, de un lado, que resulta materialmente imposible aquí un examen pormenorizado de cada una de los documentos o estados susceptibles de calificarse como estados financieros a los efectos de la letra f) del artículo

⁸ El Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/07 de 16 de noviembre y actualmente vigente, dentro de su Tercera parte «Cuentas anuales. I Normas de elaboración de las cuentas anuales, norma 14ª Estados financieros intermedios», establece que «*Los estados financieros intermedios se presentarán con la forma y los criterios establecidos para las cuentas anuales*».

8.2 y, de otro lado, que cuando se utiliza la expresión «estados financieros» se está haciendo referencia, en la generalidad de los casos, sin agotarlos, a las cuentas anuales que se formulan y aprueban, se impone centrar el examen del segundo de los extremos aludidos —«cantidades significativas»— en los documentos que integran las cuentas anuales, es decir, el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria (art. 34 del CCo.).

Así las cosas, es preciso recordar aquí aquellos extremos o supuestos que debiendo ser reflejados, de acuerdo con la normativa reguladora, en las cuentas anuales puedan resultar afectados por el valor atribuido, en su caso, por el auditor a las acciones o participaciones sociales, a efectos de su transmisión, en los supuestos aquí examinados. En este sentido, hay que hacer mención a los requisitos de información contenidos tanto en el balance de situación como en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por una parte, en la medida en que el valor fijado a efectos de transmisión de acciones o participaciones pueda resultar de aplicación a una eventual transmisión a favor de la propia sociedad, únicamente figuraría en el activo del balance, por el importe satisfecho, las acciones propias o de la entidad dominante adquiridas por la propia sociedad, a excepción de las adquiridas en ejecución de un acuerdo de reducción de capital acordado por la junta general, en cuyo caso luciría en el pasivo del balance. En tal supuesto, debería dotarse y mantenerse una reserva indisponible por el mismo importe. Adicionalmente, en relación con las acciones propias, el modelo normal de memoria de la cuarta parte del PGC recoge como información mínima a suministrar la siguiente:

«Nota 4. Normas de valoración. Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas: g) Acciones propias en poder de la sociedad. Nota 10. Fondos propios. 10.1 (...) También se incluirá el movimiento de los epígrafes de acciones propias. 10.2. Número, valor nominal y precio medio de adquisición de las acciones propias en poder de la sociedad o de un tercero que obre por cuenta de ésta, especificando su destino final previsto e importe de reserva por adquisición de acciones propias. También se informará sobre el número, valor nominal e importe de la reserva correspondiente a las acciones propias aceptadas en garantía...»⁹.

Por otra parte, en la medida en que como consecuencia de la transmisión efectuada por la valoración fijada tenga lugar un cambio en el porcentaje de las participaciones intergrupo, podría resultar afectada la composición del grupo de sociedades

⁹ El PGC actualmente vigente, en la parte dedicada al contenido de la memoria —punto 4 Normas de registro y valoración (apartado j)—, pide información respecto de los «instrumentos de patrimonio propio en poder de la empresa; indicando los criterios de valoración y registro empleados».

Más adelante dentro del mismo epígrafe —punto 9.4. Fondos propios f)—, establece que se informe respecto del «Número, valor nominal y precio medio de adquisición de las acciones o participaciones propias en poder de la sociedad o de un tercero que obre por cuenta de ésta, especificando su destino final previsto e importe de la reserva por adquisición de acciones de la sociedad dominante. También se informará sobre el número, valor nominal e importe de la reserva correspondiente a las acciones propias aceptadas en garantía. En su caso, se informará igualmente en lo que corresponda, respecto a otros instrumentos de patrimonio distintos del capital».

de tal suerte que se alterase o modificase la información a incluir en la memoria, con arreglo a los requisitos de información recogidos en el modelo normal de memoria del plan contable. En efecto, debería informarse sobre empresas del grupo y asociadas con el detalle previsto en la Nota 8.2, sobre la parte del capital igual o superior al 10 por 100 que, en su caso, es poseído por otra empresa, directamente o por medio de sus filiales, así como de cualesquiera información que deba desglosarse, tanto en el balance de situación como en la memoria, relacionada con las inversiones, las deudas, las transacciones y las garantías que correspondan a empresas del grupo y a empresas asociadas.

A tales efectos, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con de la norma de elaboración 11.^a del plan contable, «a los efectos de la presentación de las cuentas anuales de una empresa o entidad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de dominio directa o indirecta análoga a la prevista en el artículo 42.1 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén dominadas, directa o indirectamente, por una misma entidad o persona física», señalando a continuación que «se entenderá que una empresa es asociada cuando sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, alguna o algunas de las empresas que lo forman, incluida la entidad o persona física dominante, ejerzan sobre tal empresa una influencia notable»¹⁰.

¹⁰ En la actualidad norma 13^a Empresas del grupo, multigrupo y asociadas del vigente PGC establece lo siguiente: «A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una empresa o sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

Se entenderá que una empresa es asociada cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.

En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra empresa, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- a) *La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, y*
- b) *Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.*

Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

1. *Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa participada;*
2. *Participación en los procesos de fijación de políticas;*
3. *Transacciones de importancia relativa con la participada;*
4. *Intercambio de personal directivo; o*
5. *Suministro de información técnica esencial.*

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la empresa o una o varias empresas del grupo incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra sociedad.

Ahondando en la necesidad de informar en cuentas anuales, debe resaltarse la relevancia que presentan las acciones o participaciones a transmitir, desde el punto de vista cualitativo, dado que estos elementos incorporan un conjunto de derechos (participación en las ganancias sociales, participación en el patrimonio resultante de la liquidación, información, voto, etc.) y obligaciones (prestaciones accesorias...) inherentes a la condición de socio.

De acuerdo con lo anterior, habida cuenta que ciertos trabajos de valoración sobre acciones o participaciones sociales pueden tener reflejo en los estados financieros en la medida en que se efectúen o puedan efectuarse transmisiones de dichas acciones o participaciones, a favor de la propia sociedad, de la dominante, de otra del grupo o de otra entidad que, con las acciones o participaciones adquiridas, se convierta en sociedad del grupo o asociada; se está en condiciones de concluir que la realización de aquellos trabajos por parte del auditor de cuentas es susceptible de afectar a la independencia de éste al concurrir, en aquellos trabajos, la previsión contenida en la varias veces citada letra f) del artículo 8.2, siempre, claro está, concurra la tercera de las circunstancias previstas en dicha letra, objeto de examen seguidamente:

- En lo que hace referencia al «grado significativo de subjetividad» que ha de implicar dichos informes de valoración, cabe indicar que en la medida en que, ante la inexistencia de una norma que expresamente establezca el método de valoración a utilizar, aquellos trabajos de valoración implican por quién los efectúa la asunción de metodologías e interpretaciones en relación a los supuestos subyacentes a utilizar; debe considerarse que las aproximaciones o juicios razonables que se hagan en la fijación del valor de las acciones o participaciones sociales dependen en alto grado de evaluaciones subjetivas sobre los asuntos contables, financieros y económicos de la entidad.

En virtud de las consideraciones precedentes, se formula la siguiente **CONCLUSIÓN**:

Los trabajos de valoración de acciones y participaciones que pudieran realizarse en el ámbito a que se refieren los artículos 63 de la LSA y 29.1 de LSRL, en los que no se prohíbe expresamente, en dichos preceptos, su realización por el auditor de cuentas de la compañía, pueden considerarse, con carácter general, que están incluidos en los trabajos previstos en la letra f) del artículo 8.2 de la LAC, en la medida en que las cuentas anuales u otros estados financieros pueden resultar afectados de modo relevante, en el sentido expuesto, por aquellos trabajos de valoración que se acepten y realicen con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 44/2002, de Medidas.

Se entenderá por empresa multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas».

Pregunta

Sobre si el auditor de las cuentas anuales de una sociedad anónima incurriría o no en la causa de incompatibilidad establecida en el artículo 13.1.e) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el hecho de realizar un trabajo de valoración de acciones de dicha sociedad en el caso de transmisión de dichas acciones por separación de socios (no mortis causa), conforme a lo establecido en los estatutos de la sociedad de acuerdo con lo previsto a este respecto en el artículo 123.7 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, y dado que en el artículo 46.5 del Reglamento de desarrollo del TRLAC, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, no se contempla expresamente esta actuación del auditor.¹

Respuesta

En relación con la cuestión planteada, hay que advertir que este Instituto publicó, en su Boletín Oficial número 57, la contestación a una consulta similar que le fue formulada, si bien referida a los artículos entonces vigentes de las leyes de sociedades anónimas (art. 63 del Real decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre)², responsabilidad limitada (art.29.1 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo)³ y auditoría de cuentas (art.8.2.f de la Ley 19/1988, de 12 de julio). Dicha consulta se encuentra accesible en la página de internet de este Instituto: www.icac.meh.es.

En la contestación a la mencionada consulta se venía a concluir que *«Los trabajos de valoración de acciones y participaciones que pudieran realizarse en el ámbito a que se refieren los artículos 63 de la Ley de Sociedades Anónimas y 29.1 de Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en los que no se prohíbe expresamente, en dichos preceptos, su realización por el auditor de cuentas de la compañía, pueden considerarse, con carácter general, que están incluidos en los trabajos previstos en la letra f) del artículo 8.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas, en la medida en que las cuentas anuales u otros estados financieros pueden resultar afectados de modo relevante, en el sentido expuesto, por aquellos trabajos de valoración que se acepten y realicen con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 44/2002 de Medidas»*. Es decir, se concluía que, a partir de la entrada en vigor de la Ley 44/2002, los trabajos de valoración de acciones o participaciones sociales de una sociedad serían incompatibles con la realización

¹ Ver Contestación BOICAC 57/1 de marzo de 2004.

² Ver art. 123 del TRLAC.

³ Ver art. 107 del TRLAC.

de la auditoría de las cuentas anuales de esa misma sociedad al concurrir los elementos que conforman la conducta definida en el citado artículo 8.2.f).

Debe tenerse en cuenta que la citada Ley 44/2002, con el objeto de favorecer la fiabilidad y confianza en la información financiera de las empresas, vino a reforzar la independencia de los auditores de cuentas en su trabajo de revisión de dicha información financiera, modificando a este respecto no sólo el régimen de incompatibilidades expresamente establecido en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, sino también y de forma paralela los artículos correspondientes de las leyes de sociedades anónimas y de responsabilidad limitada relativos a este tipo de trabajos de valoración de acciones o participaciones sociales de las distintas sociedades, atribuyéndolos a partir de su entrada en vigor a un auditor distinto al auditor de las cuentas anuales de la sociedad, a diferencia de cómo hasta ese momento se encontraba regulado, que se atribuía al auditor de la sociedad.

En consecuencia, dado que el contenido de la normativa reguladora, tanto de sociedades como de auditoría de cuentas, no se ha visto prácticamente modificado respecto a la cuestión planteada, no procede más que reiterarse en los argumentos y conclusión expresados en la consulta antes referida, al entender que la realización de un trabajo de valoración de acciones de una sociedad supone la evaluación de información significativa de las cuentas anuales (al menos cualitativamente) e implica la asunción de supuestos, metodologías, estimaciones e interpretaciones de hechos que dependen en un alto grado de evaluaciones subjetivas sobre los asuntos contables, financieros y económicos de la entidad, cumpliéndose así las circunstancias previstas en los artículos 13.1.e) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y 46.5 de su Reglamento de desarrollo.

En cuanto a que el reciente Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, no contempla, en su artículo 46.5, que el auditor de cuentas no pueda llevar a cabo la valoración de las acciones de una sociedad, debe indicarse que, efectivamente, en dicho artículo no se menciona de forma expresa la «*valoración de acciones*», pero al igual que tampoco se cita ni se distingue ningún otro tipo de trabajo de valoración específico, los cuales serán incompatibles en la medida en que reúnan las condiciones establecidas en el artículo 13.1.e) del texto refundido de la ley de auditoría y en el propio artículo 46.5 de su Reglamento de desarrollo.

A conclusión distinta no puede llegarse, en base a la previsión contenida en el artículo 123.7 del Reglamento del Registro Mercantil, que se refiere a la posibilidad de que los estatutos puedan establecer que el valor real de las acciones sea fijado por el auditor de cuentas de la sociedad, puesto que la citada previsión debe entenderse superada por el posterior y nuevo régimen legal incorporado por la Ley 44/2002, de 22 de septiembre, y que se ha mantenido en la Ley de Auditoría de Cuentas por la reforma operada a través de la Ley 12/2010, de 30 de junio, y desarrollada reglamentariamente por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

5.3. Obligatoriedad de la auditoría de cuentas	1759
5.3.1. BOICAC nº 2/Junio 1990. Consulta 3. <i>Si una sociedad anónima en el ejercicio económico de 1990 (1-1-1990 al 31-12-1990) cumple con los requisitos para formalizar el balance abreviado, pero en el ejercicio precedente (1-1-1989 al 31-12-1989) no los cumple, ¿debe realizar auditoría para 1990 por el hecho de que en uno de los dos últimos ejercicios ha cumplido con lo dispuesto en los artículos 181 y 203 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, o bien para conocer dicha obligación debe tenerse en cuenta exclusivamente el balance y demás datos relativos al ejercicio de 1990? ¿Cuál es el régimen aplicable para ejercicios sucesivos?</i>	1761
5.3.2. BOICAC nº 6/Junio 1991. Consulta 3. <i>Sobre la obligatoriedad de auditar de una sociedad cuyo objeto social es la realización de actividades económicas relacionadas con la industria alimentaria, en la que concurren las siguientes circunstancias en el ejercicio 1990:</i> <ul style="list-style-type: none"> — <i>El activo supera los 230 millones de pesetas</i> — <i>El número de empleados ha sido de 3</i> — <i>Los ingresos de la sociedad ascienden a 1.284 millones de pesetas. El 95% de los mismos corresponden a ingresos financieros recibidos por la venta en 1988 y 1989 de sociedades filiales con pago aplazado, por parte de la sociedad</i> 	1763
5.3.3. BOICAC nº 12/Marzo 1993 Consulta 2. <i>Sobre la obligatoriedad o no de auditar las cuentas anuales de una Sociedad de Inversión Mobiliaria que, sometida en principio a tal obligación en base a lo establecido en la Disposición adicional primera. 1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se encuentra en estado de liquidación</i>	1765
5.3.4. BOICAC nº 30/Mayo 1997. Consulta 3. <i>Relativa al modelo de cuentas anuales –normal o abreviado– que debe presentar una sociedad anónima y, por tanto, si está sujeta o no a la obligación de someter dichas cuentas a verificación por un auditor en determinados ejercicios sociales en los que al haberse modificado sucesivamente su fecha de cierre el período de tiempo que comprenden es inferior al año natural</i>	1767

Pregunta

Si una sociedad anónima en el ejercicio económico de 1990 (1 de enero de 1990 al 31 de diciembre de 1990) cumple con los requisitos para formalizar el balance abreviado, pero en el ejercicio precedente (1 de enero de 1989 al 31 de diciembre de 1989) no los cumple, ¿debe realizar auditoría para 1990 por el hecho de que en uno de los dos últimos ejercicios ha cumplido con lo dispuesto en los artículos 181 y 203 del TRLSA, o bien para conocer dicha obligación debe tenerse en cuenta exclusivamente el balance y demás datos relativos al ejercicio de 1990? ¿Cuál es el régimen aplicable para ejercicios sucesivos?

Respuesta

El artículo 181 del TRLSA¹ establece las condiciones que deben cumplir las sociedades anónimas para poder formular balance abreviado y, por consiguiente, de acuerdo con el contenido del artículo 203² quedar exenta de la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales. Estas condiciones se concretan en no sobrepasar, durante dos ejercicios consecutivos, dos de los tres límites que se fijan en el mencionado artículo, relativos a la cifra anual de negocios, total de partidas del activo del balance y número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio

La duda que suscitaba el citado artículo era, determinar qué dos ejercicios consecutivos, debían de tomarse en consideración, para presentar balance abreviado en las primeras cuentas anuales a formular, conforme a los esquemas establecidos en la sección segunda del Capítulo VII del TRLSA (ejercicios cerrados con posterioridad a 30 de junio de 1990). Esta duda se planteaba no sólo con carácter transitorio, esto es, para el primer ejercicio de aplicación del TRLSA, sino también para el supuesto de constitución de una sociedad y en relación con las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio social.

Dicha duda ha sido aclarada a través de la disposición adicional duodécima del Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, que establece en relación con la formulación de cuentas anuales abreviadas lo siguiente:

«Para los dos primeros ejercicios sociales cerrados con posterioridad a 30 de junio de 1990, podrán formular balance y memoria abreviados o cuenta de pérdidas y ganancias abreviada las sociedades que a la fecha de cierre del primer ejercicio cumplan los requisitos establecidos en los artículos 181 y 190 respectivamente, del TRLSA aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre».

¹ Ver TRLSC art. 257.

² Ver TRLSC art. 263.

De acuerdo con lo establecido en la citada disposición adicional duodécima del referido Real Decreto-Ley, este Instituto entiende que si en el ejercicio económico de 1990 (1 de enero de 1990 al 31 de diciembre de 1990), y con referencia únicamente a las cuentas anuales cerradas a 31 de diciembre de ese año, la sociedad no sobrepasa dos de los tres límites establecidos en el artículo 181 del TRLSA, puede formular balance abreviado al 31 de diciembre de 1990 y 1991 y, por consiguiente, no está obligada a someter dichas cuentas anuales a auditoría.

Por otra parte y con respecto al régimen aplicable para posteriores ejercicios, hay que indicar que una vez transcurridos los dos primeros ejercicios, a los que resulta de aplicación la mencionada disposición adicional duodécima del Real Decreto-Ley 7/1989, toda sociedad se encontrará inmersa en el régimen general establecido en el número 1 del artículo 181 del TRLSA, cuya interpretación, en coherencia con lo dispuesto por la cuarta directiva, debe ser que para pasar del sistema normal al abreviado o viceversa, hay que cumplir los límites o dejar de cumplirlos, durante dos años consecutivos.

En consecuencia, cuando una sociedad, que se encuentre en el sistema abreviado, deje de cumplir dos de los tres límites señalados en el artículo 181.1 del TRLSA, tal situación únicamente dará lugar a la obligación de formular cuentas no abreviadas en el segundo ejercicio en que dejen de cumplirse tales límites. Por el contrario, cuando una sociedad, que se encuentre en el sistema normal, pase a cumplir dos de los tres límites, únicamente se podrán formular cuentas abreviadas en el segundo ejercicio en que se cumplan los límites.

Pregunta

Sobre la obligatoriedad de auditarse de una sociedad cuyo objeto social es la realización de actividades económicas relacionadas con la industria alimentaria, en la que concurren las siguientes circunstancias en el ejercicio 1990:

- **El activo supera los 230 millones de pesetas.**
- **El número de empleados ha sido de 3.**
- **Los ingresos de la sociedad ascienden a 1.284 millones de pesetas. El 95 por 100 de los mismos corresponden a ingresos financieros recibidos por la venta en 1988 y 1989 de sociedades filiales con pago aplazado, por parte de la sociedad.**

Respuesta

El artículo 191 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el TRLSA establece: *«El importe de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios».*

La Resolución de 16 de mayo de 1991, del presidente del ICAC¹ por la que se fijan criterios generales para determinar el *«importe neto de la cifra de negocios»* ha venido a delimitar los términos empleados en la definición del artículo 191 del TRLSA, debido a la trascendencia que tiene el alcance que puede darse a cada uno de ellos. La mencionada resolución en su apartado segundo punto e) establece: *«los ingresos financieros derivados de ventas a plazos de bienes y servicios no formarán parte de la cifra anual de negocios»*².

Por tanto, no debe considerarse como cifra de negocios los ingresos correspondientes a los intereses devengados en el ejercicio, procedentes del aplazamiento en el

¹ Ver Resolución de 16 de mayo de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se fijan criterios generales para determinar el *«importe neto de la cifra de negocios»*. (BOE 18 de enero de 1992) BOICAC nº 5 de mayo de 1991.

² En la actualidad la norma 11ª (*Cifra anual de negocios*) contenida dentro de la Tercera parte *«cuentas anuales I. Normas de elaboración de las cuentas anuales»* del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/07 de 16 de noviembre, establece lo siguiente: *«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».*

pago por la venta de sociedades filiales, ya que este ingreso no procede de una actividad ordinaria de la empresa.

Como de los términos de la consulta se desprende que en la sociedad concurren en el ejercicio 1990 dos de las circunstancias establecidas en el artículo 181 del TRLSA³, en virtud de lo dispuesto en la disposición adicional novena de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, podrá formular para ese ejercicio balance abreviado, por lo que, de acuerdo con el artículo 203 del TRLSA no estaría obligada a auditar sus cuentas anuales del 1990.

3 Ver TRLSC arts. 257 y 263.

Pregunta

Sobre la obligatoriedad o no de auditar las cuentas anuales de una sociedad de inversión mobiliaria que, sometida en principio a tal obligación en base a lo establecido en la disposición adicional primera. 1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se encuentra en estado de liquidación.

Respuesta

A este respecto, hemos de señalar en primer lugar que a la disolución y liquidación de la Sociedad de Inversión Mobiliaria le es de aplicación la regulación contenida en el capítulo IX del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el TRLSA¹, al tener este texto legal carácter supletorio respecto de lo no previsto en la Ley 46/1984, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva y no contener la citada ley regulación expresa sobre la disolución y liquidación de sociedades de inversión mobiliaria.

Por otra parte, el TRLSA regula de forma específica la liquidación de sociedades estableciendo un procedimiento con fisonomía propia regido por disposiciones especiales contenidas en los artículos 266 a 281 del citado texto legal². Dichas disposiciones establecen la sustitución de los administradores por la figura de los liquidadores, que constituyen el órgano gestor y representativo de la sociedad disuelta, ocupando una posición jurídica muy parecida a la que tienen los administradores durante el periodo de vida social activa.

Asimismo, el TRLSA prevé, en su artículo 269³, un sistema de vigilancia de los liquidadores consistente en que los accionistas minoritarios y los obligacionistas puedan controlar las operaciones de liquidación a través de interventores encargados de la fiscalización de dichas operaciones y de la censura del balance final de la liquidación, con lo cual los interventores vienen a sustituir con sus actuaciones a los auditores de cuentas previstos en la ley para el periodo de actividad de la sociedad anterior al acuerdo de disolución de la misma.

Igualmente, la función de los auditores decae al no existir, a partir de la entrada de la sociedad en periodo de liquidación, obligación de formular cuentas anuales de acuerdo con el régimen general y sustituyéndose las mismas por un balance final de liquidación que será censurado por los interventores de acuerdo con lo establecido en el artículo 274 del TRLSA⁴.

¹ Ver TRLSC Título X Disolución y liquidación, arts. 360 a 400.

² Ver TRLSC arts. 371 a 390.

³ Ver TRLSC art. 381.

⁴ Ver TRLSC art. 390.

5.3.3. BOICAC Nº 12, MARZO DE 1993. CONSULTA 2

En consecuencia, este instituto considera que la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales de una sociedad no rige cuando dicha sociedad se encuentre en periodo de liquidación.

Pregunta

Relativa al modelo de cuentas anuales —normal o abreviado— que debe presentar una sociedad anónima y, por tanto, si está sujeta o no a la obligación de someter dichas cuentas a verificación por un auditor en determinados ejercicios sociales en los que al haberse modificado sucesivamente su fecha de cierre el periodo de tiempo que comprenden es inferior al año natural.

Respuesta

1.º La obligación de someter las cuentas anuales de una sociedad anónima a verificación por un auditor se establece en el artículo 203 del TRLSA¹, de tal manera que en general todas las sociedades anónimas están sujetas a dicha obligación, excepto las que puedan presentar balance abreviado.

En el artículo 181 del TRLSA² se regulan las circunstancias que deben cumplir las sociedades anónimas para poder presentar balance abreviado de la forma siguiente:

«Artículo 181. Balance abreviado.

1. Podrán formular balance abreviado las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los trescientos noventa y cinco millones de pesetas.
- b) Que el importe neto de la cifra anual de negocios no supere los setecientos noventa millones de pesetas.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades no perderán la facultad de formular balance abreviado si no dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

2. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular balance abreviado si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos en dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior...».

En consecuencia, de acuerdo con lo establecido en los artículos citados anteriormente y con carácter general, las sociedades anónimas que en el segundo ejercicio social consecutivo, excepto en caso de constitución, transformación o fusión en los que se prevé para el primer ejercicio, que reúnan dos de las tres circunstancias previstas

¹ Ver TRLSC art. 263.

² Ver TRLSC art. 257.

en el artículo 181 del TRLSA podrán formular balance abreviado en dicho ejercicio y en el siguiente, no estando por tanto obligadas a someter las cuentas anuales de estos ejercicios a verificación por auditores de cuentas.

2.º En relación al caso concreto planteado, es necesario señalar que, dados los principios configuradores de las sociedades anónimas consagrados en su ley reguladora, el ejercicio social de la misma tiene carácter anual, que comprende un periodo de tiempo de un año. Así se desprende: por un lado de la propia literalidad de la expresión «cuentas anuales», por otro de la diversa normativa mercantil (CCo, TRLSA, PGC, etc.) donde se regula la formulación, verificación, aprobación y depósito de las «cuentas anuales», y por último, más expresamente, de lo establecido en el artículo 9 del TRLSA que al regular el contenido mínimo de los Estatutos Sociales dispone que deberá constar, entre otros, [apdo. j]): «La fecha de cierre del ejercicio social. A falta de disposición estatutaria se entenderá que el ejercicio *termina el 31 de diciembre de cada año*»³, de donde se deduce que los accionistas de la sociedad pueden decidir otra fecha de cierre del ejercicio social diferente a la señalada, pero que una vez decidida ésta, los ejercicios sociales se cerrarán en dicha fecha, y en su defecto, el 31 de diciembre, «de cada año», por lo que el periodo de tiempo de cada ejercicio será de un año, independientemente de cuál sea la fecha de cierre.

No obstante lo anterior, a pesar de que con carácter general el ejercicio social de una sociedad anónima debe comprender un periodo de tiempo anual, existen excepciones en supuestos tales como los del primer ejercicio de constitución, transformación, fusión, etc., o los propios de modificación estatutaria de la fecha de cierre del ejercicio, en los cuales el ejercicio habrá de comprender el periodo de tiempo existente entre la fecha de comienzo de operaciones, del proceso de transformación o de fusión, etc. y la fecha de cierre del ejercicio social, para que precisamente los ejercicios futuros, ya sin circunstancias especiales concurrentes, sean de un año de duración.

En tales términos, el contenido de los estatutos sociales y, por supuesto, la fecha de cierre del ejercicio social, pueden modificarse a voluntad de los accionistas de la sociedad, respetando, claro está, los requisitos exigidos a este respecto por la ley (capítulo VI del TRLSA), originándose, en estas circunstancias de modificación estatutaria de la fecha de cierre del ejercicio social, una situación excepcional en la que, para adaptar el ejercicio social a la nueva fecha de cierre, se producirá un ejercicio atípico de una duración inferior al año, (superior no cabe —art. 125 del RRM—), que comprenderá el periodo de tiempo existente entre ambas fechas de cierre.

Ahora bien, el que por causas excepcionales sea necesario y la norma permita establecer un ejercicio social de duración atípica, inferior al año, con sus cuentas correspondientes, no habilita la posibilidad de que una sociedad pueda modificar sistemáticamente y de forma sucesiva la fecha de cierre de su ejercicio social, dado que en ese caso el fin pretendido por la ley de presentación de cuentas anuales referidas a ejercicios sociales de un año de duración podría verse vulnerado. No hay que olvidar a

³ El art. 26 del TRLSC establece que «A falta de disposición estatutaria se entenderá que el ejercicio social termina el treinta y uno de diciembre de cada año».

este respecto lo que se establece en el artículo 10 del TRLSA en relación con la autonomía de la voluntad para incluir acuerdos y pactos en la escritura de constitución de las sociedades anónimas: «Autonomía de la voluntad. En la escritura se podrán incluir, además, todos los pactos y condiciones que los socios fundadores juzguen conveniente establecer, siempre que no se opongan a las leyes ni contradigan los principios configuradores de la sociedad anónima»⁴.

Por ello, este Instituto entiende, sin perjuicio de cualquier otra interpretación mejor fundada en derecho, que si el fin último pretendido es trasladar la fecha del cierre del ejercicio social, una actuación coherente con los principios configuradores del TRLSA exigiría acordar exclusivamente dicha modificación, originando de tal forma un único ejercicio atípico por el periodo de tiempo existente entre la anterior fecha de cierre del ejercicio y la nueva, y estableciendo unos ejercicios posteriores, ya ordinarios, de duración anual, y cuya finalización coincidirá con la nueva fecha de cierre de cada año.

De otra forma a lo aquí señalado, el fin legal pretendido de sujeción a la labor auditora quedaría desvirtuado mediante la simple división de cada ejercicio anual en dos o más ejercicios, obteniendo, de esa manera no querida por la ley, la elusión del fin perseguido por la misma, que es la de consagrar la auditoría de las empresas que superen, a lo largo del ejercicio anual, los límites por debajo de los cuales no se entiende necesario dicho control, quedando reforzada dicha interpretación precisamente porque las circunstancias previstas en el artículo 181 del TRLSA⁵ vienen referidas a parámetros evidenciadores de la importancia de la sociedad (activo, cifra anual de negocios y número medio de trabajadores) que por razones de homogeneidad han de ser aplicados con igual criterio a todas las sociedades, igualdad que tan solo se logra mediante la consideración del carácter anual, salvo excepciones únicas e individualizadas no proyectable a ejercicios sucesivos, del ejercicio social, tal y como se deduce, finalmente, del carácter también anual del parámetro de cifra de negocios utilizado por la ley para determinar la posibilidad de formulación de balance abreviado.

⁴ El art. 28 del TRLSC establece lo siguiente: «**Artículo 28. Autonomía de la voluntad.** En la escritura y en los estatutos se podrán incluir, además, todos los pactos y condiciones que los socios fundadores juzguen conveniente establecer, siempre que no se opongan a las leyes ni contradigan los principios configuradores del tipo social elegido».

⁵ Ver TRLSC art. 257.

5.4. Nombramiento de Auditores	1771
5.4.1. BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 4. <i>Sobre si la Junta General de accionistas de una sociedad anónima, obligada a auditar sus cuentas anuales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 203 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, puede nombrar al auditor de cuentas a pesar de no haberlo acordado antes de finalizar el ejercicio a auditar ...</i>	1775
5.4.2. BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 8. <i>Sobre la legalidad de una cláusula, incluida en la carta de encargo de una auditoría de cuentas, en la que se dispone: «La duración del presente contrato será de nueve años, a contar desde el momento de su aceptación por las partes. No obstante, una vez transcurridos los tres primeros años, cualquiera de las partes podrá rescindir libremente el contrato, comunicándolo mediante carta certificada a la otra, en el plazo de un mes desde la fecha de entrega del último informe»</i>	1777
5.4.3. BOICAC nº 6/Julio 1991. Consulta 5. <i>Sobre si un auditor nombrado por el Registrador Mercantil a instancia del 5% del capital social puede renunciar a la realización de la auditoría, ante la negativa de la sociedad a facilitar la documentación necesaria, al haber renunciado previamente la parte que instó la auditoría. En caso contrario, consecuencias derivadas de la actuación de la sociedad en el informe de auditoría que debe emitir el auditor</i>	1781
5.4.4. BOICAC nº 7/Octubre 1991. Consulta 1	
1. <i>¿Puede una auditoría de cuentas anuales voluntaria ser contratada por órgano social distinto de la Junta General?</i>	
2. <i>¿Puede ser nombrado o contratado el auditor una vez finalizado el ejercicio a auditar?</i>	
3. <i>¿Puede nombrarse auditor por plazo inferior a tres años?</i>	
4. <i>¿En qué supuestos considera el Instituto que, en relación con el derecho de los accionistas minoritarios establecido en el artículo 205.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas no se consideraría que el auditor de cuentas contratado por la sociedad es válido también para los accionistas minoritarios?</i>	1783
5.4.5. BOICAC nº 13/Mayo 1993. Consulta 2. <i>Relativa a los siguientes hechos:</i>	
a) <i>La sociedad de auditoría consultante fue nombrada auditor de cuentas de una compañía mercantil en junio de 1990 por tres ejercicios (1990, 1991 y 1992)</i>	
b) <i>En 1992 dicha compañía, a efectos de unificar los auditores del grupo a que pertenece, nombró en la Junta General celebrada en dicho año nuevos auditores</i>	

5.4. CONSULTAS SOBRE EL NOMBRAMIENTO DE AUDITORES

c) *Muy posteriormente en febrero de 1993 se recibió certificación del acuerdo en el que se nombran nuevos auditores. No se hace ninguna alusión a la revocación de los anteriores*

Al no tener más noticias, los auditores preguntan sobre la actuación que les corresponde realizar para no incurrir en responsabilidad profesional

1787

5.4.6. BOICAC nº 30/Mayo 1997. Consulta 4. *Relativa a si en el caso siguiente:*

– *Una Sociedad Anónima al estar obligada a someter las cuentas anuales del ejercicio 1993 a auditoría nombra a un auditor, mediante acuerdo de su Junta General, desde ese ejercicio hasta el 2001*

– *Sin embargo, en los ejercicios de 1994 y 1995 la sociedad reunió dos de las circunstancias previstas en el artículo 181 del TRLSA, formulando por tanto en el ejercicio 1995 balance abreviado y no sometiendo, en consecuencia, las cuentas anuales de dicho ejercicio a auditoría*

– *La sociedad presentó las cuentas anuales del ejercicio 1995 al Registro Mercantil en modelo abreviado y sin informe de auditoría*

– *El Registrador Mercantil rechaza dichas cuentas indicando que, al tener nombrado e inscrito en dicho Registro a un auditor de cuentas hasta el año 2001, debe cancelarse previamente dicho nombramiento e inscripción del auditor para poder aceptarlas sin el informe de auditoría, por dos razones:*

a) *Impedir, si se mantenía el mismo, la posibilidad de petición de nombramiento de auditor a accionistas minoritarios, pero poseedores de al menos un 5% del Capital Social*

b) *Porque en su función de ser el Registro un instrumento de publicidad mercantil estaría dando una publicidad falsa al permitir dar a entender a terceros el que por tener la Sociedad un Auditor nombrado las cuentas eran auditadas, no siendo así en la realidad*

Es correcta la posición del Registrador Mercantil y si una sociedad no obligada a someter sus cuentas anuales a auditoría puede tener nombrado auditor de cuentas para los casos en que sea preceptiva legalmente la intervención del mismo 1789

5.4.7. BOICAC nº 48/Diciembre 2001. Consulta 2. *Sobre la posibilidad de que un auditor con nombramiento en vigor en una entidad pueda renunciar al mismo, al surgir fuertes discrepancias en el desarrollo del trabajo de auditoría con los administradores y falta de colaboración e incumplimientos en el pago de honorarios, sin que se produzca ninguna infracción de la normativa de auditoría de cuentas* 1791

5.4.8. BOICAC nº 81/Marzo 2010. Consulta 1. *Sobre si un auditor de cuentas, persona física, podría aceptar el nombramiento de auditor suplente para auditar las cuentas anuales de una entidad encontrándose registrado en situación de «no ejerciente» o «ejerciente por cuenta ajena» en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (en adelante ROAC)* 1793

5.4.9. BOICAC nº 89/marzo 2012. Consulta 1. *Sobre la actuación del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del Regla-*

5.4. CONSULTAS SOBRE EL NOMBRAMIENTO DE AUDITORES

mento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RAC), aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, en el supuesto siguiente:

- El ejercicio económico de la entidad a auditar es el año natural*
- No se formulan las cuentas anuales por la entidad ni a la fecha legal de formulación (31 de marzo del año siguiente) ni a la de convocatoria de la Junta General Ordinaria de socios (junio)*
- Ante la falta de formulación de las cuentas anuales el auditor de cuentas nombrado se plantea la duda de si se dan las circunstancias suficientes para presentar la renuncia a continuar el encargo 1797*

- 5.4.10. BOICAC nº 89/marzo 2012. Consulta 2. *Sobre la rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor antes de finalizar el período para el que inicialmente estaba nombrado de forma unilateral por la entidad auditada 1803*

Pregunta

Sobre si la junta general de accionistas de una sociedad anónima, obligada a auditar sus cuentas anuales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 203 del TRLSA, puede nombrar al auditor de cuentas a pesar de no haberlo acordado antes de finalizar el ejercicio a auditar.

Respuesta

El artículo 204 del TRLSA dispone: «Las personas que deben ejercer la auditoría de cuentas serán nombradas por la junta general antes de que finalice el ejercicio a auditar, por un periodo de tiempo determinado...»¹. De acuerdo con este artículo, la competencia de la junta general para nombrar al auditor queda supeditada al cumplimiento de una condición, esto es, que el nombramiento se efectúe con anterioridad a la finalización del ejercicio social, es decir, que se tome el acuerdo en una junta general de accionistas celebrada antes del cierre del ejercicio cuyas cuentas anuales han de ser sometidas a auditoría. Ello no obsta para que el acuerdo, si fue tomado dentro del último mes del ejercicio, pueda ser inscrito en el Registro Mercantil correspondiente una vez finalizado el ejercicio a auditar, ya que el Reglamento del Registro Mercantil aprobado por Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, concede un plazo máximo de un mes para solicitar la inscripción.

De no cumplirse esta condición, este instituto entiende que la junta general pierde el derecho a nombrar al auditor y, en consecuencia, resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 205 del TRLSA, según el cual «Cuando la junta general no hubiera nombrado a los auditores antes de que finalice el ejercicio a auditar, debiendo hacerlo, o las personas nombradas no acepten el cargo o no puedan cumplir sus funciones, los administradores, el comisario del sindicato de obligacionistas o cualquier accionista podrá solicitar del registrador mercantil del domicilio social la designación de la persona o personas que deban realizar la auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil»². A juicio de este Instituto el mencionado artículo 205 no sólo regula un derecho a favor de determinadas personas para solicitar la auditoría cuando la sociedad hubiera incumplido la obligación de nombrar a un auditor, sino que impone también el nombramiento del auditor por el registrador mercantil a solicitud de las personas que en él se citan, cuando la junta general hubiera incumplido la condición dispuesta en el artículo 204 de que dicho nombramiento se efectúe antes de finalizar el ejercicio por auditar.

¹ Ver TRLSC art. 264.

² Ver TRLSC art. 265.1.

5.4.1. BOICAC Nº 4, ENERO DE 1991. CONSULTA 4

Esta interpretación queda claramente avalada por lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado a) del artículo 314 del Reglamento del Registro Mercantil³ según el cual «Una vez finalizado el ejercicio a auditar, la competencia para el nombramiento de auditores para la verificación de las cuentas anuales y del informe de gestión de sociedades obligadas a ello, corresponderá exclusivamente al registrador mercantil del domicilio social o, previa revocación del designado por el registrador, al Juez de Primera Instancia del domicilio social».

³ Ver RRM art. 350 del RRM.

Pregunta

Sobre la legalidad de una cláusula, incluida en la carta de encargo de una auditoría de cuentas, en la que se dispone: «La duración del presente contrato será de nueve años, a contar desde el momento de su aceptación por las partes. No obstante, una vez transcurridos los tres primeros años, cualquiera de las partes podrá rescindir libremente el contrato, comunicándolo mediante carta certificada a la otra, en el plazo de un mes desde la fecha de entrega del último informe».

Respuesta

La legislación sobre auditoría de cuentas regula determinadas condiciones que deben reunir los contratos entre auditores y entidades auditadas que contemplan, entre otros, los límites temporales mínimos y máximos de duración del contrato.

Inicialmente, el número 4 del artículo 8 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, dispone que «los auditores de cuentas no podrán ser contratados por una misma empresa o entidad por un *plazo inferior a tres años o superior a nueve, no pudiendo celebrar un nuevo contrato hasta pasados tres años desde la finalización del anterior...*»¹.

Posteriormente, el punto 1 del artículo 204 del TRLSA aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989², de 22 de diciembre establece, en la misma línea que la ya citada LAC, que los auditores deberán ser nombrados «*por un periodo de tiempo determinado que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inició el primer ejercicio a auditar. No podrán ser reelegidos hasta que hayan transcurrido tres ejercicios desde la terminación del periodo anterior*».

Por último, el punto 1 del artículo 40 del RLAC, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, resuelve las dudas interpretativas que las anteriores disposiciones hubieran podido suscitar, en relación a la posibilidad de efectuar prórrogas del contrato hasta el límite máximo de los nueve años, al determinar «*las personas o sociedades que deben ejercer la auditoría de las cuentas anuales serán contratadas, por un periodo de tiempo determinado, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve contados desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar. No podrán ser reelegidos por la misma empresa o entidad hasta que hayan transcurrido tres ejercicios desde la terminación del periodo de duración que*

¹ Ver TRLAC art. 19.1.

² Ver TRLSC art. 264.

haya tenido el contrato de auditoría dentro de los límites temporales antes señalados, incluido tanto el periodo de contratación inicial como las posibles prórrogas del mismo»³.

La regulación del periodo de contratación de los auditores se completa con lo dispuesto en el punto 3 del artículo 204 del TRLSA que señala «La junta general no podrá revocar a los auditores antes de que finalice el periodo para el que fueron nombrados, a no ser que medie justa causa»⁴.

De acuerdo con las disposiciones citadas anteriormente, se pueden señalar los siguientes puntos relevantes que caracterizan el régimen jurídico contractual entre auditores y entidades auditadas.

- 1.º El contrato deberá fijar el periodo de tiempo determinado de duración del mismo.
- 2.º Dicho periodo no puede ser en ningún caso inferior a tres años ni superior a nueve.
- 3.º Se admite, dentro del periodo máximo de nueve años, que pueda prorrogarse el contrato celebrado anteriormente, si bien dicha prórroga deberá, asimismo, cumplir el plazo mínimo de contratación de tres años.
- 4.º Una vez formalizado el contrato y fijado un periodo de duración, solamente puede ser rescindido si media justa causa.

Con esta regulación, estimamos que se pretende por el legislador establecer las condiciones más adecuadas para que los trabajos de los auditores se realicen con la mayor garantía de independencia posible, tratando de evitar que la rescisión del contrato pueda ser utilizada como instrumento de presión sobre los auditores de cuentas por parte de la empresa auditada.

Asimismo, la obligatoriedad de un periodo mínimo favorece una continuidad en los trabajos de auditoría que deben redundar en un menor coste de los trabajos efectuados, dado el mayor conocimiento de la entidad.

Independientemente de la problemática futura que se pueda plantear, tanto en la delimitación o configuración del concepto de justa causa, como en el procedimiento para hacer efectivo su cumplimiento, cabe estudiar la legalidad de la cláusula objeto de la consulta.

En este sentido, la prescripción legal de no revocación del nombramiento por la junta general si no media justa causa, resulta a nuestro juicio vulnerada, ya que en la cláusula se especifica claramente la posibilidad de rescindir libremente el contrato por cualquiera de las partes, una vez transcurridos los tres primeros años.

Parece, pues, suficientemente claro que se intenta conseguir, vía autonomía de la voluntad de las partes, dejar sin aplicación la prescripción legal contenida en el ya citado artículo 204.3. Por ello, y tomando en consideración los límites a la autonomía de la voluntad en los contratos que establece el artículo 1.255 del Código Civil, hemos de considerar la ilegalidad de la citada cláusula contractual.

³ Ver RLAC art. 52 que se remite a lo dispuesto por el art. 19 del TRLAC.

⁴ Ver TRLSC art. 264.

Por otra parte, la cláusula contractual objeto de la consulta permite la rescisión libremente a partir del tercer año por cualquiera de las partes, lo que produce una incertidumbre en la duración del contrato entre el plazo mínimo y máximo fijado por la ley, ya que el incumplimiento del mismo queda al arbitrio de una de las partes a partir de dicho tercer año, y en este punto es preciso citar lo dispuesto en el artículo 1.256 del Código Civil que señala «la validez y el cumplimiento de los contratos no pueden dejarse al arbitrio de uno de los contratantes».

Por todo lo expuesto anteriormente nos encontramos ante una cláusula cuya ilegalidad está suficientemente comprobada. La sanción con que el ordenamiento jurídico reacciona ante una cláusula que es contraria a los límites de la autonomía privada consiste en la nulidad parcial del negocio jurídico. Con ello se evita el posible fraude de ley pretendido, haciendo que el vacío legal dejado por la cláusula invalidada lo cubra la regulación legal de carácter imperativo que se ha tratado de alterar o excluir.

En el supuesto que se analiza es preciso determinar, qué regulación legal se pretende excluir con la cláusula invalidada.

Sin entrar en valorar posibles razones subjetivas, objetivamente dos regulaciones imperativas resultan alteradas:

Por una parte, la obligación de que medie justa causa para poder revocar por la junta el nombramiento de los auditores y rescindir el contrato.

Por otra, a partir del tercer año el cumplimiento del contrato queda al arbitrio de cualquiera de las partes, lo que vulnera lo previsto en el ya citado artículo 1.256 del Código Civil.

Por tanto cabe preguntar si el contrato subsistente después de invalidada la cláusula es un contrato por nueve años sin que tenga efectos jurídicos la condición resolutoria establecida a partir del tercer año, o bien se trata simplemente de un contrato por un periodo de tres años, no considerándose que existe vínculo contractual a partir de esa fecha.

Entendemos que es esta segunda opción⁵ la que debe mantenerse por considerar que básicamente no es la intención de los contratantes evitar la exigencia de justa causa para la rescisión del contrato, sino la de asegurar la posibilidad de prorrogar anualmente el contrato hasta el periodo máximo de nueve años, posibilidad de efectuar las prórrogas que está específicamente regulada en el artículo 40 del RLAC, siempre que dichas prórrogas sean por el periodo mínimo contractual de tres años.

⁵ Ver TRLAC art. 19.

Pregunta

Sobre si un auditor nombrado por el registrador mercantil a instancia del 5 por 100 del capital social puede renunciar a la realización de la auditoría, ante la negativa de la sociedad a facilitar la documentación necesaria, al haber renunciado previamente la parte que instó la auditoría. En caso contrario, consecuencias derivadas de la actuación de la sociedad en el informe de auditoría que debe emitir el auditor.

Respuesta

1. En el artículo 205.2 del TRLSA, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989 de 22 de diciembre¹, establece que:

«En las sociedades que no estén obligadas a someter las cuentas anuales a verificación por un auditor, los accionistas que representen, al menos, el 5 por 100 de capital social podrán solicitar del registrador mercantil del domicilio social que, con cargo a la sociedad, nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio siempre que no hubieran transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio».

Asimismo los artículos 314 y siguientes del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, regulan el procedimiento para efectuar el nombramiento de los auditores por el registrador mercantil.

Por consiguiente, tanto el nombramiento como su posterior aceptación se han producido en aplicación de la legislación vigente.

2. Una vez efectuado el nombramiento por el registrador mercantil y aceptado por el auditor de cuentas, éste deberá realizar sus trabajos de acuerdo con la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas y el Reglamento que desarrolla la citada ley y aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre².

No está previsto legalmente que el auditor de cuentas, nombrado por el registrador mercantil, pueda renunciar voluntariamente a la realización de su trabajo, por lo que deberá concluir el mismo mediante el envío del preceptivo informe³.

3. La negativa de la sociedad a facilitar la documentación necesaria para la realización de los trabajos, independientemente de la valoración jurídica que tal actitud

¹ Ver TRLSC art. 265.2.

² Actualmente Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010 de 2 de julio y 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

³ Ver TRLAC art. 3.2 y RLAC art. 7 y 52.

pueda suponer, significa una restricción total impuesta por el cliente para que puedan efectuarse las actuaciones necesarias para el ejercicio de la auditoría de cuentas.

En consecuencia, el auditor se encuentra con una limitación absoluta en el alcance de los trabajos, de acuerdo con el punto 3.7 de las normas técnicas de auditoría⁴, publicadas por Resolución del ICAC de 3 de enero de 1991, y deberá emitir un informe con opinión denegada, tal como prevé el punto 3.6 de las citadas normas técnicas de auditoría⁵.

⁴ Ver puntos 3.4.1 a 3.4.6 de la NTA de carácter general.

⁵ Ver puntos 3.3.12 a 3.3.15 de la NTA de carácter general.

Pregunta

- 1. ¿Puede una auditoría de cuentas anuales voluntaria ser contratada por órgano social distinto de la junta general?**
- 2. ¿Puede ser nombrado o contratado el auditor una vez finalizado el ejercicio a auditar?**
- 3. ¿Puede nombrarse auditor por plazo inferior a tres años?**
- 4. ¿En qué supuestos considera el Instituto que, en relación con el derecho de los accionistas minoritarios establecido en el artículo 205.2 del TRLSA no se consideraría que el auditor de cuentas contratado por la sociedad es válido también para los accionistas minoritarios?**

Respuesta

En relación con dichas cuestiones, este instituto manifiesta los siguientes extremos:

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 204 del TRLSA, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, «*las personas que deben ejercer la auditoría de las cuentas serán nombradas por la junta general antes de que finalice el ejercicio por auditar...*»¹.

A tenor de ello, y poniendo en relación dicho mandato con lo dispuesto en el artículo 203 del mismo texto², en cuyo apartado 2 se exceptúa de la obligación de someterse a auditoría de cuentas anuales a aquellas sociedades que pueden presentar balance abreviado, cabe deducir que el nombramiento de los auditores de cuentas por la junta general, tal y como se señala en el artículo 204 citado, supone una obligación para todas aquellas sociedades que no puedan presentar el balance abreviado.

En lo que se refiere a las sociedades que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 181 del TRLSA³, sí puedan presentar su balance abreviado, y que no obstante consideren conveniente someter sus cuentas anuales a auditoría, cabe señalar la ausencia de norma alguna, ni del TRLSA, ni de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas⁴, por la que se imponga la forma de proceder al nombramiento de auditor de cuentas, por lo que en tal supuesto habría que estar a lo establecido al respecto en los correspondientes Estatutos sociales, o bien, en los casos que exista, a la normativa específica que sobre este tema les sea aplicable.

¹ Ver TRLSC art. 263.1.

² Ver TRLSC art. 263.2.

³ Ver TRLSC art. 257.

⁴ Actualmente Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas TRLAC.

2. En cuanto a la segunda de las cuestiones planteadas respecto de la posibilidad de que pueda ser nombrado el auditor de cuentas una vez finalizado el ejercicio a auditar, cabe hacer la misma puntualización antes expuesta en el sentido de que lo dispuesto en el artículo 204 del TRLSA, al señalar que el nombramiento de las personas que deben ejercer la auditoría de cuentas se realizará antes de que finalice el ejercicio por auditar, va dirigido para aquellas sociedades sometidas a auditoría de cuentas obligatoria. De lo cual se deduce, a juicio del instituto, la posibilidad de que las sociedades que tienen la facultad de presentar balance abreviado pueden proceder al nombramiento del auditor, en su caso, una vez finalizado el ejercicio a auditar.

Si bien, en dicho supuesto, habrá que considerar las limitaciones con que se puede encontrar el auditor al realizar sus trabajos, entre otros en lo que se refiere fundamentalmente al recuento físico de existencias, etc.

3. Respecto de la cuestión relativa al nombramiento por un periodo mínimo de tres años, a que se refiere asimismo el artículo 204 del TRLSA, y con independencia de remitirnos a lo expuesto en los anteriores apartados en relación con la aplicación del citado precepto exclusivamente a aquellas sociedades obligadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 203, a someter sus cuentas anuales a auditoría; cabe hacer referencia al artículo 8.4 de la Ley 19/1988⁵, del siguiente tenor:

«Los auditores de cuentas no podrán ser contratados por una misma empresa o entidad por un plazo inferior a tres años o superior a nueve, no pudiendo celebrar un nuevo contrato hasta pasados tres años desde la finalización del anterior.

No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias según el ordenamiento vigente no será de aplicación el primero de los plazos dispuesto en el párrafo anterior».

De acuerdo con ello, no parece existir inconveniente alguno para el nombramiento de auditor por plazo inferior a tres años en el supuesto de sociedades no sometidas a auditoría obligatoria.

4. En lo que se refiere al supuesto establecido en el artículo 205.2 del TRLSA⁶, en el que se posibilita a los accionistas que representen, al menos, el cinco por ciento del capital social, en las sociedades que no estén obligadas a someter las cuentas anuales a verificar por un auditor, para solicitar del registrador mercantil que nombre con cargo a la sociedad, un auditor de cuentas; este Instituto entiende que cuando se hubiera nombrado con anterioridad auditor de cuentas, no obstante dicha ausencia de obligación legal, no procedería el nombramiento de un nuevo auditor, ya que ello supondría poner en entredicho la independencia del auditor, la cual está garantizada por la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas⁷ así como por su reglamento de desarrollo y las normas técnicas de auditoría, de obligado cumplimiento para aquel.

En este sentido, la Dirección General de los Registros y del Notariado, en su escrito de 23.9.91 en relación con tal cuestión, sienta el criterio de que «ante la solicitud de

⁵ Ver TRLAC art. 19.

⁶ Ver TRLSC art. 265.2.

⁷ Actualmente Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas TRLAC.

un socio de que el Registro Mercantil designe auditores, es causa de oposición, para la sociedad, en el sentido del artículo 318 del Reglamento del Registro Mercantil, que exista auditor ya nombrado. Dicho criterio se ha adoptado partiendo de la consideración de que el interés que persigue el artículo 205.2 de la LSA no es el de que se nombre un auditor a instancia de determinado socio, sino simplemente el de que la sociedad someta sus cuentas a verificación por un profesional independiente». Criterio que, según señala dicho centro directivo en el referido escrito, «no se ciñe únicamente a los casos en que dicha auditoría es encargada por la junta general. Con independencia del origen del encargo (junta general, administradores, autoridad judicial o Registro Mercantil), el auditor únicamente puede guiarse en sus actividades de forma profesional e independiente».

Por último cabe destacar que, según establece, entre otras, la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 3.9.91, «la plena virtualidad enervadora del derecho del artículo 205.2 de la LSA solo puede conseguirse con esas auditorías que podrían calificarse de voluntarias, al tratarse de *sociedades no obligadas por ley a verificación contable si se pone a disposición de los socios el informe del auditor o, al menos, si se hace constar en el registro, en la hoja de la sociedad, el encargo de la auditoría*».

Pregunta

Relativa a los siguientes hechos:

- a) La sociedad de auditoría consultante fue nombrada auditor de cuentas de una compañía mercantil en junio de 1990 por tres ejercicios (1990, 1991 y 1992).**
- b) En 1992 dicha compañía, a efectos de unificar los auditores del grupo a que pertenece, nombró en la junta general celebrada en dicho año nuevos auditores.**
- c) Muy posteriormente en febrero de 1993 se recibió certificación del acuerdo en el que se nombran nuevos auditores. No se hace ninguna alusión a la revocación de los anteriores.**

Al no tener más noticias, los auditores preguntan sobre la actuación que les corresponde realizar para no incurrir en responsabilidad profesional.

Respuesta

De acuerdo con los hechos anteriormente expuestos y con respecto a la pregunta formulada este Instituto considera:

1.º Que los auditores de cuentas se nombran por la junta general antes de que finalice el ejercicio a auditar por un periodo determinado que no puede ser inferior a tres años ni superior a nueve (art. 204.1 del TRLSA aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989 de 22 de diciembre¹).

Dicho nombramiento debe inscribirse en el Registro Mercantil según lo dispone el artículo 94.4.º del Reglamento del Registro Mercantil (RRM), aprobado por Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre (en adelante RRM)², regulándose el procedimiento a seguir para efectuar dicha inscripción en los artículos 153 y 154 del citado RRM³.

2.º Que el nombramiento de auditores de cuentas no puede ser revocado por la junta general antes de que finalice el periodo para el que fueron nombrados, sin que medie justa causa, según establece el artículo 204.3 del TRLSA⁴.

Con esta disposición se trata de introducir una garantía más para el ejercicio independiente por los auditores de su trabajo profesional.

La tutela en la aplicación de esta norma y por consiguiente de la apreciación de la justa causa en los supuestos de revocación de auditores corresponderá en última instancia a los órganos jurisdiccionales que fijarán el concepto al resolver las posibles

¹ Ver TRLSC art. 264.1.

² Ver RRM art. 153.

³ Ver RRM arts. 141 a 154.

⁴ Ver TRLSC art. 264.3.

controversias que se susciten respecto al mismo. Todo ello sin perjuicio de que los registradores cuando se les solicite la inscripción de nuevos auditores sin que haya finalizado el plazo para el que fueron nombrados pueden entrar a valorar la existencia o no de justa causa.

3.º Que el auditor de cuentas que figure como tal inscrito en el Registro Mercantil es el que debe efectuar la auditoría de cuentas de los ejercicios para los que haya sido nombrado.

De acuerdo con lo expuesto en los párrafos precedentes este Instituto considera que si los nuevos auditores han sido inscritos en el Registro Mercantil para realizar las auditorías correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994, los auditores inicialmente nombrados y cuyo periodo para auditar finalizaba en 1992 no vendrán obligados a efectuar la auditoría de dicho año, pues con la designación y posterior inscripción en el Registro Mercantil de los nuevos auditores se entiende tácitamente revocado su nombramiento. Todo ello no impide que puedan entablar las reclamaciones que consideren que en derecho les correspondan en aplicación de las cláusulas contractuales firmadas entre las partes.

En el supuesto planteado, revocación de auditores antes de que finalice el periodo para el que fueron nombrados, no debe olvidarse que el artículo 40.2 del reglamento que desarrolla la LAC aprobado por Real Decreto 1636/1990 de 20 de diciembre, establece que los auditores de cuentas revocados deberán comunicar tal circunstancia al ICAC en un plazo de quince días⁵.

Si los nuevos auditores no figuran inscritos en el Registro Mercantil, la realización de la auditoría correspondiente a 1992 deberá efectuarla los inicialmente nombrados, quienes deberán valorar, de acuerdo con las normas técnicas de auditoría, los términos del informe a emitir.

⁵ Ver RLAC art. 52.3.

Pregunta

Relativa a si en el caso siguiente:

- **Una sociedad anónima al estar obligada a someter las cuentas anuales del ejercicio 1993 a auditoría nombra a un auditor, mediante acuerdo de su junta general, desde ese ejercicio hasta el 2001.**
- **Sin embargo, en los ejercicios de 1994 y 1995 la sociedad reunió dos de las circunstancias previstas en el artículo 181 del TRLSA, formulando por tanto en el ejercicio 1995 balance abreviado y no sometiendo, en consecuencia, las cuentas anuales de dicho ejercicio a auditoría**
- **La sociedad presentó las cuentas anuales del ejercicio 1995 al Registro Mercantil en modelo abreviado y sin informe de auditoría.**
- **El registrador mercantil rechaza dichas cuentas indicando que, al tener nombrado e inscrito en dicho registro a un auditor de cuentas hasta el año 2001, debe cancelarse previamente dicho nombramiento e inscripción del auditor para poder aceptarlas sin el informe de auditoría, por dos razones:**
 - a) Impedir, si se mantenía el mismo, la posibilidad de petición de nombramiento de auditor a accionistas minoritarios, pero poseedores de al menos un 5 por 100 del capital social.**
 - b) Porque en su función de ser el Registro un instrumento de publicidad mercantil estaría dando una publicidad falsa al permitir dar a entender a terceros el que por tener la sociedad un auditor nombrado las cuentas eran auditadas, no siendo así en la realidad.**

Es correcta la posición del registrador mercantil y si una sociedad no obligada a someter sus cuentas anuales a auditoría puede tener nombrado auditor de cuentas para los casos en que sea preceptiva legalmente la intervención del mismo.

Respuesta

1.º Que la organización y funcionamiento de los Registros Mercantiles están bajo la dependencia del Ministerio de Justicia, quedando todos los asuntos relativos a ellos encomendados a la Dirección General de los Registros y del Notariado (art. 17 del CCo y art. 1 del RRM).

2.º Que ante las calificaciones y decisiones de un registrador mercantil caben recursos gubernativos ante el propio registrador mercantil o de alzada ante la Dirección General de los Registros y del Notariado, constituyendo ésta la vía apropiada a seguir cuando no se está de acuerdo con sus actuaciones.

3.º Que, en cualquier caso, en el supuesto planteado, este Instituto está de acuerdo con el criterio seguido por el registrador mercantil, y además debe señalar:

- Que cuando la junta general de una sociedad anónima toma el acuerdo de nombramiento de un auditor, lo hace para que éste realice un trabajo concreto —la verificación de las cuentas anuales de la sociedad— y por un plazo de tiempo determinado. Acuerdo que debe ser inscrito en el Registro Mercantil, con la aceptación expresa del auditor, y formalizado por escrito en un contrato, firmado entre el propio auditor y el órgano competente de la sociedad, en el que deberán figurar concretamente: el objetivo, alcance, retribución, etc. del trabajo a realizar.
- Que, el hecho de que en los próximos ejercicios pueda la sociedad alcanzar los parámetros que le impidieran presentar balance abreviado y debiera consecuentemente presentar sus cuentas con informe de auditoría, no es óbice para que, en ese caso, se pudiese de nuevo nombrar auditor para tal fin. De otro modo se producirían los efectos de perjuicio al derecho de los accionistas minoritarios a solicitar nombramiento de auditor por el registrador mercantil, y dar lugar a una falta de adecuación entre la realidad registral y la extraregistral, extremos éstos cuya única evitación pasa por la revocación del auditor nombrado que no realiza efectivamente funciones y por el nuevo nombramiento en caso de que la sociedad fuese sometida nuevamente a auditoría.
- Que, por otra parte, si figura inscrito en el Registro Mercantil como auditor de las cuentas anuales de la sociedad y por tanto con contrato en vigor hay que entender que hasta que no se le notifique formalmente el acuerdo de revocación de su nombramiento, tomado por la junta general, estará obligado a cumplir dicho contrato. No se debe olvidar, a este respecto, que el artículo 16.2 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas considera como infracción grave: «a) El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas contratada en firme»¹.

¹ Ver TRLAC art. 34 a).

Pregunta

Sobre la posibilidad de que un auditor con nombramiento en vigor en una entidad pueda renunciar al mismo, al surgir fuertes discrepancias en el desarrollo del trabajo de auditoría con los administradores y falta de colaboración e incumplimientos en el pago de honorarios, sin que se produzca ninguna infracción de la normativa de auditoría de cuentas.

Respuesta

El TRLSA contempla, en sus artículos 204 y 206, la posibilidad de revocación del auditor nombrado por la junta general de accionistas o por el registrador mercantil, bajo el requisito indispensable de la existencia de justa causa. Dicha competencia se atribuye, exclusivamente, a la propia junta general (art. 204.3)¹ y al Juez de Primera Instancia (art. 206)². Con ello, la citada legislación pretende evitar que pueda menoscabarse la necesaria independencia del auditor, mediante la libre revocación de su nombramiento por la otra parte contratante. Sin embargo, tanto en dicha norma como en la normativa específica reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, no se prevé la posibilidad de que un auditor pueda renunciar a continuar un trabajo de auditoría de las cuentas anuales de una entidad para el que estaba contratado; es más, implícitamente no se admite que el auditor pueda dejar de cumplir sus funciones de auditoría una vez contratado un trabajo de esta naturaleza, puesto que el artículo 16.2.a) de la LAC establece como infracción grave «el incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas contratada en firme»³. Por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada normativa reguladora de esta materia, la posibilidad de incumplir el plazo de nombramiento de auditor, en principio, únicamente podría producirse cuando concurra justa causa que motive su revocación, bien por la junta general o por el Juez de Primera Instancia, pero nunca a iniciativa del propio auditor, mediante su renuncia, puesto que esta circunstancia ni siquiera se prevé en la mencionada normativa.

Ahora bien, aun considerando lo anterior, este instituto entiende que pueden darse situaciones en el transcurso de la vigencia del plazo de nombramiento de un auditor en los que no resulte posible o conveniente la continuación de éste hasta su finalización; así, por ejemplo: en los casos en los que la entidad auditada deje de cumplir con sus principales obligaciones contractuales (la falta de pago de sus honorarios —véase a este respecto la respuesta de este Instituto a una consulta que le fue formulada so-

¹ Ver TRLSC art. 264.3.

² Ver TRLSC art. 266.

³ Ver TRLAC arts. 3.2, 19.1 y 34a) y RAC art. 7.

bre la actuación de un auditor en esta clase de situaciones, en el BOICAC n.º 12—⁴), o cuando se den circunstancias que objetivamente impidan al auditor la realización de dicho trabajo en condiciones adecuadas (nuevas circunstancias que afecten a la independencia del auditor, cese en la actividad del auditor, causas de fuerza mayor, etc.).

En situaciones de este tipo, la actuación del auditor dependerá de las circunstancias concretas que concurren en cada caso, pero, en general, lo más razonable sería que el auditor pusiera en conocimiento del órgano de representación de la entidad las circunstancias que le impidiesen continuar con el trabajo de auditoría y la conveniencia de que, en tal situación, su nombramiento fuese revocado por la junta general de accionistas, sustituyéndolo por otro auditor, e inscribiendo estos acuerdos en el Registro Mercantil (dicha revocación debe ser comunicada a este instituto, conforme a lo previsto en el art. 40.2 del RLAC⁵).

En todo caso, el auditor en tales situaciones, y aún en el supuesto de que la entidad se muestre disconforme con la renuncia, no procediendo a su revocación, debe emitir un informe en el que ponga de manifiesto los resultados del trabajo realizado hasta ese momento e indicando las circunstancias que le impiden continuar con dicho trabajo (circunstancias que deberán documentarse adecuadamente, a fin de poder acreditar su concurrencia ante cualquier instancia). El citado informe, así como la renuncia a su nombramiento, deberán ser comunicados de forma fehaciente a los administradores de la entidad, instando a éstos a realizar las actuaciones necesarias a fin de que la junta general de accionistas adopte los acuerdos correspondientes a su revocación como auditor y nombramiento de otro nuevo, en su sustitución, y a inscribir posteriormente dichos acuerdos en el Registro Mercantil.

Por todo lo anterior, este Instituto considera que la infracción prevista en el apartado 16.2.a) de la LAC no sería aplicable a un auditor de cuentas en el supuesto de renuncia a continuar un trabajo de auditoría contratado en firme, cuando en el transcurso de dicho trabajo se produjeran situaciones como las mencionadas (incumplimientos contractuales de gran relevancia por parte de la entidad auditada, circunstancias que impidan objetivamente la realización del trabajo de forma adecuada, causas de fuerza mayor, etc.), y siempre que se efectuasen por éste las actuaciones descritas con anterioridad, debiendo conservarse la documentación justificativa pertinente a este respecto.

⁴ Ver Consulta BOICAC 12/5.

⁵ Ver art. 52.3 del RLAC.

Pregunta

Sobre si un auditor de cuentas, persona física, podría aceptar el nombramiento de auditor suplente para auditar las cuentas anuales de una entidad encontrándose registrado en situación de «no ejerciente» o «ejerciente por cuenta ajena» en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (en adelante ROAC).

Respuesta

El nombramiento de auditores suplentes viene establecido en el artículo 204 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, relativo al nombramiento de auditores por la junta general de accionistas, establece, en su apartado 2, lo siguiente:

«La junta podrá designar a una o varias personas físicas o jurídicas que actuarán conjuntamente. Cuando los designados sean personas físicas, la junta deberá nombrar tantos suplentes como auditores titulares»¹.

Asimismo, en el artículo 350, apartado a), del Reglamento del Registro Mercantil se establece que, cuando la junta general no hubiera nombrado a los auditores suplentes antes de que finalice el ejercicio a auditar, habiendo nombrado únicamente a auditores titulares personas físicas, los legitimados a estos efectos podrán solicitar del registrador mercantil la designación de los suplentes.

El régimen de nombramiento se completa con los artículos 205 y 206 del TRLSA², referidos a las designaciones por registrador mercantil y juez.

En el ámbito de la normativa sobre auditoría de cuentas (Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas —LAC, en adelante— y su Reglamento de desarrollo, aprobado por RD 1636/1990), en cuanto a la inscripción y situación de los auditores de cuentas en el ROAC, interesa reseñar los siguientes artículos:

— El artículo 6 de la LAC establece que

«1. Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren los artículos siguientes, figuren inscritos en el ROAC del ICAC»³.

— En el Reglamento de la LAC:

«Artículo 21. Ejercicio de la actividad.

1. Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren respectivamente los

¹ Ver TRLSC art. 264.2.

² Ver TRLSC arts. 265 y 266.

³ Ver TRLAC art. 7.1.

artículos 22 y 28 del presente reglamento, figuren inscritos, como ejercientes en el caso de las personas físicas, en el ROAC del ICAC y hubieran prestado fianza en garantía de las responsabilidades en que pudieran incurrir en el ejercicio de su actividad...»⁴.

«Artículo 30. Secciones del Registro.

1. El ROAC constará de dos secciones, una referida a personas físicas y otra a sociedades⁵.

2. En la sección de personas físicas se inscribirán los auditores de cuentas con especificación de la situación en la que se encuentren, en función de su relación con la actividad de auditoría de cuentas, de las tres siguientes:

- a) Ejercientes.*
- b) Prestando servicios por cuenta ajena.*
- c) No ejercientes»⁶.*

«Artículo 31. Situaciones.

1. Solo los auditores inscritos como ejercientes podrán desarrollar la actividad de auditoría de cuentas definida en el artículo 1 del presente Reglamento.

Para inscribirse en esta situación se deberá solicitar por escrito al ICAC acompañando el documento justificativo de la fianza exigida. Este requisito no será exigido cuando se trate de socios auditores de cuentas ejercientes de las sociedades de auditoría.

Las menciones a los auditores de cuentas en los Capítulos IV y V se entienden realizadas a los que están en la situación regulada en el presente apartado.

2. En la situación de prestación de servicios por cuenta ajena podrán inscribirse quienes se encuentren colaborando activamente, con un auditor de cuentas en ejercicio o una sociedad de auditoría de cuentas, en los trabajos de análisis de la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, encaminados a la formación de la opinión técnica responsable que constituye el objetivo de la actividad de auditoría de cuentas.

La colaboración con auditor de cuentas o sociedad de auditoría se acreditará mediante certificado expedido por estos.

3. Como no ejercientes se inscribirán quienes no desarrollen la actividad de auditoría de cuentas; los cuales, podrán acceder a cualquiera de las situaciones establecidas en los apartados anteriores previa solicitud al ICAC, acompañada, en su caso, de los documentos justificativos de la fianza exigida.⁷»

De la anterior normativa se deduce, en relación con la cuestión planteada, lo siguiente:

- Para que un auditor de cuentas, persona física, pueda realizar la actividad de auditoría de cuentas se requiere que figure inscrito en la situación de ejercien-

⁴ Ver RLAC art. 25.2.

⁵ Ver RLAC art. 26.

⁶ Ver RLAC art. 27.

⁷ Ver RLAC art. 28.

te en el ROAC y haya prestado la fianza correspondiente en garantía de sus responsabilidades; de tal forma que solo los auditores de cuentas inscritos como ejercientes en el ROAC podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas (arts. 21 y 31 del Reglamento de la LAC⁸).

- Los auditores de cuentas inscritos en la situación de «no ejerciente» o «ejerciente por cuenta ajena», no pueden ejercer la actividad de auditoría de cuentas hasta tanto no realicen los trámites necesarios para su inscripción en la situación de «ejerciente», previstos en la normativa actualmente vigente: solicitud al ICAC y acreditación de los documentos justificativos de la fianza exigida.
- La situación de no ejerciente deviene de una declaración de voluntad que se manifiesta en el mismo acto de la inscripción y cuya consecuencia es la imposibilidad de realizar la actividad de auditoría de cuentas.
- La designación de auditor por parte de la junta general o del registrador mercantil, atendiendo al sentido literal, espíritu y finalidad de las normas citadas y, por seguridad jurídica, debe recaer en un auditor de cuentas que pueda ejercer la actividad de auditoría, por lo que los designados a tal efecto, tanto titulares como suplentes, deben reunir las mismas condiciones y requisitos para cumplir el trabajo para el que han sido designados. Por otra parte, carecería de sentido lógico y jurídico que al suplente se le permitiese estar en situación de «no ejerciente», hasta que realice el trabajo efectivamente y al titular no. En este punto, debe señalarse que el artículo 1.3 de la Ley de Auditoría de Cuentas establece que *«Tanto la auditoría de las cuentas anuales y del informe de gestión como cualquier otro trabajo de revisión o verificación contable que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 de este artículo deba calificarse legalmente como auditoría de cuentas, tendrá necesariamente que ser realizado por un auditor de cuentas, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la presente ley y a las normas técnicas de auditoría»*⁹. En los mismos términos se expresan los artículos 208 del TRLSA y 1.2 del Reglamento de Auditoría de Cuentas.
- De acuerdo con las citadas normas técnicas, para aceptar un nombramiento de auditor (sea titular o suplente), los auditores de cuentas deben realizar determinadas actuaciones: al menos, un presupuesto, un contrato, evaluar su independencia respecto de la entidad a auditar, etc.; y que deben entenderse, en consecuencia, como propias del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido destaca el deber de realizar estas actuaciones antes de aceptar un nombramiento efectuado por designación del Registro Mercantil o juez, que se recogen en los apartados 2.2.2 y 2.2.3 de dichas normas, a cuyo tenor:

«2.2.2. (...) Cuando el nombramiento se efectúe por un registrador mercantil o un juez se deberá detallar, asimismo, el número de horas presumpues-

⁸ Ver RLAC arts. 25, 26 y 27.

⁹ Ver TRLAC art. 1.4.

tado por áreas de trabajo. A estos efectos, antes de aceptar el nombramiento, el auditor podrá solicitar de la empresa o entidad auditada todos los datos que considere necesarios para preparar su propuesta.

2.2.3. Antes de aceptar el encargo, el auditor debe considerar si existe alguna razón que aconseje su rechazo por razones éticas o técnicas».

En consecuencia, este Instituto entiende que solo los auditores inscritos en el ROAC en la situación de «*ejerciente*» pueden ejercer la actividad de auditoría de cuentas, tal y como establecen los artículos 21 y 31.1 del Reglamento de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), y que para la aceptación de un nombramiento de auditor, tanto titular como suplente, debe encontrarse inscrito en tal situación en el ROAC.

Finalmente, hay que indicar que, dado el carácter jurídico de la cuestión planteada, este Instituto remitió esta consulta a la Abogacía del Estado en el Ministerio de Economía y Hacienda, quien en su respuesta manifiesta que «*El titular y el suplente, ambos deben reunir los mismos requisitos: ser auditores inscritos como ejercientes y habiendo cumplimentado los demás requisitos exigidos y antes analizados en este dictamen*».

Pregunta

Sobre la actuación del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RAC), aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, en el supuesto siguiente:

- **El ejercicio económico de la entidad a auditar es el año natural.**
- **No se formulan las cuentas anuales por la entidad ni a la fecha legal de formulación (31 de marzo del año siguiente) ni a la de convocatoria de la Junta General Ordinaria de socios (junio).**
- **Ante la falta de formulación de las cuentas anuales el auditor de cuentas nombrado se plantea la duda de si se dan las circunstancias suficientes para presentar la renuncia a continuar el encargo.**

Respuesta

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

2. La materia objeto de consulta se encuentra regulada fundamentalmente en el artículo 7 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RAC), aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, que, bajo la rúbrica «Obligación de emitir el informe y la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría», desarrolla lo dispuesto en el artículo 3.2 del referido texto refundido. El citado artículo reglamentario establece lo siguiente:

«Artículo 7. Obligación de emitir el informe y la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría.

1. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas de conformidad con lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y en el contrato de auditoría suscrito a tal efecto.

La emisión del informe y su entrega a la entidad auditada deberán realizarse en las fechas previstas contractualmente, de forma que pueda cumplir con la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas. A estos efectos, se entenderá que el informe de auditoría cumple con la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas cuando contenga una opinión técnica de las previstas en el artículo 6 de modo que pueda ser conocida y valorada por la entidad auditada y por los terceros que puedan relacionarse con ésta, a la vez que permita cumplir con los requerimientos legales y estatutarios exigidos a la entidad auditada a este respecto.

No obstante lo anterior, si en el transcurso del trabajo el auditor detectase la existencia de circunstancias, no imputables al mismo, que pudieran afectar a la fecha de emisión del informe inicialmente prevista, el auditor de cuentas detallará en un escrito, que deberá ser remitido a quien realizó el encargo de auditoría, las circunstancias y sus posibles efectos en la emisión del informe de auditoría. Dicho escrito deberá documentarse en los papeles de trabajo.

2. De conformidad con lo previsto en el artículo 3.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de cuentas, la falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en la Sección I del Capítulo III de este Reglamento.*
- b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos.*

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

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

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

3. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, el auditor de cuentas detallará en un escrito todas las circunstancias determinantes de la falta de

emisión del informe o la renuncia al contrato de auditoría. Este escrito deberá ser remitido a la entidad auditada, en un plazo no superior a quince días hábiles desde la fecha en que el auditor tuviera constancia de la circunstancia referida, y siempre con anterioridad a la fecha en la que el informe de auditoría debiera emitirse para cumplir con la finalidad para la que fue contratado, sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la continuidad del contrato de auditoría.

Adicionalmente, cuando la auditoría sea obligatoria, dicha comunicación deberá ser remitida, en el plazo indicado en el párrafo anterior, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y al Registro Mercantil del domicilio social correspondiente a la entidad auditada.

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

3. En relación con la situación planteada y conforme a lo previsto en el artículo 7 del RAC, se pone de manifiesto lo siguiente:

3.1. El citado artículo 7.1 establece que el auditor debe emitir su informe y entregarlo a la entidad auditada en las fechas previstas contractualmente para que pueda cumplir con su finalidad. Asimismo, dicho apartado prevé que cuando en el transcurso de la realización del trabajo de auditoría concurren circunstancias ajenas al auditor que pudieran retrasar la emisión del informe de auditoría respecto de la fecha inicialmente prevista, como consecuencia, por ejemplo, de un retraso en la entrega de las cuentas anuales formuladas por los administradores, el auditor de cuentas en estos casos deberá detallar en un escrito las circunstancias y sus posibles efectos en la emisión del informe de auditoría, que deberá remitir a quien realizó el encargo de auditoría y documentar en los papeles de trabajo.

Es decir, el auditor de cuentas en este supuesto, en primer lugar y ante el retraso en la formulación de las cuentas anuales, debe realizar las actuaciones previstas en dicho artículo: remisión del escrito a quien realizó el encargo de auditoría en los términos establecidos en el citado artículo y su documentación correspondiente en los papeles de trabajo. A tal efecto, debe recordarse lo establecido en los artículos 4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) y 56 del RAC referente a la obligación de requerir la información precisa para la realización del trabajo de auditoría, así como, en los casos en que no hubieran podido obtener la información requerida, la de dejar constancia documental del requerimiento realizado y, en su caso, de las respuestas recibidas.

3.2. En cuanto a la cuestión relativa a si se dan las circunstancias suficientes para presentar la renuncia al encargo, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el citado artículo 7.2, en el que se establece que la falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los

que concurren las circunstancias previstas a este respecto en dicha norma (artículo 7.2.a y b).

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

- 3.3. En relación con la renuncia al contrato en el caso planteado, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 7.2.b) del TRLAC, según el cual podría no emitirse el informe o renunciar al contrato de auditoría con motivo de la imposibilidad absoluta de realizar el trabajo de auditoría encomendado al auditor por circunstancias no imputables a éste, como consecuencia de no haberse entregado al auditor por parte de la entidad las cuentas anuales formuladas objeto de examen, previo requerimiento escrito efectuado a estos efectos.

Es decir, en este tipo de supuestos para entender que se produce tal circunstancia el auditor debe, al menos, haber requerido por escrito las cuentas anuales y la entidad haber negado su entrega o no haber atendido a dicho requerimiento, y dejar constancia documental de tales hechos en sus papeles de trabajo. No obstante, podrá entenderse que tal circunstancia concurre, en todo caso, cuando haya transcurrido más de un año desde la fecha de cierre de las cuentas anuales sin que éstas se hayan entregado al auditor.

Esta última circunstancia a que se refiere el mencionado artículo 7.2.b, parece deducirse que no concurre, en principio, en el caso planteado, dado que, al menos, no ha transcurrido un año desde la fecha de cierre o referencia de las cuentas anuales, salvo que con anterioridad a dicha fecha se haya obtenido evidencia suficiente y fehaciente, así como documentada respecto de la imposibilidad absoluta de realizar el trabajo de auditoría por motivos no imputables al auditor, como anteriormente se ha indicado.

- 3.4. No obstante lo anterior, y para el caso de que concudiesen las circunstancias previstas en la normativa citada para renunciar al contrato de auditoría, el artículo 7.3 del Reglamento establece las actuaciones que debe seguir el auditor para no emitir el informe de auditoría o para renunciar al encargo por parte del auditor. En resumen, dichas actuaciones consisten en detallar en un escrito todas las circunstancias causantes de tal situación y la obligación de remitirlo a la entidad auditada en un plazo no superior a 15 días desde que se tenga constancia de la circunstancia referida y siempre con anterioridad a la fecha en la que el informe de auditoría debiera emitirse

5.4.9. BOICAC Nº 89, MARZO DE 2012. CONSULTA 1

para cumplir su finalidad, conforme a lo establecido a este respecto en el artículo 7.1 del RAC, y, en todo caso, cuando haya transcurrido más de un año desde la fecha de cierre de las cuentas anuales a auditar sin que éstas le hayan sido entregadas al auditor.

Adicionalmente, dicha comunicación deberá ser remitida al Registro Mercantil correspondiente y a este Instituto cuando la auditoría sea obligatoria.

Pregunta

Sobre la rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor antes de finalizar el período para el que inicialmente estaba nombrado de forma unilateral por la entidad auditada.

Respuesta

En primer lugar, debe tenerse en cuenta lo que la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas establece sobre esta cuestión en los artículos 19, apartado 1, del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, y 52, apartado 3, de su Reglamento de desarrollo (RAC). Se transcriben a continuación.

«— TRLAC: Artículo 19. Contratación y rotación.

1. *Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría serán contratados por un período de tiempo determinado inicialmente, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por periodos máximos sucesivos de tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial. Si a la finalización del periodo de contratación inicial o de prórroga del mismo, ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años.*

Durante el periodo inicial, o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fueron contratados una vez finalizado el periodo inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa. Las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa. En tal caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría».

«— RAC: Artículo 52: Prórroga y revocación del contrato de auditoría.

3. *La rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor por los órganos competentes deberán estar originados por la existencia de justa causa, sin perjuicio de las circunstancias que pudieran motivar la no emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en virtud de lo previsto en el artículo 7. Conforme a lo previsto en el artículo 19.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa.*

En los supuestos de rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor establecidos en el artículo 19.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en los artículos 264.3 y 266 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2

de julio, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, así como las entidades auditadas, deberán comunicar tal circunstancia al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en un plazo de quince días desde que ésa se haya producido».

Asimismo, debe tenerse presente lo previsto en el Reglamento del Registro Mercantil, en sus artículos 153 y 154, en relación con la inscripción del nombramiento y cese de los auditores de cuentas en sociedades anónimas. Particularmente, en relación con la cuestión planteada, lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 153 que dice: «3. Para la inscripción de la revocación del auditor efectuada por la junta general antes de que finalice el período para el que fue nombrado, será suficiente que se exprese que ha mediado justa causa».

En relación con la cuestión concreta planteada debe indicarse que, conforme a lo dispuesto en la normativa anteriormente transcrita, la rescisión de un contrato de auditoría o la revocación del nombramiento antes de finalizar el período inicial de contratación o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fueron contratados una vez finalizado el período inicial, únicamente podrá producirse por la existencia de justa causa.

No obstante, hay que advertir que la existencia de justa causa para rescindir un contrato de auditoría, tal y como se indicaba en la respuesta a una consulta formulada sobre esta misma cuestión (consulta nº 2 publicada en el BOICAC 13, de mayo de 1993), no es una cuestión que esté definida y delimitada con precisión en la citada normativa de auditoría de cuentas, excepto en lo referente a que las divergencias de opinión sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría, que no tendrán la consideración de justa causa, por lo que en cada caso deberá determinarse si se produce o no tal situación conforme a las circunstancias que concurren en el mismo; y en el supuesto de que existan discrepancias entre las partes éstas deberán dirimirse en la instancia judicial o ante el Registro Mercantil pertinentes.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que la revocación del nombramiento del auditor deberá efectuarse por el mismo órgano de la entidad que previamente le había nombrado (generalmente, la junta general de socios), con la consiguiente inscripción en el Registro Mercantil correspondiente. En este sentido, el auditor mantendrá su obligación de realizar el trabajo de auditoría de cuentas para el que estaba nombrado hasta tanto no tenga constancia fehaciente de que se haya producido la revocación de su nombramiento por el órgano social que previamente le había nombrado y se haya inscrito tal acuerdo en el Registro Mercantil correspondiente.

Por otra parte, no debe olvidarse que, conforme a lo establecido en los artículos 19 del TRLAC y 52 del RAC, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría o la revocación del nombramiento de auditor en el plazo de quince días desde que esta circunstancia se hubiese producido.

Todo ello, sin perjuicio de las circunstancias que pudieran motivar que el auditor no emitiese el informe de auditoría o renunciase a continuar con el contrato de auditoría, conforme a los supuestos previstos en los artículos 3.2 del TRLAC y 7 del RAC, en cuyo caso el auditor deberá realizar las actuaciones previstas en los citados artículos.

5.5. Informes de auditoría	1805
5.5.1. BOICAC nº 8/Enero 1992. Consulta 1. <i>Sobre el tratamiento que debe darse, en el informe de auditoría, al hecho de que la empresa auditada se encuentre en la situación establecida en el punto 4º del artículo 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, sin que se haya convocado la Junta General prevista en el punto 2 del artículo 262 del mismo texto legal, ni se haya solicitado por parte de los administradores la disolución de la sociedad a tenor de lo dispuesto en el punto 4 del citado artículo.</i>	1807
5.5.2. BOICAC nº 30/Mayo 1997. Consulta 5. <i>En relación con la obligatoriedad o no emisión de informe de auditoría por el auditor nombrado por el Registrador Mercantil al cual no se le facilitan las cuentas anuales por la empresa respecto de la cual se solicita auditoría</i>	1809
5.5.3. BOICAC nº 42/Junio 2000. Consulta 4. <i>A efectos de lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (LSRL), el Auditor de una Sociedad es requerido por la misma para que emita un informe especial de valoración de participaciones</i> — <i>¿Qué plazo tiene el auditor para emitir este informe especial?</i> — <i>¿Tiene que notificar su informe notarialmente a la Sociedad y a los socios afectados?</i> — <i>¿Tiene que depositar una copia de su informe en el Registro Mercantil?</i>	1811
5.5.4. BOICAC nº 48/Diciembre 2001. Consulta 1. <i>Sobre el tipo de opinión a emitir en el informe de auditoría de cuentas anuales consolidadas de un grupo de sociedades, en el supuesto de haber sido nombrado auditor a estos efectos por el Registrador Mercantil correspondiente, al no haber efectuado la Junta General de la sociedad dominante el debido nombramiento, sin poder auditar, por tanto, las cuentas anuales de la sociedad dominante ni las de las dependientes, que han sido auditadas por otros auditores, y sin tener acceso a la mayor parte de los papeles de trabajo de éstos, puesto que pertenecen a distintos países extranjeros</i>	1813
5.5.5. BOICAC nº 48/Diciembre 2001. Consulta 4. <i>Sobre si es correcto el modelo de informe a emitir por un auditor en un trabajo concreto que se le ha encargado, consistente en determinar el valor contable de las acciones de una entidad, con el fin exclusivo de que dicho valor sea conocido por sus socios, en base al balance presentado en la administración tributaria a efectos impositivos y sin auditar las cuentas anuales de la citada entidad</i>	1815
5.5.6. BOICAC nº 63/Septiembre 2005. Consulta 4. <i>Sobre los criterios de actuación del auditor en la realización del trabajo y emisión del informe de auditoría de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio</i>	

5.5. INFORMES DE AUDITORÍA

- social en que resultan de aplicación las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 1817*
- 5.5.7. BOICAC nº 73/Marzo 2008. Consulta 1. *Sobre las distintas posibilidades de actuación de los auditores de cuentas previstas en el Real Decreto 1362/2007, de 19 de Octubre, y en la Circular 1/2008, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, en relación con los informes financieros semestrales que deben presentarse periódicamente a dicha institución por los emisores de valores admitidos a negociación en mercados regulados*
- Corrección errores BOICAC nº 74/Junio 2008 1823
- 5.5.8. BOICAC nº 75/Octubre 2008. Consulta 1. *Sobre los criterios a seguir en la redacción de los informes de auditoría de cuentas anuales al verse modificados los documentos contables integrantes de éstas como consecuencia de la modificación legislativa en materia contable efectuada a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, y del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante, nuevo PGC), así como sobre los criterios de actuación en el caso particular de los trabajos de auditoría de cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio en que resulte de aplicación el nuevo PGC*
- BOICAC nº 76/Diciembre 2008. *Corrección de error Consulta 1 del BOICAC nº 75/Octubre 2008 1831*
- 5.5.9. BOICAC nº 85/Marzo 2011. Consulta 1. *Relativa a la posibilidad de utilizar en los informes de auditoría correspondientes al primer ejercicio en que resultan de aplicación las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 21 de diciembre de 2010, sobre la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, relativa a Informes, y la Norma Técnica sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas, un párrafo de otras cuestiones por parte de un auditor cuando en el informe de auditoría del ejercicio anterior se incluyeron salvedades por incertidumbres y por dudas en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, circunstancias que se mantienen en el ejercicio actual y que el auditor entiende que debe incluirlas en sendos párrafos de énfasis 1839*

Pregunta

Sobre el tratamiento que debe darse, en el informe de auditoría, al hecho de que la empresa auditada se encuentre en la situación establecida en el punto 4.º del artículo 260 del TRLSA, sin que se haya convocado la junta general prevista en el punto 2 del artículo 262 del mismo texto legal, ni se haya solicitado por parte de los administradores la disolución de la sociedad a tenor de lo dispuesto en el punto 4 del citado artículo.

Respuesta

El Código de Comercio en su artículo 38.1 establece una serie de reglas para la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales. Entre ellas «a) *Se presumirá que la empresa continúa en funcionamiento*».

El PGC, a la vista de la citada regla, desarrolla en su parte primera el principio de empresa en funcionamiento, según el cual «*se considerará que la gestión de la empresa tiene prácticamente una duración ilimitada. En consecuencia, la aplicación de los principios contables no va encaminada a determinar el valor del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial ni el importe resultante en caso de liquidación*».

De acuerdo con lo anterior, las normas contables para la formulación de las cuentas anuales se han concebido sobre la base de la gestión continuada, presumiendo, en consecuencia, que los distintos elementos patrimoniales existentes a una fecha van a ser realizados en el curso normal de su actividad. Por consiguiente, estas normas no serían de aplicación a las sociedades en liquidación.

Cuando una sociedad, como consecuencia de pérdidas, deja reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la mitad del capital social sin que éste se haya aumentado o reducido en la medida suficiente, se encuentra en una de las causas de disolución previstas en el artículo 260 del TRLSA¹.

Siendo este el caso de la sociedad auditada, según se manifiesta en la consulta, y de no existir otros factores que proporcionen evidencia suficiente de que la situación se vaya a solventar, a nuestro juicio se puede afirmar que existen dudas sobre la continuidad de la empresa y, por consiguiente, sobre su capacidad para realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de sus operaciones.

A este respecto, las normas técnicas de auditoría, en su apartado 3.7.9 establecen lo siguiente «*Reclamaciones... dudas sobre la continuidad de la entidad por diversas circunstancias (pérdidas operativas repetidas, falta de liquidez, imposibilidad de obte-*

¹ Ver TRLSC art. 360.

ner financiación suficiente, etcétera)..., son ejemplos de asuntos o situaciones inciertas cuyo desenlace final no puede ser estimado y son, por tanto, incertidumbres»².

Por lo que se refiere al tratamiento en el informe de auditoría de las incertidumbres cuyo desenlace final pueda afectar significativamente a las cuentas anuales, viene desarrollado en el párrafo 3.7.12 de las citadas normas³, que dispone la emisión de una opinión con salvedades, o en casos excepcionales, la denegación de opinión, dependiendo del grado de significación de los efectos que sobre las cuentas anuales pueda suponer la resolución final de la incertidumbre. Asimismo exige el citado apartado que la incertidumbre sea explicada por el auditor de cuentas en un párrafo intermedio de su informe.

De otra parte, la situación de la sociedad descrita en la consulta supone que se ha incumplido lo dispuesto en el artículo 262 del TRLSA⁴ en la medida en que no se ha convocado la junta general que debe acordar la disolución, extremo éste que debería ponerse de manifiesto en el informe, junto con la incertidumbre descrita anteriormente.

De acuerdo con lo anterior y sin perjuicio de lo que pueda establecerse al respecto en futuros desarrollos de las normas técnicas de auditoría, este Instituto considera que en el citado párrafo intermedio el auditor debería hacer constar lo siguiente:

1. Que como consecuencia de pérdidas la sociedad se encuentra incurso en el supuesto previsto en el artículo 260.4 del TRLSA, (indicando el momento inicial en que se incurre en ese supuesto y la situación legal en que se encuentra de entre las previstas en el art. 262 del TRLSA)
2. Que esta situación es indicativa de una incertidumbre en cuanto a la continuidad de la sociedad y su capacidad para realizar sus activos y liquidar sus pasivos por los importes que figuran en las cuentas anuales, que han sido formuladas por los administradores de la sociedad asumiendo que tal actividad continuará.

² Ver NTA sobre empresa en funcionamiento y sección 3 de NTA de carácter general.

³ Ver nota anterior.

⁴ Ver TRLSC art. 363.

Pregunta

En relación con la obligatoriedad o no emisión de informe de auditoría por el auditor nombrado por el registrador mercantil al cual no se le facilitan las cuentas anuales por la empresa respecto de la cual se solicita auditoría.

Respuesta

Primero. Resultan de aplicación al nombramiento de auditor por el registrador mercantil del domicilio social de la empresa los artículos 205.2 del TRLSA¹, y los artículos 350 y siguientes del RRM aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio.

El artículo 361 del citado reglamento establece, que:

«Emitido el informe, el auditor entregará el original a la sociedad auditada. Si el auditor no pudiese realizar la auditoría por causa no imputable al propio auditor, emitirá informe con opinión denegada por limitación absoluta en el alcance de sus trabajos, y entregará el original al solicitante remitiendo copia a la sociedad».

Segundo. La normativa citada debe interpretarse en correlación con lo dispuesto en la LAC y las normas técnicas de auditoría. De este modo, el artículo 1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas define por auditoría de cuentas «la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros»². El artículo 2 de la citada ley establece el contenido mínimo del informe de auditoría, precisando en su punto 1.c) la necesidad de identificación de los documentos objeto de examen que se incorporan al informe, y su apartado 3 que «cuando no se emita opinión técnica deberán exponerse las razones justificativas de esta abstención, aportando a tal fin cuantos detalles e información complementaria sean necesarios». El artículo 6.a) de la referida ley establece que «el informe de auditoría de cuentas cuando sea público acompañará íntegramente las cuentas anuales», imponiendo con tal fin el artículo 3 de la ley la obligación de las empresas o entidades auditadas de «facilitar cuanta información fuese necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas»³.

Tal y como ha manifestado este organismo en la consulta nº 5 del BOICAC nº 6, la negativa de la sociedad a facilitar la documentación necesaria para la realización de los trabajos, implica una limitación absoluta en el alcance de los trabajos, de acuerdo con lo dispuesto en el punto 3.7 de las normas técnicas de auditoría, y deberá emitir

¹ Ver TRLSC art. 265.

² Ver TRLAC art. 1.2.

³ Ver TRLAC art. 4.

un informe con opinión denegada, tal como prevé el punto 3.6 de las citadas normas técnicas de auditoría⁴.

Debe distinguirse el supuesto de emisión de informe denegado por limitación absoluta al alcance de los trabajos, que se produce en los supuestos en que no se facilita la documentación necesaria para realizar la auditoría, de aquél otro en que ni siquiera se facilitan las cuentas anuales, en cuyo caso no cabe emisión de informe alguno de auditoría por no darse la base para iniciarse ni siquiera la labor que se le ha encomendado al auditor designado, dándose el contrasentido en caso contrario de la existencia de una obligación de informar, no ya sobre la falta de suficientes elementos de juicio para ello, en cuyo caso existe algún elemento que permite sustentar tal aseveración, sino sobre la inexistencia de objeto sobre el que informar. Debe valorarse adecuadamente lo dispuesto en el artículo 361 del RRM en el sentido de que viene referido al supuesto en el que al auditor no se le facilita documentación necesaria para la realización de su labor, más no al supuesto en el que ni siquiera se entregan las cuentas anuales, supuesto que daría lugar a la apertura del Registro Mercantil a las cuentas anuales de la sociedad que se negó a facilitárselas al auditor, mediante la existencia de un «informe» en el que precisamente se dice que no se informa, lo cual obviamente no puede ser el fin querido por la ley al exigir la incorporación a las cuentas anuales, para su depósito en el registro, del informe de auditoría.

A lo expuesto debe añadirse que la norma técnica 3.8.2 publicada por Resolución del ICAC de 19 de enero de 1991 señala que «... *El auditor no deberá emitir su informe, ni autorizar a la entidad a que lo publique, si no va acompañado de la totalidad de las cuentas anuales y desgloses que requiere el objetivo de imagen fiel*»⁵, extremo éste que abunda en la conditio sine qua non en que se convierten las cuentas anuales para la emisión de un informe de auditoría, sea cual fuese el contenido o pronunciamiento de éste acerca de las mismas. Igualmente, y conforme a la norma técnica 3.9.1, el modelo normalizado de informe⁶ no podría ser de aplicación precisamente por no haberse podido auditar las cuentas anuales de la sociedad. Negada su entrega al auditor, éste no podrá emitir informe de auditoría, de acuerdo con lo señalado en los ya referidos artículos 1 y 2 de la LAC, debiendo manifestar tal circunstancia al registrador mercantil, y sin que tal comunicación pueda considerarse como informe de auditoría en aplicación de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, y en consecuencia no se puede realizar la emisión de ningún informe de auditoría a los efectos de lo prevenido en el artículo 361 del RRM.

⁴ Ver NTA de carácter general puntos 3.3.12 a 3.3.15.

⁵ Ver NTA de carácter general, punto 3.6.2.

⁶ Los modelos formalizados de informe, se recogen en el punto 3.8 de la NTA de carácter general.

Pregunta

A efectos de lo dispuesto en el artículo 100 de la LSRL, el auditor de una sociedad es requerido por la misma para que emita un informe especial de valoración de participaciones

- **¿Qué plazo tiene el auditor para emitir este informe especial?**
- **¿Tiene que notificar su informe notarialmente a la sociedad y a los socios afectados?**
- **¿Tiene que depositar una copia de su informe en el Registro Mercantil?**

Respuesta

El citado artículo 100 de la LSRL, en sus apartados 1 y 2¹, respecto a las cuestiones planteadas, establece:

«Valoración de participaciones:

1. A falta de acuerdo sobre el valor real de las participaciones sociales o sobre la persona o personas que hayan de valorarlas y el procedimiento a seguir para su valoración, las participaciones serán valoradas por el auditor de cuentas de la sociedad y, si esta no estuviera obligada a verificación contable, por el que nombre el registrador mercantil del domicilio social a solicitud de la sociedad o de cualquier de los socios titulares de las participaciones que hayan de ser valoradas.

2. [...] En el plazo máximo de dos meses a contar desde su nombramiento, el auditor emitirá su informe, que notificará inmediatamente a la sociedad y a los socios afectados por conducto notarial, acompañando copia, y depositará otra en el Registro Mercantil...».

De acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo, este instituto, respecto a las cuestiones formuladas, entiende:

- a) En cuanto al plazo de emisión del informe por el auditor, a que se refiere el número 1 de su escrito, que, cuando el artículo 100 de la LSRL establece que *«En el plazo máximo de dos meses a contar desde su nombramiento, el auditor emitirá su informe...»*, parece indicar que dicho plazo de dos meses debe contarse desde el momento en que se efectúa el nombramiento del auditor para la realización de este trabajo, momento que, en el caso de que no exista auditor de la sociedad, será el de nombramiento por parte del Registrador Mercantil, y, en el supuesto de que exista auditor de la sociedad, como es el caso planteado, podría considerarse como tal el de recibir el encargo del órgano de administración de la sociedad y ser aceptado por el auditor, es decir el momento en que

¹ Ver TRLSC arts. 353 y 354 del TRLSC, que exigen que el auditor sea distinto del auditor de la sociedad.

se formalice el encargo de dicho trabajo, puesto que en este supuesto carecería de sentido que el plazo de dos meses se contase desde el momento de nombramiento del auditor por la junta general para auditar sus cuentas anuales, el cual normalmente se habrá producido con mucha antelación a dicho encargo. Y ello, independientemente de que el artículo 363, apartado 3, del RRM establezca un plazo de un mes para emitir este tipo de informe, puesto que, conforme al principio de jerarquía normativa, carecen de validez las disposiciones que contradigan otra de rango superior (art. 1.2 del CC).

- b) Por lo que respecta a la forma de notificación a la Sociedad y a los socios, que ésta debe efectuarse por conducto notarial, acompañando una copia del mismo, puesto que así lo establece expresamente la LSRL, sin que quepa, a juicio de este Instituto, ninguna otra interpretación.
- c) En lo relativo a si el auditor tiene que depositar una copia de su informe en el Registro Mercantil, ésta es una cuestión que excede de las competencias de este Instituto, debiendo dirigirse para ello al correspondiente Registro Mercantil o bien a la propia Dirección General de Registros y del Notariado, pues son estos los órganos administrativos competentes en esta materia.

No obstante, este instituto considera a este respecto que, aunque la LSRL parece exigir al auditor el depósito del informe en el Registro Mercantil, sin embargo, se plantean las siguientes dudas:

En primer lugar, la referida a si los auditores tienen competencia para depositar en el Registro Mercantil documentos de una sociedad por ellos auditada, puesto que, en principio, quienes únicamente tienen potestad para depositar en el Registro Mercantil documentos relativos a una sociedad mercantil en él inscrita son los órganos competentes de la misma, es decir, los administradores, y no los auditores que en ningún caso tienen tal consideración. Interesa advertir en este sentido que en el caso previsto en el artículo 361 del RRM, cuando el Registro nombra auditor en diferentes situaciones, lo que se exige al auditor es una comunicación al Registro Mercantil de la entrega de su informe de auditoría a la sociedad y a los solicitantes, y no el depósito de dicho informe de auditoría.

Y, en segundo lugar, hay que señalar que en los supuestos en los que no se requiere que el Registro Mercantil nombre al auditor, dado que la sociedad ya lo tiene nombrado para auditar sus cuentas anuales, no parece lógico que el auditor deba depositar su informe en el Registro, puesto que dicho Registro no ha nombrado al auditor y ni siquiera conoce en ese momento que la sociedad se encuentre incurso en una situación de este tipo.

En opinión de este instituto, el depósito del informe de auditoría por parte del auditor, a que se refiere el artículo 100 de la LSRL, parece más bien dirigido a los supuestos en los que este ha sido nombrado por el propio Registro Mercantil para efectuar tal operación, y no para los casos, como el planteado, donde el Registro Mercantil no ha nombrado al auditor. Y ello, sin perjuicio de las dudas de este instituto expresadas anteriormente sobre la competencia de un auditor para depositar en el Registro Mercantil documentos relativos a cualquier sociedad por él auditada, y, en cualquier caso, a la competencia última de la Dirección General de los Registros y del Notariado para manifestarse sobre la cuestión planteada.

Pregunta

Sobre el tipo de opinión a emitir en el informe de auditoría de cuentas anuales consolidadas de un grupo de sociedades, en el supuesto de haber sido nombrado auditor a estos efectos por el registrador mercantil correspondiente, al no haber efectuado la junta general de la sociedad dominante el debido nombramiento, sin poder auditar, por tanto, las cuentas anuales de la sociedad dominante ni las de las dependientes, que han sido auditadas por otros auditores, y sin tener acceso a la mayor parte de los papeles de trabajo de estos, puesto que pertenecen a distintos países extranjeros.

Respuesta

En primer lugar, cabe recordar que los auditores en cualquier trabajo de auditoría de cuentas deben actuar según su criterio profesional, teniendo presente lo establecido en las normas técnicas de auditoría que resulten de aplicación y a luz de todas las circunstancias que concurren en cada caso, y que este Instituto únicamente podría pronunciarse sobre una cuestión concreta de un trabajo de auditoría de cuentas cuando, en el ejercicio de su función de control y disciplina de la actividad de auditoría y mediante la realización de un control técnico del trabajo de auditoría realizado, obtuviese la información necesaria al respecto.

No obstante lo anterior, dado las particularidades del caso planteado, hay que indicar que en la realización de una auditoría de cuentas anuales consolidadas el auditor debe tener presente, además de lo establecido con carácter general en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, lo dispuesto de forma específica sobre dicha materia en la citada normativa, que es: en la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, el artículo 4¹; en las normas técnicas de auditoría, el apartado 3.9.3 «*cuentas anuales consolidadas*»², y en la norma técnica sobre relación entre auditores, los apartados 5 a 9 y 30 a 32³.

Por otra parte, en el supuesto planteado, en el que, de acuerdo con la información que se desprende de la propia consulta, el auditor nombrado para auditar las cuentas anuales consolidadas no ha auditado las cuentas anuales de ninguna de las sociedades que componen el grupo, ni siquiera las de la sociedad dominante, y que tampoco tiene acceso a los papeles de trabajo de los auditores de la mayoría de dichas sociedades, este instituto entiende que el auditor en tales circunstancias no podrá obtener la evidencia necesaria sobre la información contenida en las citadas cuentas consolidadas

¹ Ver TRLAC art. 5.

² Ver NTA de carácter general punto 3.7

³ Ver NTA sobre relación entre auditores puntos 1 a 37.

que le permita formarse una opinión sobre las mismas, por lo que, consecuentemente, tendrá que emitir un informe con opinión denegada, conforme a lo establecido en las normas técnicas de auditoría.

Finalmente, es necesario señalar que la aceptación de dicho nombramiento por el auditor en tales circunstancias podría resultar cuestionable, puesto que ya en el momento de la aceptación son conocidas las limitaciones existentes y la imposibilidad de poder formarse y emitir una opinión sobre las cuentas objeto del encargo. (Véase a este respecto lo establecido en el apartado 31 de la norma técnica sobre relación entre auditores⁴ y el párrafo final del apartado 2.2 de las normas técnicas de auditoría).

⁴ Ver NTA sobre relación entre auditores puntos 36 y 37.

Pregunta

Sobre si es correcto el modelo de informe a emitir por un auditor en un trabajo concreto que se le ha encargado, consistente en determinar el valor contable de las acciones de una entidad, con el fin exclusivo de que dicho valor sea conocido por sus socios, en base al balance presentado en la administración tributaria a efectos impositivos y sin auditar las cuentas anuales de la citada entidad.

Respuesta

En primer lugar, es necesario advertir que las consultas sobre las que este instituto tiene competencia para pronunciarse deben versar sobre la aplicación o interpretación de la normativa contable o de auditoría de cuentas, conforme a lo establecido en la disposición adicional décima del RLAC, aprobado por Real Decreto 1636/1990¹. Sin embargo, la consulta planteada no se refiere a ninguna duda sobre la aplicación de la normativa anteriormente citada, sino a la forma de emitir un informe en un trabajo específico que le ha sido encargado a un auditor, por lo que este instituto no puede pronunciarse sobre la cuestión concreta planteada. En este sentido, debe tenerse presente que a este organismo no le corresponde indicar a un auditor cómo debe realizar un trabajo de auditoría y emitir su informe en un encargo concreto y determinado. Un auditor, en cualquier trabajo de auditoría de cuentas, debe actuar según su criterio profesional, teniendo presente lo establecido en las normas técnicas de auditoría que resulten de aplicación y a la luz de todas las circunstancias concurren en cada caso.

No obstante, en relación al caso concreto que se plantea, hay que señalar que, dada las características del trabajo que se exponen en la propia consulta, éste no parece tratarse de un trabajo de auditoría de cuentas, tal y como se define esta actividad en la normativa legal de auditoría de cuentas, sino que más bien se asemeja a otro tipo de trabajo: de economista, experto independiente o similar. Por tanto, y en ese supuesto, el trabajo en cuestión no se encontraría regulado ni sujeto a las normas establecidas en la LAC y su normativa de desarrollo, no correspondiendo por ello a este Instituto pronunciarse sobre dicho trabajo. En este supuesto, conviene recordar que el auditor no debe identificarse como tal en dicho trabajo, conforme a la prohibición establecida a este respecto en el apartado 2 del artículo 21 del RLAC², que dice:

«El auditor de cuentas inscrito en el ROAC no podrá identificarse como tal en aquellos otros trabajos que realice distintos a los regulados en los artículos 1,2 y disposición adicional tercera del presente reglamento».

¹ Ver RLAC d.a. 9ª.

² Ver TRLAC art. 34, y RLAC, arts. 3.3 y 84.

Pregunta

Sobre los criterios de actuación del auditor en la realización del trabajo y emisión del informe de auditoría de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio social en que resultan de aplicación las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Respuesta

El Reglamento CE n.º 707/2004 de la Comisión de 6 de abril de 2004 ha adoptado la NIIF 1, «*Adopción por primera vez de las NIC*», en la que se regulan los criterios a seguir en la formulación de los primeros estados financieros que se formulan con arreglo a las NIC (a efectos de esta consulta, y para mayor claridad, se considerará el ejercicio 2005, sin perjuicio de que su aplicación pueda producirse en otros ejercicios).

De acuerdo con lo previsto en dicha NIIF, en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2005 debe figurar, en síntesis, la siguiente información:

- Estados correspondientes a 2005 según NIC, con todos sus componentes: balance, cuenta de resultados, estado de flujos de efectivo, estado de variación patrimonial y memoria explicativa.
- A efectos comparativos, las cifras correspondientes a los citados estados (balance, resultados, flujos de efectivo y variación de patrimonio) correspondientes a 2004 según NIC.
- Información en Memoria de los efectos de la transición a las NIC en el patrimonio neto, resultados, etc., mediante estados de conciliación en patrimonio neto, resultados, flujos de efectivo, correspondientes al ejercicio 2004.

Por tanto, en la formulación de las cuentas anuales del ejercicio 2005, se produce un cambio obligado de sistema contable respecto del utilizado para formular las cuentas del ejercicio 2004. Dicho cambio supone una modificación radical en la información a presentar, no sólo desde el punto de vista de valoración y políticas contables adoptadas, sino también de los propios componentes de las cuentas anuales, incluso de su denominación y estructura. Además, en las cuentas correspondientes al ejercicio 2005, deben incluirse las cifras e información referente al ejercicio 2004 adaptadas o reelaboradas conforme a las NIC, diferentes, por consiguiente, a las contenidas en las cuentas anuales de ese ejercicio legalmente formuladas, auditadas, aprobadas y publicadas; y también, en la memoria, debe incluirse información relativa a los efectos de la transición a las NIC, mediante estados de conciliación, en el patrimonio neto, resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio 2004.

El auditor, en la realización de la auditoría de las cuentas anuales de 2005 y emisión del correspondiente informe, se va a encontrar con una situación excepcional en relación con distintos aspectos de su trabajo, de los que pueden destacarse:

- Se produce un cambio en el sistema contable aplicado en la formulación de las cuentas anuales de 2005 respecto del utilizado en las del ejercicio anterior.
- Las cifras e información relativas al ejercicio 2004 que se incluyen en las cuentas anuales de 2005, a efectos comparativos, han debido ser adaptadas o reelaboradas conforme a las NIC, modificándose radicalmente, incluso su estructura y contenido, por lo que no coincidirían con las aprobadas en el ejercicio anterior.
- Debe verificarse la información en Memoria relativa a los estados de conciliación por la transición a las NIC, referidos al ejercicio 2004.
- Asimismo, debe verificarse el balance de apertura con arreglo a las NIC a la fecha de transición a esta normativa, el 1 de enero de 2004.
- La referencia obligatoria en el informe de auditoría de las cuentas de un ejercicio al tipo de informe emitido sobre las del ejercicio anterior puede resultar incoherente en este caso, puesto que las cifras auditadas de dicho ejercicio anterior (2004) no figuran en las cuentas anuales del 2005, sino que éstas se han visto modificadas para adaptarse a las NIC.
- Los componentes de las cuentas anuales, incluso su denominación, son distintos en aplicación de las NIC que los del PGC, por lo que las referencias a dichos componentes en los modelos de informe de auditoría existentes en la actualidad no serán aplicables, siendo necesaria su adaptación terminológica.

En relación con las circunstancias descritas anteriormente, el auditor en la realización de su trabajo deberá seguir los criterios previstos con carácter general sobre estas cuestiones en las normas técnicas de auditoría, si bien será necesario adaptar los principios generales contenidos en ellas a las circunstancias concretas que se plantean en este ejercicio, dado lo excepcional de la situación. En todo caso, el auditor, a la hora de abordar el trabajo de auditoría en este ejercicio, para poder obtener la evidencia necesaria y emitir opinión sobre las cuentas de 2005, que incluye información referente a 2004 conforme a NIC, tanto comparativa como, sobre todo, de los estados de conciliación, e incluso del balance de apertura a 1 de enero de 2004 conforme a NIC, que servirá de base para iniciar la contabilidad de la entidad según el nuevo sistema contable, necesariamente va a tener que revisar la información citada anteriormente correspondiente al ejercicio 2004, puesto que en caso contrario no podría obtener la evidencia necesaria sobre información muy significativa contenida en las cuentas anuales sobre las que emite su informe.

Por lo que se refiere al tratamiento que sobre cambios en los principios y normas contables se prevé en la normativa de auditoría de cuentas, hay que señalar que esta cuestión viene recogida básicamente en: artículo 2.2.c) de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹, artículo 5.1.b) del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la anterior ley² y apartados 3.7.13-17 de las normas técnicas de auditoría publicadas por Resolución del

¹ Ver TRLAC art. 3.1.c).

² Ver RLAC arts. 6 y 12.

ICAC de 19 de enero de 1991³; exigiéndose en dicha normativa un pronunciamiento expreso en el informe sobre la uniformidad en los criterios contables aplicados en los distintos ejercicios económicos⁴.

Ahora bien, sobre esta cuestión debe tenerse en cuenta que lo que se produce en este caso no es propiamente un cambio de criterios contables dentro de un sistema contable, circunstancia a la que se refiere el principio de uniformidad establecido en el PGC (que dice: «*Adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de las alternativas que, en su caso, éstos permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que motivaron tal elección*»⁵) y que se contempla como tal en las normas técnicas de auditoría anteriormente citadas, sino que lo que realmente se hace es cambiar el sistema contable en su totalidad, motivado además por un cambio normativo, lo cual produce una situación excepcional. A este respecto, la norma contable exige que se presente la información del ejercicio anterior elaborada conforme a las NIC, para lo cual ha debido adaptarse o reelaborarse prácticamente en su totalidad, a fin de poder comparar la información contable de ambos ejercicios, puesto que únicamente es posible comparar la información contable entre dos ejercicios si ésta se ha elaborado basándose en criterios uniformes.

Por otra parte, conviene recordar que en las normas técnicas de auditoría (apdo. 3.7.14) se contempla un tratamiento específico en los supuestos en los que el informe de auditoría se refiere a las cuentas anuales de dos ejercicios, considerando que, en estos casos, al presentarse cuentas anuales completas, la uniformidad en la aplicación de principios y normas contables se entenderá referida a los ejercicios presentados y el auditor deberá mencionar en el párrafo de opinión, en el caso de que exista tal uniformidad: «*...de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados aplicados uniformemente*». Y, en este sentido, se establece un modelo de informe de auditoría específico para estos casos.

Por tanto, dada esta situación excepcional, en que las cuentas anuales de 2005 se presentan acompañadas a efectos comparativos de la información correspondiente al ejercicio 2004 reelaborada en su totalidad conforme a las NIC, puede entenderse, en relación con el principio de uniformidad, que ésta viene referida en este caso a la información que sobre ambos ejercicios figura en las cuentas anuales presentadas, ya que toda ella se ha formulado conforme a los mismos principios y normas contables, los de las NIC. En consecuencia, en este caso el pronunciamiento del auditor en el in-

³ Ver Normas Técnicas de Auditoría, apartado 3.4.7.

⁴ En la actual normativa ya no se exige un pronunciamiento expreso en el informe de auditoría sobre uniformidad.

⁵ Actualmente el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/07 de 16 de noviembre, enuncia dicho principio de la manera siguiente: «3. Uniformidad. Adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales».

forme de auditoría sobre uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables debe tener en cuenta esta circunstancia y venir referido a los aplicados en la formulación de las cuentas anuales presentadas, de forma similar a la contemplada en el informe de auditoría de dos ejercicios, anteriormente citada.

No obstante, en este caso, y a fin de evitar confusión a los usuarios del informe de auditoría, sería necesario adaptar el párrafo de opinión a esta circunstancia, pudiendo tener una redacción del siguiente tenor:

«En nuestra opinión, las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2005 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad «XYZ, SA» y sociedades dependientes al 31 de diciembre de 2005 y de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, que guardan uniformidad con las aplicadas a las cifras e información correspondientes al ejercicio anterior que se han incorporado a efectos comparativos en estas cuentas anuales».

Respecto de la adaptación o reelaboración de las cifras e información del ejercicio 2004, exigida por la norma contable a efectos comparativos, las normas técnicas de auditoría, en el epígrafe 3.9.3, en los párrafos correspondientes a esta cuestión (finales), establecen la obligación del auditor de verificar que las cifras comparativas del año anterior coincidan con las cuentas anuales de dicho año, y la actuación a seguir cuando no se da esta coincidencia (comprobación de que se ha incluido en la memoria la información necesaria a este respecto, así como la mención correspondiente en el informe en caso de discrepancia o de falta de información). No obstante, en la situación excepcional que se produce en este ejercicio, este Instituto considera que, dada la importancia de los cambios producidos, sería conveniente, la inclusión de un párrafo de énfasis explicando el cambio contable producido, su trascendencia y los motivos del mismo a los usuarios del informe de auditoría.

En relación con la obligación de hacer referencia en el informe de auditoría de las cuentas de un ejercicio al informe emitido en el ejercicio anterior, y a la posible confusión o incoherencia que pudiera surgir debido a que las cifras auditadas del ejercicio anterior, a las que se refiere el informe de auditoría, no figuran en las cuentas anuales de este ejercicio, sino que éstas se han modificado para adaptarse a las NIIF, este Instituto entiende que, a fin de evitar dicha posible confusión, será conveniente adaptar la redacción del párrafo correspondiente del informe que explique esta circunstancia. La redacción de este párrafo a estos efectos podría ser:

«De acuerdo con la legislación mercantil... Con fecha... emitimos (otros auditores emitieron) nuestro informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 2004, formuladas conforme a los principios y normas contables vigentes en dicho ejercicio, en el que expresamos una opinión...» (figura subrayado lo que se ha añadido respecto del modelo existente). No obstante, en caso de adoptar la alternativa de emitir informe de auditoría de dos ejercicios, no surgiría este problema, puesto que en estos casos no es necesario efectuar tal referencia en el informe.

En cuanto al problema de la necesidad de adaptación terminológica de los componentes de las cuentas anuales que figuran en los modelos de informe vigentes en la actualidad, dada la diferente denominación y composición de éstos que se hace en las NIC, será necesario adaptar los modelos de informe a la terminología de las NIC. Además, dicha adaptación terminológica será necesaria no sólo en los modelos de informe sobre las cuentas anuales establecidos en las normas técnicas de auditoría, publicadas por resolución de este instituto, sino también en el resto de normas técnicas de auditoría vigentes, publicadas por este organismo, en la medida en que se vean afectadas a este respecto. Y, por otra parte, ello afectará no sólo a las cuentas anuales del primer ejercicio en que son de aplicación las NIC, sino también a los ejercicios posteriores a éste, y siempre que sean de aplicación dichas Normas Internacionales de Contabilidad.

En este sentido, hasta tanto no se apruebe una norma técnica específica sobre esta cuestión o se modifiquen las actualmente vigentes, en los trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros formulados conforme a NIC, lo que se dice en todas las vigentes normas técnicas de auditoría referente a los componentes de las cuentas anuales (balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria) debe entenderse referido a los componentes de las cuentas anuales según NIC (balance, cuenta de resultados, estado de variación patrimonial, estado de flujos de efectivo y memoria explicativa).

CONCLUSIÓN

Por todo lo anterior, este Instituto considera que en la realización del trabajo y emisión del informe de auditoría de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio en que sean de aplicación las NIC se da una situación excepcional, dado que se produce un cambio obligado, no ya de determinados criterios contables dentro de un mismo sistema contable, sino de la totalidad del propio sistema contable, siendo necesario en este caso elaborar un balance de apertura de transición a las NIC a uno de enero de 2004, al mismo tiempo que en las cuentas anuales de dicho ejercicio (2005) debe figurar la información correspondiente al ejercicio precedente (2004) adaptada o reelaborada en su totalidad conforme a las NIC, incluyendo los estados de conciliación correspondientes, todo lo cual habrá de ser tenido en cuenta a efectos de las verificaciones a realizar por el auditor de cuentas. A este respecto, sería adecuado incluir en el informe de auditoría un párrafo de énfasis advirtiendo de esta circunstancia y haciendo referencia a la nota de la memoria en la que se expliquen los cambios producidos en el sistema contable y su trascendencia y, en el párrafo de opinión, mencionar expresamente que la uniformidad va referida a la información que figura en las cuentas anuales presentadas conforme a NIC. Asimismo, la referencia en el informe de auditoría al tipo de informe emitido en el ejercicio anterior requiere adaptar su redacción en el sentido indicado con anterioridad en esta consulta, con el fin de evitar confusiones a los usuarios del informe de auditoría. Y todo ello, sin perjuicio de la posibilidad contemplada en las normas técnicas de auditoría de emitir el informe de auditoría sobre dos ejercicios, donde se prevé un tratamiento específico sobre estas cuestiones.

Por otra parte, es necesaria, en todo caso, una adaptación terminológica de los componentes de las cuentas anuales que figuran en los modelos de informes vigentes,

dada la diferente denominación y composición de éstos que se hace en las NIC, por lo que, hasta tanto no se apruebe una norma técnica a este respecto, debe entenderse que lo que se dice en todas las normas técnicas actuales sobre los componentes de las cuentas anuales (balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria) debe entenderse referido a los componentes de las cuentas anuales según NIC (balance, cuenta de resultados, estado de variación patrimonial, estado de flujos de efectivo y memoria explicativa), por lo que en el informe de auditoría debe sustituirse la mención a los estados que forman las cuentas anuales por la mención a los estados que determinan las NIC.

Pregunta

Sobre las distintas posibilidades de actuación de los auditores de cuentas previstas en el Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre, y en la Circular 1/2008, de la CNMV, en relación con los informes financieros semestrales que deben presentarse periódicamente a dicha institución por los emisores de valores admitidos a negociación en mercados regulados.

Respuesta

En relación con la cuestión planteada debe señalarse lo siguiente:

1. La Ley 24/1988, del Mercado de Valores, en su artículo 35, establece, entre otros aspectos, la obligación de que los emisores con valores admitidos a negociación en mercados regulados, a que se refiere dicho artículo, hagan público un informe financiero semestral relativo a los seis primeros meses del ejercicio y, en su caso, un segundo informe financiero semestral referido a los 12 meses del ejercicio. Dicho informe financiero semestral comprenderá: las cuentas anuales resumidas, un informe de gestión intermedio y las declaraciones de responsabilidad sobre su contenido.

El Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre, desarrolla la citada materia, y establece en sus artículos 12 a 14, respecto de las cuentas anuales resumidas, tanto individuales como consolidadas, los principios contables de elaboración, su contenido mínimo y la posibilidad de que el informe financiero semestral sea sometido a auditoría de forma voluntaria, en cuyo caso se publicará íntegramente, o bien, en el supuesto contrario, que éste se acompañe de una declaración referente a que no ha sido auditado ni revisado por los auditores de cuentas.

En la Circular 1/2008 de la CNMV, en sus normas segunda, cuarta y quinta, se detalla, entre otros aspectos, el contenido mínimo del informe financiero semestral y se establecen los modelos de cada uno de los estados integrantes de las cuentas anuales resumidas a presentar, referidos tanto a cuentas individuales como consolidadas. Dichos estados (balance, cuenta de pérdidas y ganancias, etc.) se deben presentar, con carácter general, con los mismos principios que los establecidos para las cuentas anuales, aunque sin el detalle y desarrollo exigidos en la presentación de éstas, con información más condensada y reducida, y adaptándose a los modelos que a estos efectos se prevén en la propia circular.

Por tanto, atendiendo a lo dispuesto en la normativa anteriormente citada, las cuentas anuales resumidas integrantes del informe financiero semestral deben formularse conforme a los mismos principios de reconocimiento y valoración que los de las cuentas anuales, sin embargo en su formulación y presentación la información a incluir es, en principio, de menor detalle. Asimismo, habrá de tenerse en cuenta a este respecto que en la citada normativa el contenido de la información a incluir en los estados

financieros semestrales tiene el carácter de mínimo, por lo que cabría la posibilidad de que cualquier entidad pudiera optar por formular y presentar el informe financiero semestral con los mismos principios de elaboración de las cuentas anuales, es decir, con la información completa y no resumida.

Por otra parte, la Circular 1/2008, en las Instrucciones para la elaboración del informe financiero semestral, establece, en relación con la posible verificación de dicho informe semestral por un auditor, lo siguiente:

«Si la entidad de forma voluntaria o en virtud de otra normativa ha sometido el informe financiero semestral a auditoría, este informe será reproducido íntegramente en este apartado. Lo mismo se aplicará en el caso de cualquier otro tipo de revisión de la información financiera intermedia por parte del auditor.

Del mismo modo, si el informe financiero semestral no ha sido auditado ni revisado por los auditores, el emisor hará una declaración a tal efecto en el informe financiero semestral que se presenta».

En consecuencia, atendiendo a lo dispuesto en la normativa anteriormente citada, se puede concluir que el informe financiero semestral puede ser sometido a voluntad de la entidad:

- A una auditoría, en cuyo caso el informe de auditoría se publicará íntegramente junto con el informe financiero semestral.
- A una revisión por parte de un auditor, siendo asimismo el informe de revisión publicado íntegramente. A este respecto, hay que advertir que no se define concretamente en la citada normativa de la CNMV en qué consiste dicha revisión, su objeto y alcance, si bien habrá de entenderse que la actuación de revisión por parte del auditor en este supuesto tendrá naturaleza diferente a la de auditoría de cuentas, puesto que en otro caso carecería de sentido la diferenciación que en la propia normativa se hace de ambos tipos de actuaciones del auditor: auditoría y revisión, y como así se deduce de la propia expresión de la circular cuando precisa: *«... de cualquier otro tipo de revisión ... por parte del auditor».*
- O bien no se someterá ni a auditoría ni a revisión por un auditor, en cuyo caso será necesaria una declaración del emisor en este sentido.

2. En la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas (Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas y su reglamento de desarrollo, aprobado por RD 1636/1990, de 20 de diciembre¹), se define ésta como la actividad consistente en la revisión y verificación de estados o documentos contables con el objeto de emitir un informe, que pueda tener efectos ante terceros, en el que se ponga de manifiesto por el auditor su opinión sobre si la información contenida en dichos estados o documentos contables está formulada conforme a los principios y normas contables que le son de aplicación y resulta, por tanto, fiable. Y en razón de los estados o docu-

¹ En la actualidad y respectivamente, Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) aprobado mediante Real Decreto legislativo 1/2011 de 1 de julio y Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas (RLAC) aprobado por el Real Decreto 1517/2011 de 31 de octubre.

mentos contables objeto de revisión, se contemplan dos modalidades de trabajos de auditoría de cuentas:

- Auditoría de las cuentas anuales.
- Trabajos de revisión y verificación de otros estados o documentos contables. Dichos trabajos, conforme a los artículos 6, 7 y 8 del reglamento², se refieren a estados o documentos contables distintos a las cuentas anuales, como pueden ser: el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, de forma aislada o referidos a periodos intermedios, u otros estados contables formulados conforme a unos determinados principios y normas contables que le resulten de aplicación.

Asimismo, en la citada normativa de auditoría de cuentas también se establece, entre otros aspectos, que dicha actividad tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas, inscrito en el ROAC, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la LAC, en el RAC y en las normas técnicas de auditoría. Y, en este sentido, en la citada normativa de auditoría se regulan los principios y procedimientos que el auditor debe aplicar en el ejercicio de un trabajo de esta naturaleza, así como el contenido y forma que el informe de auditoría debe tener.

A este respecto, debe advertirse que la LAC y su normativa de desarrollo únicamente regulan la actividad de auditoría de cuentas y no otro tipo de trabajos que, aunque se realicen usualmente por auditores y en algunos casos incluso se denominen de auditoría en diferentes normas o documentos, vienen referidos, sin embargo, a la revisión o comprobación de diversos aspectos técnicos, económicos, etc. de distintas entidades o de estados contables, de una naturaleza o con un alcance distintos a lo exigido para una auditoría de cuentas, y, por ello, no reúnen las características propias de un trabajo de auditoría de cuentas, quedando por tanto fuera del ámbito de aplicación de la LAC. A este respecto, y con el fin de aclarar las dudas que se plantearon reiteradamente a este Instituto acerca de si los trabajos denominados de «revisión limitada» y «procedimientos acordados» que los auditores vienen realizando usualmente, y que se contemplan en las Normas Internacionales de Auditoría (ISAS 910, y 920, ahora ISREs 2400-2410 y ISRS 4400), tienen o no la consideración de auditoría de cuentas, se publicó la respuesta a una consulta sobre esta cuestión en el BOICAC número 63 —Consulta n.º 3—, en el que se indicaba que dichos trabajos no reúnen las características propias de un trabajo de auditoría de cuentas, quedando fuera por tanto del ámbito de aplicación de la LAC, y de las competencias de supervisión y control atribuidas legalmente a este instituto.

3. Atendiendo a lo anteriormente expuesto, ahora se plantea definir, conforme al marco normativo sobre auditoría de cuentas vigente en España, las distintas posibilidades de actuación del auditor (auditoría y revisión) sobre el informe financiero semestral que se prevén en la citada normativa reguladora del mercado de valores, teniendo

² Ver RLAC arts. 2 y 3.

en cuenta que es a voluntad de la entidad cualquiera de las siguientes opciones: auditoría, revisión o ninguna actuación del auditor.

a) Auditoría de las cuentas semestrales completas.

Aunque el real decreto y la circular establecen la obligación de formular las cuentas semestrales resumidas, debe tenerse en cuenta que el contenido de dichas cuentas resumidas tienen el carácter de mínimo, por lo que cabría la posibilidad de que la entidad optase por formular los estados financieros semestrales completos, es decir con toda la información que la normativa contable prevé para la formulación de las cuentas anuales. En este caso, estaríamos ante un trabajo de auditoría, en el que, en cuanto a la opinión técnica, se aplicarán los mismos criterios previstos para las cuentas anuales, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.2 del RLAC³.

b) Auditoría de las cuentas semestrales resumidas.

En el caso de que la entidad optase por presentar el informe financiero semestral, con cuentas semestrales resumidas, y someter voluntariamente a auditoría dichas cuentas, el tipo de trabajo de auditoría habría que situarlo en la modalidad regulada en los artículos 6 a 8 del RLAC⁴ —Trabajos de revisión y verificación de otros estados o documentos contables—, puesto que no se trata de unas cuentas anuales completas, que si bien están formulados con los mismos principios de reconocimiento y valoración que los de las cuentas anuales, sin embargo se formulan y presentan con un detalle menor a éstas. En este supuesto, la actuación del auditor quedará sujeta plenamente a todo lo dispuesto en la LAC, debiendo seguir los criterios establecidos en los artículos 6 a 8 del RLAC y en las normas técnicas de auditoría, sin perjuicio de la adaptación necesaria en lo que se refiere al modelo de informe a emitir.

En este sentido, será necesario que el informe a emitir se adapte a las circunstancias concretas en que este trabajo se desarrolla. Por ejemplo, deberán indicarse expresamente en cada caso los componentes concretos de las cuentas anuales resumidas referidas al periodo semestral que corresponda y los principios y criterios contables que resultan de aplicación en su formulación. Asimismo, es conveniente que el informe se denomine de auditoría, y no de revisión y verificación, con el fin de evitar confusión con el otro tipo de actuación de los auditores prevista a este respecto, que se refiere a una «revisión», dado que esta última no reviste la naturaleza de un trabajo de auditoría de cuentas, diferenciándose así con mayor claridad ambos tipos de actuaciones por parte del auditor de cuentas. A este respecto, hay que recordar que el propio Real Decreto 1362/2007, en su artículo 14.1, denomina al informe del auditor a publicar cuando el informe semestral es auditado, precisamente como informe de auditoría, distinguiéndolo del informe de revisión en los casos en que la actuación del auditor tiene estas otras características. Por tanto, los diferentes

³ Ver RLAC arts. 5, 6 y 7.

⁴ Ver RLAC arts. 10, 11 y 12.

párrafos del informe tendrán que adaptarse a las circunstancias concretas en que el trabajo se ha desarrollado, pudiendo seguir el informe a emitir el modelo contenido en el anexo.

c) Revisión de las cuentas semestrales resumidas.

En el supuesto de que la entidad optase por la «revisión» del informe financiero semestral por parte de un auditor, en vez de una auditoría, sería necesario determinar concretamente entre auditor y entidad auditada el objeto y alcance de dicha revisión, dado que en el real decreto y la circular no se definen estos aspectos. A este respecto, debe tenerse en cuenta que este tipo de trabajo, al ser diferente a una auditoría de cuentas, y no revestir por tanto la naturaleza de dicha actividad, se encontrará fuera del ámbito de aplicación de la LAC. En este sentido, dicho trabajo podría enmarcarse en los trabajos de «revisión limitada» a que se refieren las ISREs 2400-2410, puesto que sus características son similares: ambos casos se refieren a la revisión por un auditor de unos estados financieros aplicando unos determinados procedimientos, de alcance menor a los de un trabajo de auditoría de cuentas, que no le permiten emitir una opinión de auditoría, sino que van dirigidos a la emisión de una opinión de certeza negativa, que consiste en manifestar que una vez practicados los procedimientos detallados en el propio informe no se ha encontrado ningún indicio (o sí) que haga presumir que los estados financieros revisados no se han formulado conforme a los principios y normas contables que le resultan de aplicación.

No obstante, es necesario advertir que el auditor en el informe a emitir sobre este tipo de revisión debe evitar que pueda producirse cualquier tipo de confusión en cuanto a la identificación de dicho trabajo como si éste fuera de auditoría de cuentas, de forma que a los usuarios del informe de revisión no les pueda surgir ninguna duda acerca de que el trabajo realizado no es de auditoría de cuentas. En este sentido, el informe de revisión podría basarse en la filosofía y criterios de la ISRE 2400-2410, si bien deberán tenerse en cuenta en todo caso los siguientes aspectos:

- No debe titularse en ningún caso de informe de auditoría.
- No debe mencionarse en su contenido que los estados financieros han sido auditados.
- Debe indicarse expresamente que no se han aplicado los procedimientos necesarios previstos para la realización de una auditoría de cuentas, siendo su alcance menor, lo que impide emitir una opinión de auditoría.
- Debe indicarse expresamente en el párrafo de opinión, que no es una opinión de auditoría.

4. Por último y en relación con el ámbito de aplicación del nuevo PGC aprobado por el Real Decreto 1514/2007, es necesario advertir de la situación excepcional que se produce en la formulación de los informes semestrales del ejercicio 2008, en relación con la información comparativa correspondiente al periodo anterior, puesto que en el caso de cuentas individuales coincide con el primer ejercicio de aplicación del PGC, en el que, conforme a lo dispuesto en la disposición transitoria cuarta de dicha

Norma, las entidades podrán, a su voluntad, reflejar o no cifras comparativas del ejercicio anterior.

En efecto, la disposición transitoria cuarta del citado real decreto prevé un régimen especial para las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el nuevo PGC, estableciendo que, a efectos de uniformidad y comparabilidad, las primeras cuentas anuales que se formulen con dicho PGC se considerarán cuentas anuales iniciales, por lo que no se reflejarán cifras comparativas en las referidas cuentas, sin perjuicio de que en la memoria de dichas cuentas anuales iniciales se reflejarán el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias incluidos en las cuentas anuales del ejercicio anterior y contendrá una explicación de todos los aspectos derivados de la transición al nuevo PGC. No obstante, se prevé también la posibilidad de que la entidad pueda presentar información comparativa del ejercicio anterior adaptada al nuevo PGC, en cuyo caso deberán seguirse los criterios que se establecen a estos efectos.

En este sentido, dado que ni el Real Decreto 1362/2007 ni la Circular 1/2008 de la CNMV hacen previsión alguna sobre un régimen transitorio a este respecto y teniendo en cuenta, por otra parte, que la norma 14.^a de elaboración de las cuentas anuales del PGC, relativa a estados financieros intermedios, establece que dichos estados intermedios se formularán con los mismos criterios y forma que las cuentas anuales, debe entenderse que a los estados financieros semestrales que se formulen en el ejercicio 2008, en los que sea de aplicación por primera vez el nuevo PGC, le resultará de aplicación lo previsto en la disposición transitoria cuarta antes mencionada.

Por tanto, atendiendo a lo anterior, en el caso que nos ocupa se plantean dos posibilidades: que la entidad formule las cuentas semestrales resumidas sin cifras comparativas del periodo anterior o que las formule incluyendo dichas cifras comparativas reelaboradas conforme a los principios y normas contables del nuevo PGC. Asimismo, y en el supuesto de que dichas cuentas semestrales resumidas —en cualquiera de las dos posibilidades— se sometan a auditoría de cuentas, se plantea la duda acerca de cuáles deben ser los criterios de actuación del auditor.

En el caso de que las cuentas semestrales resumidas se presenten con información comparativa del periodo anterior, habrá que entender que los criterios de actuación del auditor serán similares a los indicados en la consulta publicada en el BOICAC 63, la n.º 4, sobre los criterios de actuación del auditor en la realización de la auditoría de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio social en que resulten de aplicación las NIC, con las adaptaciones pertinentes a las circunstancias concretas de las cuentas semestrales resumidas, puesto que es una situación muy parecida.

Y en el supuesto de que las cuentas semestrales resumidas no se presenten con información comparativa del periodo anterior, en cuanto al informe de auditoría a emitir, podrá utilizarse el modelo orientativo que se incluye en el anexo de esta consulta, modificando únicamente el párrafo segundo en lo siguiente: en lo que se refiere a las cifras del periodo anterior presentadas a efectos comparativos, que deberá suprimirse; y en relación con la mención sobre el informe de auditoría emitido respecto del ejerci-

cio anterior, que deberá adaptarse a las circunstancias concretas de este caso. Dicho párrafo podría tener la redacción siguiente:

«Los administradores presentan los mencionados estados o documentos contables de acuerdo con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en la normativa española adaptados a los modelos resumidos previstos en los artículos 12 y 13 del Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre (opcional, de acuerdo con esta normativa, los administradores de la sociedad no presentan en este ejercicio de 2008 las cifras comparativas correspondientes al periodo anterior, al no ser exigidas conforme a lo previsto en la citada normativa). Nuestra opinión se refiere exclusivamente a los citados estados o documentos contables correspondientes al (...primer o segundo...) semestre del ejercicio 200X. Con fecha XX de XXXX de 200X emitimos nuestro informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 200X-1, formuladas conforme a los principios y normas contables vigentes en dicho ejercicio, en la que expresamos una opinión... 3».

Anexo. INFORME DE AUDITORÍA DE INFORMACIÓN FINANCIERA SEMESTRAL

A los accionistas de XXX, por encargo de...¹:

Hemos auditado el balance de situación al XX de XXX de 200X, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo, correspondientes al periodo semestral terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas o memoria adjuntas a dichos estados o documentos contables, todos ellos resumidos e incluidos en la información financiera semestral correspondiente al (...primer o segundo...) semestre del ejercicio XXXX, de la sociedad XXX (en adelante la Sociedad)², elaborados y firmados por los administradores de la sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los citados estados o documentos contables incluidos en la información financiera semestral en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas de la evidencia justificativa de la citada información financiera semestral y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

Los administradores presentan los mencionados estados o documentos contables incluidos en la información financiera semestral de acuerdo con los principios y normas contables establecidos en (especificar en cada caso: NIC adoptadas por la

¹ Esta mención podrá ser omitida cuando el encargo haya sido efectuado por la junta de accionistas de la sociedad.

² Las menciones a los estados que integran la información financiera semestral así como las relativas a la sociedad que los formula, se entenderán realizadas, cuando proceda, a los estados consolidados y a la sociedad dominante y sociedades dependientes o grupo consolidado, respectivamente.

Unión Europea, en particular la NIC 34, —en el supuesto de cuentas consolidadas—, o los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en la normativa española que resulten de aplicación, adaptados a los modelos resumidos previstos en el artículo 13 del Real Decreto, —en el caso de cuentas individuales—, y conforme a lo previsto en el artículo 12 del Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre. De acuerdo con esta normativa, los administradores de la Sociedad presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo además de las cifras correspondientes al primer (segundo) semestre del año XXXX, las correspondientes al ejercicio anterior (al mismo periodo del ejercicio anterior, según corresponda). Nuestra opinión se refiere exclusivamente a los citados estados o documentos contables correspondientes al (...primer o segundo...) semestre del ejercicio 200X. Con fechas XX de XXXX de 200X y XX de XXXX de 200X-1, emitimos nuestros informes de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 200X-1 y de los estados o documentos contables incluidos en la información financiera semestral del periodo terminado el XX de XXX de 200X-1, respectivamente, en los que expresamos una opinión...³.

(párrafos de salvedades, en su caso)

En nuestra opinión⁴ los estados o documentos contables incluidos en la información financiera semestral a los que se refiere el primer párrafo se han elaborado adecuadamente, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables indicadas anteriormente que les resultan de aplicación.

El informe de gestión intermedio adjunto, correspondiente al (...primer o segundo...) semestre del ejercicio, contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre los hechos importantes acaecidos en este periodo y su incidencia en los estados o documentos contables incluidos en la información financiera semestral a los que se refiere el primer párrafo y de los que no forma parte, así como la información requerida conforme a lo previsto en el artículo 15 del Real Decreto 1362/2007. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de los mencionados estados o documentos contables. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del auditor o de la sociedad de auditoría de cuentas.

Firma del auditor o del socio responsable de este informe.

Fecha.

³ Este párrafo se tendrá que adaptar a las circunstancias, básicamente a si la información financiera semestral fue o no objeto de auditoría en el semestre anterior. Como mínimo la referencia se realizará referida a las últimas cuentas anuales auditadas.

⁴ Se incluye el párrafo de opinión favorable. En el caso de opinión con salvedades o desfavorable o denegada, se adaptará su redacción a los modelos normalizados contenidos en la NTA de carácter general publicada mediante Resolución del ICAC de 19 de enero de 1991.

Pregunta

Sobre los criterios a seguir en la redacción de los informes de auditoría de cuentas anuales al verse modificados los documentos contables integrantes de éstas como consecuencia de la modificación legislativa en materia contable efectuada a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, y del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC, así como sobre los criterios de actuación en el caso particular de los trabajos de auditoría de cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio en que resulte de aplicación el nuevo PGC.

Respuesta

1. En relación con la primera cuestión planteada, relativa a la emisión de los informes de auditoría sobre cuentas anuales formuladas conforme al nuevo PGC, hay que señalar lo siguiente:

El artículo 34 del Código de Comercio, en su redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, así como el PGC aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que lo desarrolla, establecen que las cuentas anuales comprenden: el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad. Asimismo, se establece en dicha normativa que, cuando la empresa pueda formular el balance y el estado de cambios en el patrimonio neto en modelo abreviado, no será obligatorio incluir el estado de flujos de efectivo en las cuentas anuales.

En consecuencia, los documentos que integran las cuentas anuales formulados con el nuevo PGC no son los mismos que los establecidos en el Código de Comercio en su redacción anterior y en el PGC aprobado por el Real Decreto 1643/1990, que contenían únicamente el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria, por lo que las referencias a dichos documentos que se hagan en los informes de auditoría que se emitan de acuerdo con las normas técnicas de auditoría vigentes, al estar referidos a la anterior normativa contable, requerirán la adaptación correspondiente.

En este sentido, este instituto considera que en los trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros formulados conforme al nuevo PGC, lo previsto en todas las vigentes normas técnicas de auditoría referente a los documentos que integran las cuentas anuales (balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria) debe entenderse referido a los documentos de las cuentas anuales según el nuevo PGC (balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujos de efectivo, excepto en su caso en las pequeñas y medianas empresas, y memo-

ria). Así, por ejemplo, en la redacción del informe de auditoría de cuentas anuales la adaptación afecta a los párrafos primero, segundo y tercero, pudiendo tener la redacción siguiente:

Primer párrafo: *«Hemos auditado las cuentas anuales de la sociedad «XYZ, SA» que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20XX, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la sociedad...».* (figura subrayado lo que se ha añadido respecto al modelo vigente).

Segundo párrafo: *«De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto, y del estado de flujos de efectivo y de la memoria, además de las cifras del ejercicio 20XX, las correspondientes al ejercicio anterior...».* (figura subrayado lo que se ha añadido respecto al modelo vigente).

Tercer párrafo: *«En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad «XYZ, SA» al 31 de diciembre de 20XX, y de los resultados de sus operaciones, de los cambios en el patrimonio neto y de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados en la normativa española que resultan de aplicación y que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior»* (figura subrayado lo modificado respecto del modelo vigente).

Por otra parte, debe advertirse que en los trabajos de auditoría de cuentas anuales de una entidad en las que no se incluya el estado de flujos de efectivo, al no ser obligatorio por poder formular el balance y estado de cambios en el patrimonio neto en modelo abreviado, las menciones a dicho estado de flujos de efectivo, consecuentemente, no deben hacerse.

2. En cuanto a la segunda cuestión planteada, sobre los criterios de actuación a seguir en la realización del trabajo de auditoría de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio en que resulte de aplicación el nuevo PGC, hay que indicar lo siguiente:

La disposición transitoria cuarta del Real Decreto 1514/2007 establece la información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2008, que será el primero en que se formulan las cuentas anuales aplicando el nuevo PGC, estableciendo lo siguiente:

«Disposición transitoria cuarta. Información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.

En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el PGC, se deberá incorporar la siguiente información:

1. A los efectos de la obligación establecida en el artículo 35.6 del Código de Comercio, y a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad, las cuentas anuales correspondientes al ejercicio

que se inicie a partir de la entrada en vigor del PGC, se considerarán cuentas anuales iniciales, por lo que no se reflejarán cifras comparativas en las referidas cuentas.

Sin perjuicio de lo anterior, en la memoria de dichas cuentas anuales iniciales se reflejarán el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias incluidos en las cuentas anuales del ejercicio anterior.

Asimismo, en la memoria de estas primeras cuentas anuales, se creará un apartado con la denominación de «Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa. En particular, se incluirá una conciliación referida a la fecha del balance de apertura.

No obstante, la empresa podrá presentar información comparativa del ejercicio anterior adaptada al presente PGC, para lo cual preparará un balance de apertura de dicho ejercicio precedente con arreglo a los nuevos criterios y de acuerdo con lo establecido en las disposiciones transitorias de este real decreto. En este caso, además de incluir en memoria una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, se cuantificará el impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto y en los resultados de la empresa. En particular, se incluirá:

- a) Una conciliación del patrimonio neto en la fecha del balance de apertura del ejercicio precedente.*
- b) Una conciliación del patrimonio neto y de los resultados referida a la fecha de cierre del último ejercicio en que resultaron de aplicación los criterios anteriores.*

Las conciliaciones referidas en el presente apartado se realizarán con el suficiente detalle como para permitir a los usuarios la comprensión de los ajustes significativos como consecuencia de la transición.

2. En cualquier caso, deberá suministrarse adicionalmente la siguiente información:

- a) El valor razonable de los activos financieros o pasivos financieros designados en la categoría de «Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias» a que hace referencia el apartado 1.c) de la disposición transitoria segunda, así como su clasificación y valor contable en las cuentas anuales cerradas en la fecha de transición.*
- b) Si como consecuencia de los ajustes a realizar en la fecha de transición se reconoce o revierte una pérdida por deterioro del valor de los activos, la empresa deberá suministrar en la memoria la información requerida sobre este aspecto en el PGC.*

3. Fecha de transición es la fecha del balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el presente PGC, salvo que la empresa incluya información comparativa del ejercicio anterior adaptada, en cuyo caso, será la fecha del balance de apertura de dicho ejercicio anterior».

Es decir, la disposición transitoria cuarta prevé un régimen especial para las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el nuevo PGC, estableciendo que, a efectos de uniformidad y comparabilidad, las citadas cuentas anuales se considerarán cuentas anuales iniciales, por lo que no se reflejarán cifras comparativas en las referidas cuentas, sin perjuicio de que en la memoria de dichas cuentas anuales iniciales se incluya el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias contenidos en las cuentas anuales del ejercicio anterior, así como una explicación de todos los aspectos derivados de la transición al nuevo PGC. No obstante, se prevé también la opción de que la entidad pueda presentar información comparativa del ejercicio anterior adaptada al nuevo PGC en los términos indicados en la citada disposición transitoria, en cuyo caso en las cuentas anuales deberá incluirse la información exigida a estos efectos en dicha disposición transitoria.

Por tanto, en la realización del trabajo de auditoría de las cuentas anuales del primer ejercicio en que sea de aplicación el nuevo PGC (para mayor comodidad en la redacción se entenderá el ejercicio 2008) y en la emisión del correspondiente informe, el auditor se encontrará con una situación excepcional en relación con distintos aspectos de su trabajo derivados de este régimen transitorio, debiendo seguir a este respecto lo previsto, con carácter general, en las normas técnicas de auditoría, si bien será necesario adaptar los criterios generales contenidos en ellas, respecto de la emisión de informes, a las circunstancias concretas que se plantean en este ejercicio, dado lo excepcional de la situación. En todo caso, el auditor, a la hora de abordar el trabajo de auditoría para poder obtener la evidencia necesaria y emitir su opinión sobre las cuentas de 2008, deberá verificar la información referente a 2007 incluida en las cuentas anuales según lo exigido por la disposición transitoria cuarta. Y ello, por lo que se refiere tanto a la información comparativa, en su caso, como a la información relativa a la conciliación o relacionada con la transición, incluyendo el balance de apertura elaborado conforme al nuevo PGC, que servirá de base para iniciar la contabilidad de la entidad según el nuevo sistema contable

Por otra parte, el auditor en la redacción del informe de auditoría sobre las cuentas anuales de este ejercicio 2008 deberá seguir los modelos de informe de auditoría previstos en las normas técnicas de auditoría, si bien el contenido de dichos modelos de informes necesitará una adaptación para poder recoger la situación especial planteada en este ejercicio en relación con determinados aspectos, como son: uniformidad y comparabilidad, la diferente denominación de los documentos integrantes de las cuentas anuales y la referencia al informe de auditoría del ejercicio anterior.

La necesaria adaptación terminológica del informe de auditoría derivada de la diferencia de los documentos integrantes de las cuentas anuales en el nuevo PGC ya se ha tratado en el punto 1 anterior, por lo que únicamente cabe remitirse a lo allí expresado.

En relación con los restantes aspectos indicados, hay que tener en cuenta que, conforme a lo previsto en la disposición transitoria cuarta, en la formulación de las cuentas anuales del ejercicio 2008 se permite optar a las entidades por incluir o no cifras comparativas del ejercicio anterior, por lo que se van a dar dos posibles situaciones en función de si la entidad incluye o no en sus cuentas anuales cifras comparativas del ejercicio anterior adaptadas al nuevo PGC.

a) Cuentas anuales sin incluir cifras comparativas del ejercicio anterior. Por lo que se refiere al **principio de uniformidad**, en el supuesto de que las cuentas anuales no incluyan cifras comparativas del ejercicio anterior, considerándose éstas como cuentas anuales iniciales, tal y como se establece en la disposición transitoria cuarta, habrá que entender que esta situación es equiparable, a estos exclusivos efectos, a la del primer ejercicio de una entidad. Por tanto, en estos casos resultaría de aplicación lo previsto en las normas técnicas de auditoría, publicadas por Resolución del ICAC de 19 de enero de 1991, en su epígrafe 3.9.3 «*Primer año de auditoría o primer ejercicio social de una entidad*». A este respecto, hay que recordar que en dicho epígrafe se prevé para estos casos lo siguiente: «*No cabe hablar de uniformidad en el primer ejercicio social de una entidad, por lo que, en este caso concreto, deberá eliminarse la referencia a la uniformidad en la aplicación de principios en el párrafo de opinión del auditor*».

En consecuencia, en estos supuestos el auditor debería suprimir en el párrafo de opinión del informe la referencia a la uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables respecto del ejercicio anterior. El párrafo de opinión tendría la siguiente redacción: «*En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20XX..., de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados en la normativa española que resultan de aplicación*». (se suprime la mención «que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior»). Figura subrayado lo que se ha añadido respecto al modelo vigente)

En cuanto a la **comparabilidad** de las cifras con las del ejercicio anterior, hay que señalar que, en el segundo párrafo del informe de auditoría, debería modificarse la redacción en el sentido de advertir que las cuentas anuales no incluyen cifras comparativas del ejercicio anterior, al no venir exigido por la normativa contable. Adicionalmente, sería conveniente hacer referencia, mediante un párrafo de énfasis, a la nota de la memoria donde se hayan incorporado el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias incluidos en las cuentas anuales del ejercicio anterior y a la nota sobre «aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables» en las que se explique esta cuestión. Y en relación con la mención al informe de auditoría emitido respecto de las cuentas anuales del ejercicio anterior exigida en las normas técnicas de auditoría, sería conveniente adaptar su redacción advirtiendo que las citadas cuentas anuales del ejercicio anterior fueron formuladas conforme a la normativa contable en vigor en dicho ejercicio, a fin de evitar posibles confusiones a los usuarios de los informes de auditoría.

A continuación se propone una redacción del segundo párrafo intermedio obligatorio del informe de auditoría en la que se recoge lo anteriormente indicado:

«Los administradores presentan las cuentas anuales de acuerdo con lo previsto en la legislación mercantil, no incluyendo en este ejercicio las cifras comparativas correspondientes al ejercicio anterior al no ser exigido por la citada legislación. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 200X. Con fecha XXXX emitimos (otros auditores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 200X-1, formuladas de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados en la normativa española vigentes en dicho ejercicio, en la que expresamos una opinión...». (figura subrayado lo que se ha añadido respecto al modelo vigente).

Asimismo, el párrafo de énfasis mencionado con anterioridad, referente a la información incorporada en la memoria sobre el ejercicio anterior y los aspectos derivados de la transición a la nueva normativa contable, podría tener la siguiente redacción:

«Las cuentas anuales del ejercicio 2008 adjuntas son las primeras que «XYZ, SA» prepara aplicando el PGC aprobado por el Real Decreto 1514/2007. En este sentido, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 de la disposición transitoria cuarta del citado real decreto, se han considerado dichas cuentas como cuentas anuales iniciales, por lo que no se incluyen cifras comparativas del ejercicio anterior. En la nota X de la memoria adjunta, «aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables», se incorporan el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias incluidos en las cuentas anuales aprobadas del ejercicio 2007, que fueron formuladas aplicando el PGC vigente en dicho ejercicio, junto con una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto al 1 de enero de 2008, fecha de transición».

b) Cuentas anuales que incluyen cifras comparativas del ejercicio anterior adaptadas al nuevo PGC. En estos casos, en los que las cuentas anuales incluyen cifras comparativas del ejercicio anterior adaptadas conforme al nuevo PGC, se produce una situación similar a la planteada en la consulta n.º 4 publicada en el BOICAC 63, sobre los criterios de actuación del auditor en la realización de la auditoría de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio en que resulten de aplicación las NIC adoptadas en la Unión Europea, por lo que cabe remitirse con carácter general a lo ya indicado en la citada consulta, si bien deberán tenerse en cuenta las adaptaciones necesarias a las circunstancias concretas de las cuentas anuales del nuevo PGC y a las exigencias de información específica establecidas en la disposición transitoria cuarta a este respecto.

Así, en relación con el principio de uniformidad, y dado que en este caso en las cuentas anuales del ejercicio 2008 van a figurar las cifras comparativas del ejercicio anterior reelaboradas conforme al nuevo PGC, de igual forma a como se indicaba en la consulta publicada en el BOICAC 63, habrá que entender que la mención en el informe de auditoría a la uniformidad se refiere en este caso a la información que sobre ambos ejercicios 2007 y 2008 figura en las cuentas anuales presentadas, ya que toda ella se encuentra formulada conforme a los mismos principios y normas contables. En consecuencia, en este caso el pronunciamiento del auditor en el informe de auditoría sobre uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables debería tener en cuenta esta circunstancia y venir referido a los aplicados en la formulación de las cuentas anuales presentadas.

En este sentido, sería necesario adaptar el párrafo de opinión a esta circunstancia, pudiendo tener la redacción siguiente:

«En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 2008 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad «XYZ, SA», y de los resultados de sus operaciones, de los cambios en el patrimonio neto y de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de

conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados en la normativa española que resultan de aplicación, y que guardan uniformidad con los aplicados en la preparación de las cifras e información correspondientes al ejercicio anterior que se han incorporado a efectos comparativos en estas cuentas anuales». (figura subrayado lo que se ha añadido respecto al modelo vigente)

En relación con la necesaria adaptación o reelaboración de las cifras e información del ejercicio 2007 para incluirlas en las cuentas anuales del ejercicio 2008 a efectos comparativos, habrá de tenerse en cuenta lo exigido a este respecto por la disposición transitoria cuarta del Real Decreto 1514/2007, en cuanto a la información a incluir en las cuentas anuales, y lo que las normas técnicas de auditoría, en el epígrafe 3.9.3¹, en los párrafos correspondientes a esta cuestión, establecen en relación con la obligación por parte del auditor de verificar que las cifras comparativas del año anterior coincidan con las cuentas anuales de dicho año, y la actuación a seguir cuando no se da esta circunstancia (comprobación de que se ha incluido en la memoria la información necesaria a este respecto, así como la mención correspondiente en el informe en caso de discrepancia o de falta de información). No obstante, en la situación excepcional que se produce en este ejercicio, este Instituto considera que, dada la importancia de los cambios producidos, sería conveniente la inclusión de un párrafo de énfasis explicando el cambio de la normativa contable producido y su trascendencia en las cuentas anuales auditadas a los usuarios del informe de auditoría.

En cuanto a la obligación de mencionar en el informe de auditoría de las cuentas de un ejercicio el informe emitido en el ejercicio anterior, y a la posible confusión que pudiera surgir debido a que las cifras auditadas del ejercicio anterior, a las que se refiere el informe de auditoría, no figuran en las cuentas anuales de este ejercicio, sino que éstas se han modificado para adaptarse al nuevo PGC, este Instituto entiende que, a fin de evitar dicha posible confusión, sería conveniente adaptar la redacción del párrafo correspondiente del informe de tal forma que pueda explicarse esta circunstancia.

La redacción de este párrafo a estos efectos podría ser: «*De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto, del estado de flujos de efectivo y de la memoria, además de las cifras del ejercicio 20XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 2008. Con fecha... emitimos (otros auditores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 2007, formuladas conforme a los principios y normas contables generalmente aceptados en la normativa española vigentes en dicho ejercicio, en el que expresamos una opinión...».* (figura subrayado lo que se ha añadido respecto del modelo existente).

Asimismo, el párrafo de énfasis mencionado con anterioridad, referente a la explicación del cambio de la normativa contable producido y su trascendencia en las cuentas anuales auditadas, podría tener la siguiente redacción:

¹ Ver NTA de carácter general puntos 3.5.9 y 3.5.10.

«Las cuentas anuales del ejercicio 2008 adjuntas son las primeras que «XYZ, SA» prepara aplicando el PGC aprobado por el Real Decreto 1514/2007. En este sentido, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 de la disposición transitoria cuarta del citado real decreto, se ha considerado como fecha de transición el 1 de enero de 2007 y, en consecuencia, se presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance de situación, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto, del estado de flujos de efectivo y de la memoria de las cuentas anuales, además de las cifras del ejercicio 2008, las correspondientes al ejercicio anterior, que han sido obtenidas mediante la aplicación del PGC aprobado por el Real Decreto 1514/2007. Consecuentemente, las cifras correspondientes al ejercicio anterior difieren de las contenidas en las cuentas anuales aprobadas del ejercicio 2007, que fueron formuladas conforme a los principios y normas contables vigentes en dicho ejercicio. A estos efectos, se incluye en la nota X de la memoria, «Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables», una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables sobre el patrimonio neto al 1 de enero y al 31 de diciembre de 2007 y sobre los resultados del ejercicio 2007».

3. Finalmente, debe tenerse en cuenta también que mediante el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, se ha aprobado el PGC de pequeñas y medianas empresas (en adelante, PGC de PYMES), estableciéndose, en sus disposiciones transitorias, las normas a seguir para la aplicación del PGC de PYMES en el primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2008, así como en la formulación de las cuentas anuales del primer ejercicio en que sea de aplicación dicho Plan. Asimismo, se contemplan, en sus disposiciones adicionales, las normas a seguir en los supuestos en que una empresa pase a aplicar el PGC de PYMES cuando en el ejercicio anterior ha utilizado el PGC o los criterios específicos previstos para las microempresas.

En consecuencia, cuando deban someterse a auditoría las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio de aplicación del PGC de PYMES, y dado que la situación que se produce es similar a la planteada en el apartado 2 de este escrito, aunque en este caso no existe la opción de presentar cifras comparativas del ejercicio anterior adaptadas a los nuevos criterios contables, la actuación del auditor debería seguir, con carácter general, lo expresado en el apartado 2 anterior, si bien habrá de tener en cuenta las circunstancias concretas de la información contable exigida en el mencionado PGC de PYMES. Asimismo, en los casos en que se produzca un cambio en el plan contable utilizado por la empresa, pasándose a aplicar el PGC de PYMES, bien porque se abandonen los criterios previstos para las microempresas o los del PGC, habrá de tenerse en cuenta por parte del auditor las exigencias de información previstas a este respecto y su reflejo adecuado en las cuentas anuales objeto de auditoría.

Pregunta

Relativa a la posibilidad de utilizar en los informes de auditoría correspondientes al primer ejercicio en que resultan de aplicación las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 21 de diciembre de 2010, sobre: la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, relativa a Informes, y la Norma Técnica sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas, un párrafo de otras cuestiones por parte de un auditor cuando en el informe de auditoría del ejercicio anterior se incluyeron salvedades por incertidumbres y por dudas en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, circunstancias que se mantienen en el ejercicio actual y que el auditor entiende que debe incluirlas en sendos párrafos de énfasis.

Respuesta

La consulta se refiere al siguiente caso:

- El informe de auditoría sobre las cuentas anuales del ejercicio 2009 fue emitido con opinión con salvedades por dos incertidumbres: una, por dudas en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento; y otra, debida a «*diversas contingencias de difícil cuantificación*».
- En el trabajo de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2010 persisten las mismas circunstancias que en el ejercicio anterior en relación con ambas incertidumbres, las cuales están adecuadamente presentadas en las cuentas anuales, con la debida información en la Memoria.
- El auditor de cuentas, que es el mismo que el del ejercicio anterior, entiende que ambas incertidumbres son merecedoras de sendos párrafos de énfasis, conforme a lo dispuesto en las vigentes normas técnicas de auditoría sobre informes y sobre información comparativa, publicadas por Resolución de 21 de diciembre de 2010.
- La cuestión concreta planteada se refiere a si, en este caso y conforme a lo expuesto anteriormente, en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales de 2010 se debe incluir un párrafo de otras cuestiones, con el objeto de informar de que la opinión sobre las cuentas del ejercicio anterior fue con salvedades debido a las mismas incertidumbres descritas en los párrafos de énfasis del informe actual.

En relación con la cuestión planteada, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

Por sendas Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 21 de diciembre de 2010, se publicaron: la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, relativa a Informes, y la Norma Técnica sobre Información

Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas, resultando de aplicación obligatoria lo dispuesto en dichas Normas Técnicas a los informes de auditoría de cuentas que se emitan a partir de 1 de enero de 2011. Asimismo, a partir de dicha fecha quedó derogado el tratamiento previsto en las Normas Técnicas de Auditoría hasta entonces vigentes en todos los aspectos modificados por las citadas Resoluciones de 21 de diciembre de 2010 y que resultase contradictorio con lo en ellas dispuesto, particularmente lo previsto respecto de la aplicación del principio de uniformidad, de empresa en funcionamiento, incertidumbres y modelos de informe de auditoría.

En la parte introductoria de la Resolución por la que se modifica la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes, se explican los cambios introducidos en relación, entre otros aspectos, con el tratamiento de las circunstancias constitutivas de incertidumbres, incluyendo las que pueden afectar al principio de empresa en funcionamiento, así como de la estructura del informe de auditoría y de la propia naturaleza del párrafo de énfasis. Así, por su claridad expositiva respecto a dichas circunstancias procede reproducir los siguientes apartados:

«(...)

— *Asimismo, en la medida en que el nuevo artículo 2.1 de la Ley de Auditoría de Cuentas, en la redacción dada por la Ley 12/2010, no contiene como mención expresa y necesaria que modifique la opinión incluida en el informe de auditoría las circunstancias que pudieran constituir incertidumbres sobre la capacidad de la entidad para seguir operando, se modifica la Norma Técnica de Auditoría al objeto de suprimir la mención a las incertidumbres actualmente existente que afectaba a la opinión en todos los casos, y establecer la obligatoriedad de hacer mención en un párrafo de énfasis, sin que la opinión se vea afectada, por la existencia de incertidumbres sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, siempre que dichas circunstancias se informen adecuadamente en las cuentas anuales conforme a lo exigido en el marco normativo de información financiera.*

El carácter obligatorio de un párrafo de énfasis en estos casos supone también, en línea con lo previsto en las Normas Internacionales de Auditoría citadas, una modificación respecto al tratamiento dado a este tipo de párrafo en la norma técnica, que siempre dejaba a juicio del auditor la procedencia de su utilización para resaltar determinados aspectos incluidos en las cuentas anuales.

Adicionalmente, en la modificación presentada se establece que, en los supuestos de que la información relativa a esta situación de incertidumbre sobre la continuidad de la entidad no se recoja adecuadamente en la memoria de las cuentas anuales, el auditor deberá reflejar en el informe de auditoría esta circunstancia, en cuanto constitutiva de un incumplimiento de principios y normas contables de acuerdo con las normas técnicas de auditoría.

Por otra parte, el tratamiento de las incertidumbres significativas adecuadamente informadas en Memoria originadas por otras causas diferentes a las que generan dudas en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, se modifica también para adaptarse a lo previsto en las Normas Internacionales de

Auditoría citadas, en el sentido de que, con carácter general, no va a suponer en todos los casos una salvedad en la opinión del auditor, como exigen las normas técnicas vigentes, sino que, a juicio del auditor, podrá mencionarse en un párrafo de énfasis. No obstante lo anterior, en el caso de que existan múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo, el auditor podrá considerar denegar su opinión de auditoría.

(...)».

En cuanto a los cambios que afectan a la estructura y formato del informe, en particular, a los llamados «otros elementos del informe de auditoría», se señala:

«(...)

Como «otros elementos del informe de auditoría», las novedades residen básicamente en la obligada ubicación del párrafo de énfasis, que debe situarse después del párrafo de opinión, y que tendrá carácter obligatorio en el caso de existencia de incertidumbres sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento o cuando lo exija expresamente una norma de auditoría; y en la introducción del párrafo sobre «otras cuestiones», no existente en la norma actual, que debe situarse después del párrafo de opinión y, en su caso, del de énfasis, en el que pueden reflejarse asuntos distintos a los incluidos en las cuentas anuales y que resulten relevantes para el entendimiento adecuado de la auditoría, de las responsabilidades del auditor o del propio informe, siendo en algunos casos obligatorio de acuerdo con lo que establezcan las normas de auditoría.

(...)».

De la parte dispositiva de las citadas Resoluciones de Normas Técnicas, respecto a la cuestión concreta planteada, deben tenerse en cuenta los epígrafes 3.5.1 a 3.5.5 y 3.5.10 de las Normas Técnicas sobre Informes:

«3.5 Otros elementos del informe de auditoría

Párrafo de «énfasis».

3.5.1. En determinadas circunstancias, con independencia del tipo de opinión que se exprese en el informe de auditoría, el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis para destacar un hecho reflejado en las cuentas anuales y respecto del cual la memoria contiene la información necesaria de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. La inclusión de dicho párrafo de énfasis no afecta a la opinión del auditor. El párrafo de énfasis figurará inmediatamente a continuación del párrafo de opinión y generalmente hará referencia a que la opinión del auditor no contiene salvedades por este hecho y una clara referencia a la cuestión que se enfatiza. No obstante, en determinados supuestos la inclusión de un párrafo de énfasis puede ser requerida por las Normas de Auditoría.

3.5.2. Así, en ocasiones, el auditor al ejecutar su trabajo puede concluir que existen circunstancias cuyo desenlace depende de acciones o hechos futuros, que no están bajo el control directo de la entidad, pero que pueden afectar a las cuentas anuales. Estas circunstancias se conocen como incertidumbres y el auditor deberá considerar la inclusión en su informe de auditoría de un párrafo de énfasis ante la existencia de una incertidumbre que pueda afectar a las cuentas anuales

de manera significativa. No obstante, en el supuesto de que exista una incertidumbre significativa y la información correspondiente a dicha incertidumbre no se encuentre reflejada en las cuentas anuales de acuerdo con lo exigido por el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, el auditor deberá considerar el incumplimiento de principios y criterios contables que tal circunstancia origina, a efectos de la emisión de su informe, de conformidad con lo previsto en el apartado 3.4.8 de la presente Norma.

3.5.3. En el caso de que la incertidumbre significativa se refiera a cuestiones relativas a problemas de empresa en funcionamiento el auditor deberá incluir en su informe de auditoría un párrafo de énfasis para informar de dicha incertidumbre en relación con la aplicación del principio de continuidad de las operaciones, siempre que la información relativa a esta situación esté adecuadamente recogida en la memoria de las cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. En el supuesto de que la información relativa a esta situación no se encuentre recogida adecuadamente en la Memoria, el auditor deberá reflejar tal incumplimiento de principios y criterios contables de aplicación en su informe de auditoría en la forma prevista en el apartado 3.4.8 de la presente Norma.

3.5.4. En casos extremos, tales como aquellas situaciones en las que debido a la posible interacción entre múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto pueda ser muy significativo sobre las cuentas anuales, el auditor puede considerar apropiado denegar su opinión en lugar de incluir un párrafo de énfasis, tal y como se contempla en el párrafo 3.3.14 anterior.

Párrafo sobre «otras cuestiones»

3.5.5. En ocasiones el auditor puede considerar necesario poner de manifiesto algún asunto diferente a aquellos que están reflejados en las cuentas anuales que, a su juicio, sea relevante para el entendimiento de la auditoría, de las responsabilidades del auditor o de su informe por parte de los usuarios de las cuentas anuales. En este caso, el auditor puede utilizar un párrafo adicional en el informe, después del (de los) párrafo(s) de énfasis y por tanto después del párrafo de opinión. No obstante, en determinados supuestos la inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones podría ser requerida por las Normas de Auditoría.

(...)

Información y cifras comparativas

(...)

3.5.10 La Norma Técnica sobre información comparativa regula los criterios de actuación del auditor en relación con la información y cifras comparativas que se incluyen como parte integrante de las cuentas anuales, así como en el caso en el que se presenten, a efectos comparativos, información completa de las cuentas anuales de dos o más ejercicios».

A su vez, y dado que el objeto de la consulta se refiere a un informe de auditoría sobre las cuentas anuales de una entidad, que incluyen «Cifras comparativas», procede reseñar los apartados 11, 12 y 13 de la Norma Técnica de Auditoría sobre información comparativa, que a este respecto establecen lo siguiente:

«Informe de auditoría. Cifras comparativas

11. Cuando se presentan cifras comparativas, la opinión del auditor se referirá exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio actual y no se incluirán en el informe referencias a dichas cifras comparativas, excepto en las circunstancias descritas en los apartados 12, 14, 15, y 17 siguientes.

Cuentas anuales del periodo anterior auditadas por el mismo auditor

12. Si el informe de auditoría del periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, y la cuestión que dio lugar a esta opinión no se ha resuelto, el auditor expresará una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, según proceda, sobre las cuentas anuales del periodo actual. En el párrafo intermedio del informe de auditoría que explica la salvedad caben las alternativas siguientes:

- (a) Cuando los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual sean significativos, el auditor se referirá tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras comparativas en la descripción de la cuestión que origina la opinión con salvedades, denegada o desfavorable (véase ejemplo 1 del Anexo); o
- (b) En otros casos, cuando la salvedad que motivó dicha opinión no sea relevante para las cifras del periodo actual pero sí respecto a la comparabilidad en relación con las cuentas anuales del periodo anterior, se explicará que la opinión de auditoría es una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, debido a los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras comparativas (véase ejemplo 2 del Anexo).

13. Cuando en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del periodo anterior se hubiera incluido una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, y la cuestión que motivó dicha opinión se ha resuelto, registrado y revelado en las cuentas anuales de conformidad con lo exigido por el marco normativo de información financiera aplicable, la opinión del auditor sobre el periodo actual no hará mención alguna de la opinión emitida sobre el período anterior».

Pues bien, atendiendo a lo dispuesto en la vigente normativa de auditoría de cuentas antes reseñada y en relación con la cuestión planteada, hay que señalar:

- La derogada normativa de auditoría sobre informes establecía que en el informe de auditoría de cuentas anuales de un ejercicio, cuando las cuentas anuales del ejercicio anterior fueron sometidas a auditoría, era obligatorio indicar en un párrafo del informe (el segundo) si fue el mismo auditor quien efectuó la auditoría del ejercicio anterior o, en caso contrario, indicar que fue realizada por otro auditor, la fecha de emisión del informe y el tipo de opinión emitida.
- Sin embargo, de acuerdo con la normativa de auditoría vigente, aplicable a los informes de auditoría a emitir a partir de 1 de enero de 2011, la mención al informe de auditoría del ejercicio anterior en los informes de auditoría sobre cuentas anuales de un ejercicio no es obligatoria cuando las cuentas del ejercicio anterior fueron auditadas por el mismo auditor e independientemente del

tipo de opinión emitida, y sí es obligatoria tal mención cuando dichas cuentas no fueron auditadas.

- En otros casos, esto es, cuando el informe sobre las cuentas anuales del ejercicio anterior estuviese emitido por otro auditor distinto, el auditor del ejercicio actual deberá decidir si hace mención también al informe del ejercicio anterior. En estos casos, la Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa prevé que dicha mención al informe de auditoría del ejercicio anterior debe hacerse en un párrafo denominado de «otras cuestiones» (véase los párrafos 16 y 17 de la Norma Técnica sobre información comparativa).
- Dicho párrafo de «otras cuestiones», tal y como se establece en el apartado 3.5.5 de la Norma Técnica de Auditoría sobre Informes, con carácter general se incluye en el informe de auditoría a criterio del auditor, al considerar éste la conveniencia de poner de manifiesto algún asunto diferente a los reflejados en las cuentas anuales que, a su juicio, sea relevante para el entendimiento de la auditoría, del informe y de la responsabilidad del auditor. No obstante, este párrafo sólo es obligatorio cuando viene exigido por una norma técnica expresamente. La Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa, en su apartado 12, prevé que, en los casos de cuentas anuales del ejercicio anterior auditadas por el mismo auditor, como en el caso planteado, cuando el informe de auditoría del ejercicio anterior contenga una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, y la cuestión que dio lugar a dicha opinión no se hubiese resuelto, el auditor deberá expresar en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del ejercicio actual una opinión del mismo tipo, e incluir un párrafo de salvedades en el que se explique dicha circunstancia, refiriéndose tanto a las cifras del periodo actual como a las del período anterior, cuando afecte significativamente a las cuentas anuales del ejercicio actual, y mencionando que dicha salvedad figuraba en su informe de auditoría del ejercicio anterior. Y en el apartado 13 se prevé que, cuando la cuestión que motivó la opinión con salvedades, denegada o desfavorable se hubiese resuelto, registrado y revelado en las cuentas anuales de conformidad con lo exigido en el marco normativo de información financiera, el auditor en su opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio actual no será necesario que haga mención de la opinión emitida sobre las cuentas del período anterior.

En el caso concreto planteado, las circunstancias que motivaron las salvedades por incertidumbres en el informe de auditoría sobre las cuentas del ejercicio 2009 persisten en el ejercicio 2010. Sin embargo, el tratamiento a dar a dichas circunstancias en el informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2010 varía respecto al dado en el ejercicio anterior, con motivo exclusivamente de la modificación de la normativa de auditoría de cuentas aplicable en relación con el tratamiento de las incertidumbres. Así, en el ejercicio anterior dichas circunstancias constituían salvedades que afectaban a la opinión incluida en el informe de auditoría emitido, y en el ejercicio actual, estas mismas circunstancias, a criterio del auditor, se consideran merecedoras de sendos párrafos de énfasis, y sin que se hayan producido variaciones en la situación de las citadas circunstancias.

La duda planteada se refiere a si en el caso concreto en cuestión se debe incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría del ejercicio 2010, informando que la opinión del ejercicio anterior fue con salvedades por las mismas circunstancias que ahora dan lugar a los párrafos de énfasis, por el sólo motivo del cambio en la normativa de auditoría aplicable.

A este respecto, procede indicar que, conforme a lo previsto en la Norma Técnica sobre Informes, en el párrafo de otras cuestiones deben incluirse, con carácter general, los aspectos que a criterio del auditor se consideren relevantes para el entendimiento de la auditoría, del informe y de la responsabilidad del auditor y no se encuentren reflejados en las cuentas anuales, salvo cuando una Norma Técnica lo exija expresamente.

En consecuencia y por todo lo anterior, este Instituto entiende que en el supuesto planteado el auditor no tiene la obligación expresa de incluir un párrafo de «otras cuestiones» respecto a las circunstancias mencionadas, conforme a lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría, si bien ello no significa que el auditor no pueda hacerlo si, en base a su juicio profesional, considera que ello contribuiría a una mejor comprensión del trabajo e informe por él realizados. Así, el auditor podría incluir en su informe una mención referente a que las circunstancias que figuran en los párrafos de énfasis del informe son las mismas que dieron lugar a salvedades en la opinión del informe sobre las cuentas del ejercicio anterior, y que el cambio de tratamiento de dichas circunstancias en el informe del ejercicio actual se debe exclusivamente a la modificación de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. Dicha mención podría incluirse, en este supuesto, en un párrafo de «otras cuestiones» a continuación de los dos párrafos de énfasis explicativos de las circunstancias concretas que los originan. No obstante lo anterior, en este caso y dado que ya existen dos párrafos de énfasis explicativos de cada una de las mencionadas circunstancias, también podría incluirse la citada mención informativa en los propios párrafos de énfasis, tratándose así en un único párrafo todos los aspectos que afectan a una misma circunstancia, que ya figura informada en las cuentas anuales auditadas y que no es susceptible de modificar la opinión, y evitando de esta manera la existencia de diversos párrafos que afecten a una misma cuestión.

Todo ello, claro está, siempre que el auditor de cuentas haya evaluado adecuadamente todas las circunstancias que han dado lugar a cada una de las incertidumbres planteadas y la posible interacción entre todas ellas, concluyendo que no tienen un efecto conjunto muy significativo en las cuentas anuales, conforme a lo establecido en los apartados 3.5.1 a 3.5.4 de las Normas Técnicas de Auditoría sobre Informes, pues de lo contrario podría llevar a éste a considerar la posibilidad de emitir un informe con opinión denegada.

5.6. Interpretación de la legislación mercantil	1847
5.6.1 BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 1. <i>Consulta planteada sobre el alcance del trabajo del auditor en el supuesto de reducción de capital para compensar pérdidas, establecido en el artículo 168 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA)</i>	1849
5.6.2. BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 3. <i>Interpretación de las disposiciones del artículo 210.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas respecto al plazo de un mes para la ejecución de la auditoría</i>	1851
5.6.3. BOICAC nº 4/Enero 1991. Consulta 5. <i>Sobre la interpretación del artículo 210.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y en particular sobre la ampliación del informe de auditoría en el supuesto contemplado en dicho artículo</i>	1853
5.6.4. BOICAC nº 5/Mayo 1991. Consulta 5. <i>Sobre publicación de los informes de auditoría</i>	1855
5.6.5. BOICAC nº 5/Mayo 1991. Consulta 3. <i>Sobre la obligatoriedad de incorporar las cuentas anuales, objeto de examen por el auditor, al correspondiente informe de auditoría</i>	1857
5.6.6. BOICAC nº 7/Octubre 1991. Consulta 2. 1. <i>Si una firma de auditoría realiza un informe de auditoría de las cuentas anuales a un cliente con el que tiene contrato, ya que le afecta la obligatoriedad, y este cliente decide no presentarlo en el Registro Mercantil, qué actuaciones debería efectuar la firma de auditoría para no incurrir en ningún tipo de problema</i> 2. <i>Si, como parece lógico, el cliente que no ha presentado el informe de auditoría obligatoria al Registro Mercantil decide incumplir el contrato y no permitir la realización de las auditorías de los años sucesivos, ya que no las piensa presentar en el Registro Mercantil, qué actuaciones debería efectuar la firma de auditoría para no incurrir en ningún tipo de problema</i>	1859
5.6.7. BOICAC nº 13/Mayo 1993. Consulta 1. <i>Relativa a la obligatoriedad de someter a la verificación de un auditor de cuentas el balance que sirva de base a la operación prevista en el artículo 169 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, consistente en la reducción del capital social a fin de restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad, disminuido por consecuencia de pérdidas, y el aumento simultáneo de capital en una cantidad igual o superior a la reducción practicada</i>	1861
5.6.8. BOICAC nº 32/Diciembre 1997. Consulta 2. <i>Relativa a las normas técnicas aplicables por los auditores de cuentas en las actuaciones profesionales sobre valoración de participaciones sociales y reducción de capital para compensar pérdidas, establecidas en los artículos 29, 32 y 100 y</i>	

5.6. INTERPRETACIÓN DE LA LEGISLACIÓN MERCANTIL

	<i>en el artículo 82 de la Ley 2/1995 de Sociedades de Responsabilidad Limitada respectivamente</i>	1863
5.6.9.	BOICAC nº 37/Marzo 1999. Consulta 1. <i>Sobre si existe un modelo de informe de auditoría o normas de valoración, publicados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, relativos al informe de experto independiente, previsto en los artículos 89 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada y 231 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA)</i>	1867
5.6.10.	BOICAC nº 89/Marzo 2012. Consulta 3. <i>Sobre la actuación del auditor de cuentas en un trabajo de valoración de participaciones sociales en una sociedad de responsabilidad limitada y la aplicación de lo dispuesto en la Norma Técnica de Auditoría sobre esta cuestión, publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 23 de octubre de 1991</i>	1869

Pregunta

Consulta planteada sobre el alcance del trabajo del auditor en el supuesto de reducción de capital para compensar pérdidas, establecido en el artículo 168 del TRLSA¹.

Respuesta

1.º La operación de reducción de capital para compensar pérdidas debe de hacerse sobre la base de un balance aprobado por la junta general y previamente verificado por el auditor de cuentas (art. 168.1 del TRLSA).

2.º El balance de situación, en la medida en que permite apreciar la situación patrimonial de la sociedad, es el documento que debe servir de base para constatar la existencia de un desequilibrio entre el capital de la sociedad y su patrimonio como consecuencia de las pérdidas. Es demostrativo, por tanto, de la existencia de las pérdidas que se pretenden compensar, una vez computadas cualquier clase de reservas voluntarias o la reserva legal, en la cantidad que exceda del 10 por 100 del capital ya reducido (art. 168.1 del TRLSA).

En consecuencia, y sin perjuicio de lo que dispongan las futuras normas técnicas de auditoría a este respecto, este Instituto entiende que el trabajo del auditor debe consistir en una auditoría completa del balance que sirva de base a la operación de reducción de capital, incluida la memoria o notas explicativas de dicho balance. Por lo que se refiere a la cuenta de pérdidas y ganancias, el alcance del trabajo debería referirse únicamente al saldo de dicha cuenta, como partida que integra los fondos propios de la sociedad.

¹ Ver TRLSC art. 323.1.

Pregunta

Interpretación de las disposiciones del artículo 210.1 del TRLSA respecto al plazo de un mes para la ejecución de la auditoría.

Respuesta

El número 1 del artículo 210 del TRLSA establece que *«los auditores de cuentas dispondrán como mínimo de un plazo de un mes, a partir del momento en que les fueran entregadas las cuentas firmadas por los administradores, para presentar su informe»*¹.

A juicio de este instituto, lo dispuesto en el mencionado artículo debe ser entendido como un derecho que la ley otorga al auditor como garantía de la ejecución de los trabajos de auditoría.

Teniendo en cuenta lo anterior, la fijación por ley de un plazo mínimo para la ejecución de los trabajos no es obstáculo para que las partes puedan acordar contractualmente un periodo de tiempo mayor, si así lo consideran conveniente o necesario, o que el auditor de cuentas pueda iniciar su trabajo antes de que les sean entregadas las cuentas firmadas por los Administradores, dado que existen pruebas de auditoría que en gran parte de las empresas deben ser realizadas al cierre del ejercicio o en una fecha cercana al mismo. De otra parte, ello tampoco impide que, una vez finalizado su trabajo, el auditor de cuentas pueda emitir el informe a pesar de que todavía no haya transcurrido el plazo mínimo de un mes.

¹ Ver TRLSC art. 270.

Pregunta

Sobre la interpretación del artículo 210.2 del TRLSA, y en particular sobre la ampliación del informe de auditoría en el supuesto contemplado en dicho artículo.

Respuesta

La redacción del artículo 210 del TRLSA, en su número 2, establece que «si como consecuencia del informe, los administradores se vieran obligados a alterar las cuentas anuales, los auditores habrían de ampliar su informe o incorporar los cambios producidos»¹. La redacción de este artículo puede suscitar ciertas dudas en cuanto a la interpretación que deba darse a los términos «se vieran obligados». A nuestro juicio no debe interpretarse, como podría deducirse de una somera lectura del texto, que los auditores pueden obligar a los administradores a modificar las cuentas anuales y, en este sentido, entendemos que el informe de auditoría no tiene carácter vinculante para los administradores.

Ahora bien, la ley delimita claramente las obligaciones de los administradores, por un lado, y la de los auditores, por otro. Así, los primeros deben formular las cuentas anuales de acuerdo con las normas contables establecidas en la legislación vigente y los auditores deben comprobar que las cuentas anuales se han formulado de acuerdo con las mencionadas normas.

Bajo esta perspectiva, lo dispuesto en el artículo 210.2 debe interpretarse en el sentido de que si existiera un incumplimiento de las normas contables los administradores deberían modificar las cuentas anuales, siendo el origen de tal obligación no ya la existencia de un informe de auditoría en el que tal hecho se ponga de manifiesto, si no lo preceptuado por la ley en materia contable.

Por lo que respecta a las actuaciones que deben realizar los auditores de cuentas si se produce una modificación de las cuentas anuales inicialmente formuladas por los Administradores y sobre las que el auditor procedió a emitir un informe, este Instituto entiende:

1.º Es obligación de la sociedad poner en conocimiento de los auditores de cuentas la existencia de tales modificaciones y las nuevas cuentas anuales formuladas, ya que, a tenor de lo dispuesto tanto en el artículo 210.2 del TRLSA como en el apartado 6º del artículo 330.1 del Reglamento del Registro Mercantil², las cuentas anuales aprobadas por la junta general de accionistas deben corresponderse con las auditadas.

¹ Ver TRLSC art. 270.2.

² Actualmente art. 366.7º del RRM.

2.º Los auditores de cuentas deberían comprobar las modificaciones introducidas en las cuentas anuales y procede conforme al artículo 210.2 a «ampliar su informe e incorporar los cambios producidos».

En cumplimiento de este precepto, y sin perjuicio de lo que puedan disponer las normas técnicas de auditoría³ que a este respecto se emitan en un futuro, se considera que el auditor de cuentas debería emitir un nuevo informe incorporando las nuevas cuentas anuales y cumpliendo con todos los requisitos establecidos en las normas técnicas de auditoría sobre informes, si bien con la particularidad de que adicionalmente debería mencionarse la existencia de un informe anterior, la fecha del mismo, las razones que justifican la emisión de uno posterior y el efecto que en la opinión del auditor han tenido las modificaciones introducidas en las cuentas anuales.

³ Ver NTA sobre hechos posteriores.

Pregunta

Sobre publicación de los informes de auditoría.

Respuesta

1. Según lo dispuesto en el apartado c) del artículo 4 del Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, las cuentas anuales objeto de auditoría se deben incorporar al informe de auditoría¹.

2. El artículo 222 del TRLSA dispone:

«En el caso de publicación de los documentos mencionados en el artículo 218, deberá indicarse si es íntegra o abreviada. En el primer supuesto deberá reproducirse fielmente el texto de los depositados en el Registro Mercantil, incluyendo siempre íntegramente el informe de los auditores. En el segundo caso, se hará referencia a la oficina del Registro Mercantil en que hubieren sido depositados los documentos. El informe de auditoría podrá ser omitido en esta publicación, pero se indicará si ha sido emitido con reservas o no»².

En consonancia con lo anterior el artículo 11 del citado RLAC establece en los apartados 2, 3 y 4 lo siguiente:

«2. Siempre que se haga referencia al informe de auditoría de cuentas deberá expresarse el sentido en que se hubiera emitido la opinión, de los citados en el artículo 5 apartados 2 y 3 de este reglamento y los datos identificadores de la inscripción practicada en el libro de depósito de cuentas, si tal depósito se hubiera efectuado en el Registro Mercantil correspondiente.

3. En el supuesto de publicación íntegra de las cuentas anuales deberá reproducirse íntegramente el informe de auditoría. Si dicha publicación se realiza de forma abreviada, el informe de auditoría podrá ser omitido indicándose, en todo caso, el sentido de la opinión conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.

4. En ningún caso el informe de auditoría de cuentas podrá ser publicado parcialmente o en extracto»³.

De acuerdo con todo lo anterior, si la sociedad emite un documento para su distribución a terceros en el que se publiquen las cuentas anuales de forma abreviada, procedería mencionar en dicho documento el sentido de la opinión del auditor y, en su caso, los datos identificadores de la inscripción practicada en el Registro Mercantil correspondiente, todo ello de conformidad con lo establecido en el artículo 11 del RLAC.

¹ Ver TRLAC art. 3.4 y 5 y RLAC art. 5.6.

² Ver TRLSC art. 284.

³ Ver TRLAC art. 3.4 y RLAC art. 5.6.

5.6.4. BOICAC Nº 5, MAYO DE 1991. CONSULTA 1

Por último, y en el supuesto de que la sociedad quisiera publicar el informe de auditoría, éste debería reproducirse íntegramente incluidas las cuentas anuales sobre las que el auditor emite su opinión y que se incorporan a su informe, de conformidad con lo establecido en el artículo 4 del citado reglamento.

Pregunta

Sobre la obligatoriedad de incorporar las cuentas anuales, objeto de examen por el auditor, al correspondiente informe de auditoría.

Respuesta

El artículo 4, apartado c) del Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, señala que el informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que debe contener, entre otros datos, la «*Identificación de las cuentas anuales objeto de la auditoría de cuentas que se incorporan al informe*»¹. De acuerdo con lo anterior, parece claro que el informe de auditoría no puede emitirse sin que se adjunten al mismo las cuentas anuales sobre las que se formula la opinión.

En este sentido se manifiestan las normas técnicas de auditoría, publicadas por Resolución de este instituto de fecha 19 de enero de 1991, en su Boletín número 4, al establecer en el apartado 3.2.4 que el informe de auditoría incluirá un párrafo de alcance en el que se mencionarán entre otros aspectos «*a) Identificación de los documentos que comprenden las cuentas anuales objeto de la auditoría que se adjuntan al informe, es decir, el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria*»².

Las anteriores disposiciones no hacen sino reflejar el hecho de que un informe de auditoría, por sí mismo, y sin el acompañamiento de las cuentas anuales, carece del necesario valor informativo que se atribuye a dicho documento.

En todo caso, y concretamente en los supuestos en que los informes de auditoría deban de ser depositados a efectos de su publicidad, en un registro público, deberán incorporar las cuentas anuales objeto de examen, constituyendo todo ello un único documento, y sin perjuicio de que por otro lado deban depositarse individualmente las cuentas anuales.

Asimismo, el Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1597/89, de 29 de diciembre, en su artículo 330.1, puntos quinto y sexto, establece la obligatoriedad de depositar en el Registro Mercantil, a efectos del cumplimiento de las obligaciones generales sobre publicidad de cuentas anuales, un ejemplar del informe

¹ Ver TRLAC art. 3.5 y RLAC art. 5.

² Su redacción actual es la siguiente: «*a) Identificación de los documentos o estados que comprenden las cuentas anuales objeto de la auditoría que se adjuntan al informe e identificación del marco normativo de información financiera aplicable en la preparación de dichas cuentas, así como referencia a que la formulación de las cuentas anuales es responsabilidad del órgano de administración de la entidad auditada*».

de auditoría de cuentas, así como una certificación acreditativa de que las cuentas depositadas se corresponden con las auditadas³.

La citada certificación acreditativa pretende evitar que puedan existir diferencias entre las cuentas anuales auditivas y las aprobadas por la junta general de accionistas, que son objeto de depósito.

Por consiguiente, la emisión de este certificado no justifica en modo alguno, dado que cumple otra finalidad distinta, el que las cuentas anuales no se incorporen al informe de auditoría en el documento anteriormente señalado.

Por último, sería conveniente que los auditores de cuentas, para garantizar una mayor seguridad en el contenido de este documento, procedan a identificar las cuentas anuales que se incorporan al informe mediante el correspondiente visado.

³ Ver RRM art. 366.

Pregunta

1. Si una firma de auditoría realiza un informe de auditoría de las cuentas anuales a un cliente con el que tiene contrato, ya que le afecta la obligatoriedad, y este cliente decide no presentarlo en el Registro Mercantil, qué actuaciones debería efectuar la firma de auditoría para no incurrir en ningún tipo de problema.

2. Si, como parece lógico, el cliente que no ha presentado el informe de auditoría obligatoria al Registro Mercantil decide incumplir el contrato y no permitir la realización de las auditorías de los años sucesivos, ya que no las piensa presentar en el Registro Mercantil, qué actuaciones debería efectuar la firma de auditoría para no incurrir en ningún tipo de problema.

Respuesta

En lo que se refiere a la primera de las cuestiones planteadas cabe señalar que el hecho de que una sociedad incumpla la obligación establecida en el artículo 218 del TRLSA, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre¹, de presentar, junto con las cuentas anuales, el informe de los auditores, cuando aquélla estuviera obligada a auditoría o ésta se hubiera practicado a petición de la minoría, no conlleva responsabilidad alguna para los auditores de cuentas, sino tan solo para la correspondiente Sociedad, tal y como se establece en el artículo 221.1 del citado texto legal, del siguiente tenor literal:

«El incumplimiento por los administradores de la obligación de depositar los documentos a que se refiere esta sección dará lugar a la imposición de una multa a la sociedad por importe de doscientas mil a dos millones de pesetas por cada año de retraso en el cumplimiento de la obligación de depósito, previa instrucción de expediente, por el Ministerio de Economía y Hacienda, con audiencia de los interesados y conforme a la Ley de Procedimiento Administrativo»².

En cuanto a la segunda consulta planteada, y para evitar que los auditores de cuentas, en dicho supuesto, pudieran incurrir en la infracción contemplada en el artículo 16.2.a) de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas³, debería quedar suficientemente acreditada la imposibilidad de realizar la auditoría por la negativa de la empresa en cuestión.

¹ Ver TRLSC art. 279.

² Ver TRLSC arts. 282 y 283.

³ Ver TRLAC arts. 3.2, 19.1 y 34.a) y RLAC arts. 7 y 52.3.

Pregunta

Relativa a la obligatoriedad de someter a la verificación de un auditor de cuentas el balance que sirva de base a la operación prevista en el artículo 169 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el TRLSA, consistente en la reducción del capital social a fin de restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad, disminuido por consecuencia de pérdidas, y el aumento simultáneo de capital en una cantidad igual o superior a la reducción practicada.

Respuesta

A este respecto, el artículo 163 del citado TRLSA contempla como uno de los posibles supuestos de reducción del capital de una sociedad, aquel en que las pérdidas existentes hayan dado lugar a la pérdida del equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad¹. Aún más, la reducción revestirá el carácter de obligatoria cuando las pérdidas hayan disminuido el haber social por debajo de las dos terceras partes de la cifra del capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio².

Por su parte, el artículo 168 del TRLSA³ establece en su apartado segundo la obligación de que el balance que sirva de base a la operación de reducción de capital para compensar pérdidas sea aprobado por la junta general, previa su verificación por los auditores de cuentas de la sociedad o por el auditor nombrado al efecto por los administradores cuando la sociedad no estuviera obligada a verificar sus cuentas anuales.

Mediante el citado artículo, entendemos que el legislador trata de evitar que la cuantía de las pérdidas en que se reducirá el capital sea distinta a la cifra realmente existente lo que provocaría, fundamentalmente, en el supuesto de sobrevaloración de la cifra de pérdidas que figure en balance una disminución de capital superior a la real y, consecuentemente, una disminución de la cifra de retención de responsabilidades de la sociedad frente a tercero, representada por el capital social, superior a la cuantía en que realmente debería haberse reducido dicho capital.

A su vez, el artículo 169 del citado texto legal⁴ en su apartado primero dispone:

«El acuerdo de reducción del capital social a cero o por debajo de la cifra mínima legal sólo podrá adoptarse cuando simultáneamente se acuerde la transformación de la sociedad o el aumento de su capital hasta una cantidad igual o superior a la mencionada cifra mínima».

¹ Ver TRLSC art. 317.

² Ver TRLSC art. 327.

³ Ver TRLSC art. 323.

⁴ Ver TRLSC art. 343.1.

El objeto pretendido por el legislador al regular la mencionada operación de reducción y aumento simultáneo de capital es, exclusivamente, la de evitar que existan acuerdos de reducción de capital que dejen a éste por debajo de su cuantía mínima legal establecida en el artículo 4 del TRLSA⁵.

El legislador no efectúa en dicho artículo ninguna mención a la necesidad de verificación previa por parte de un auditor de cuentas del balance que sirve de base a esta operación, ya que la existencia o no de dicha verificación es independiente al objeto que se persigue con la regulación contenida en el artículo 169.1 del TRLSA⁶, cual es que la cifra de capital social sea al menos igual a la cantidad de 10.000.000 de pesetas prevista en el artículo 4 del Real Decreto Legislativo 1564/1989.

Por tanto, la no mención expresa de la exigencia del informe de verificación del balance del auditor de cuentas en el supuesto contemplado en el artículo 169 del TRLSA, no debe entenderse como no obligatoriedad de su realización, ya que no existen circunstancias que justifiquen la no aplicación del régimen general de verificación del balance que en el caso de reducción de capital por compensación de pérdidas está previsto en el artículo 168 del citado texto legal⁷.

⁵ Ver TRLSC art. 4.

⁶ Ver TRLSC art. 343.

⁷ Ver TRLSC art. 323.

Pregunta

Relativa a las normas técnicas aplicables por los auditores de cuentas en las actuaciones profesionales sobre valoración de participaciones sociales y reducción de capital para compensar pérdidas, establecidas en los artículos 29, 32 y 100 y en el artículo 82 de la Ley 2/1995, de Sociedades de Responsabilidad Limitada respectivamente

Respuesta

A) En relación a las normas técnicas que deberá aplicar un auditor de cuentas en el supuesto de valoración de participaciones sociales establecido en los artículos 29, 32 y 100 de la Ley 2/1995, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, hay que señalar que:

1.º Los artículos 29, 32 y 100 de la Ley 2/1995, de Sociedades de Responsabilidad Limitada¹ establecen en relación con la valoración de participaciones en los supuestos en ellos contemplados, lo siguiente:

«Artículo 29. Régimen de la transmisión voluntaria por actos inter vivos.

...

2. *A falta de regulación estatutaria, la transmisión voluntaria de participaciones sociales por actos inter vivos se regirá por las siguientes reglas:*

...

d) *El precio de las participaciones, la forma de pago y las demás condiciones de la operación, serán las convenidas y comunicadas a la sociedad por el socio transmitente. Si el pago de la totalidad o de parte del precio estuviera aplazado en el proyecto de transmisión, para la adquisición de las participaciones será requisito previo que una entidad de crédito garantice el pago del precio aplazado.*

En los casos en que la transmisión proyectada fuera a título oneroso distinto de la compraventa o a título gratuito, el precio de adquisición será el fijado de común acuerdo por las partes y, en su defecto, el valor real de las participaciones el día en que se hubiera comunicado a la sociedad el propósito de transmitir. Se entenderá por el valor real el que determine el auditor de cuentas de la sociedad y, si ésta no estuviera obligada a la verificación de las cuentas anuales, el fijado por un auditor designado por el registrador mercantil del domicilio social a solicitud de cualquiera de los interesados. En ambos casos, la retribución del auditor será satisfecha por la sociedad».

¹ Ver TRLSC arts. 107, 124 y 353.

«Artículo 32. Régimen de la transmisión mortis causa.

1. *La adquisición de alguna participación social por sucesión hereditaria confiere al heredero o legatario la condición de socio.*

2. *No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los estatutos podrán establecer en favor de los socios sobrevivientes un derecho de adquisición de las participaciones del socio fallecido, apreciadas en el valor real que tuvieren el día del fallecimiento del socio, cuyo precio se pagará al contado. La valoración se regirá por lo dispuesto en el artículo 100 y el derecho de adquisición habrá de ejercitarse en el plazo máximo de tres meses a contar desde la comunicación a la sociedad de la adquisición hereditaria».*

«Artículo 100. Valoración de las participaciones sociales en caso de separación y exclusión de socios.

1. *A falta de acuerdo sobre el valor real de las participaciones sociales o sobre la persona o personas que hayan de valorarlas y el procedimiento a seguir para su valoración, las participaciones serán valoradas por el auditor de cuentas de la sociedad y, si ésta no estuviera obligada a verificación contable, por el que nombre el registrador mercantil del domicilio social a solicitud de la sociedad o de cualquiera de los socios titulares de las participaciones que hayan de ser valoradas.*

...».

2.º Por Resolución del ICAC de 23 de octubre de 1991 (BOICAC n.º 7)² se publicó la norma técnica de elaboración del informe especial sobre valoración de acciones en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 de TRLSA, cuyo objeto es regular la actuación profesional del auditor en la realización de un trabajo de valoración de acciones en los supuestos mencionados anteriormente.

Analizando esta norma técnica se puede deducir que los procedimientos y técnicas a utilizar por el auditor en la valoración de acciones de sociedades anónimas son de similares características a los que deberán aplicarse en la valoración de participaciones sociales de las sociedades de responsabilidad limitada.

3.º En consecuencia, dado que los trabajos a realizar por el auditor de cuentas en los supuestos de «*valoración de participaciones*» previstos en la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada son de similares características a los de «*valoración de acciones*» previstos en el TRLSA, este Instituto entiende que en los supuestos de valoración de participaciones sociales establecidos en los artículos 29, 32 y 100 de la Ley 2/1995, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, hasta que no exista una norma técnica específica, el auditor deberá aplicar los procedimientos y elaborar los informes según lo previsto en la norma técnica sobre valoración de acciones en los supuestos de los artículos 64, 147, 149 y 225 del TRLSA, publicada por Resolución del ICAC de 23 de octubre de 1991, excepto en aquellos aspectos que por las características propias de estas operaciones no les sean de aplicación.

² Ver NTA sobre informes especiales arts. 64, 147, 149 y 225 TRLSA (en la actualidad arts. 107, 124, 125, 128, 346, 353, 354, 355 y 461 del TRLSC).

B) En cuanto a las normas técnicas a aplicar por un auditor en el supuesto de reducción de capital para compensar pérdidas contemplado en el artículo 82 de la Ley 2/1995, de Sociedades de Responsabilidad Limitada hay que indicar que no existe una norma técnica específica que, como en el caso anterior, regule la actuación del auditor en el supuesto similar establecido en artículo 168 del TRLSA³ para las sociedades anónimas.

No obstante, hay que señalar que en contestación a una consulta relativa a una operación de reducción de capital para compensar pérdidas en una Sociedad Anónima, publicada en el BOICAC n.º 4, de enero de 1991⁴, este instituto se pronunció sobre el alcance que, a su juicio, debe tener la actuación del auditor en el supuesto previsto en el artículo 168 del TRLSA, entendiendo «que, sin perjuicio de lo que dispongan futuras normas técnicas de auditoría a este respecto, el trabajo del auditor debe consistir en una auditoría completa del balance que sirva de base a la operación de reducción de capital, incluida la memoria o notas explicativas de dicho balance...».

Por otra parte, el TRLSA, en su artículo 157⁵, al regular el aumento de capital con cargo a reservas exige que el balance que sirva de base a la operación debe estar verificado por auditores de cuentas, esta exigencia es similar a la establecida en el artículo 168 de dicha ley⁶ y en el artículo 82 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (LSRL), por tanto, los procedimientos a realizar por un auditor de cuentas respecto a la verificación del balance que sirva de base a las operaciones contempladas en los artículos 157 y 168 del TRLSA y 82 de la LSRL serán muy parecidos a los establecidos en la norma técnica de auditoría en el supuesto del artículo 157 del TRLSA, publicada por Resolución de 27 de julio de 1992⁷, salvando, claro está, las características propias de cada tipo de operación y de régimen jurídico.

³ Ver TRLSC art. 323.

⁴ Ver Consulta BOICAC 4/1.

⁵ Ver TRLSC art. 303.

⁶ Ver TRLSC art. 323.

⁷ Ver NT sobre informe especial artículo 157 TRLSA.

Pregunta

Sobre si existe un modelo de informe de auditoría o normas de valoración, publicados por el ICAC, relativos al informe de experto independiente, previsto en los artículos 89 de la LSRL y 231 del TRLSA.

Respuesta

En primer lugar, hay que señalar que las funciones a que se refieren los artículos 231 del TRLSA¹ y 89 de la LSRL², encomendadas a expertos independientes, no tienen la consideración de actividad de auditoría de cuentas, puesto que no reúnen las características propias de dicha actividad, tal y como se define ésta en el artículo 1 de la LAC. Por tanto, hay que entender que los trabajos de expertos independientes referidos no están sujetos a lo dispuesto en la citada LAC y en su normativa de desarrollo.

Y ello sin perjuicio de que dichos trabajos puedan ser realizados por auditores de cuentas, no existiendo en este sentido más prohibiciones para éstos que las previstas en la normativa sobre auditoría de cuentas, relativas al régimen de incompatibilidades y a la de identificarse como auditores en trabajos que no tengan la consideración de auditoría de cuentas.

Por otra parte, es necesario indicar que las resoluciones de este instituto en materia contable se refieren únicamente al desarrollo de lo dispuesto en el PGC y a los efectos de lo en este previsto, que no son otros que los de establecer los principios y normas contables que las empresas deben seguir en la contabilización de sus operaciones y en la formulación de sus cuentas anuales. Dichos criterios contables, no tienen por qué coincidir, necesariamente, con los utilizados por los distintos agentes económicos en las operaciones que realicen en el ejercicio de su propia actividad, los cuales podrán seguir los más apropiados a los fines que en cada caso se persigan, como pudiera suceder, en el supuesto planteado, ante un trabajo de valoración encomendado a un experto independiente.

En consecuencia, este instituto debe manifestarse en forma negativa sobre las cuestiones planteadas en su escrito, puesto que ni existen, ni pueden existir, normas emanadas de este organismo respecto a las funciones e informes a realizar por expertos independientes, dado que ésta materia no es objeto de su competencia.

¹ Este artículo, que se refería a la transformación de una sociedad colectiva, comanditaria o de responsabilidad limitada en una sociedad anónima, queda sustituido a estos efectos por el art. 18 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

Ver además TRLSC arts. 474 y 475.

² Este artículo, que se refería a la transformación de una sociedad de responsabilidad limitada, fue derogado por la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

Pregunta

Sobre la actuación del auditor de cuentas en un trabajo de valoración de participaciones sociales en una sociedad de responsabilidad limitada y la aplicación de lo dispuesto en la Norma Técnica de Auditoría sobre esta cuestión, publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 23 de octubre de 1991.

Respuesta

1. En primer lugar, es necesario advertir que el trabajo de valoración de acciones o participaciones sociales previsto en el citado artículo 353 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, y cuyos criterios de actuación se establecen en la Norma Técnica citada, es un trabajo que no tiene la naturaleza de auditoría de cuentas, conforme a la definición de dicha actividad establecida en el artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, puesto que su objeto no es el de emitir un informe con una opinión de auditoría sino el de determinar el valor de transmisión de unas acciones o participaciones sociales. En consecuencia, dichos trabajos no están sujetos al régimen de supervisión y control previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, debe advertirse que el artículo 3 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, en relación con la «Delimitación del ámbito de aplicación», establece, en sus apartados 2 y 3, lo siguiente:

«2. Asimismo, no tendrán la consideración de auditoría de cuentas los trabajos que, sin reunir las características y condiciones propias de un trabajo de esta naturaleza, estén atribuidos por disposiciones de rango legal a auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Todos los trabajos que, sin tener la consideración de auditoría de cuentas, estén atribuidos por disposiciones legales a auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se sujetarán a lo dispuesto en la disposición legal correspondiente y en las guías que en su caso se aprueben conjuntamente por las corporaciones de derecho público representativas de auditores y, en su defecto, a los usos y a la práctica habitual en la realización del tipo de trabajo en cuestión. En la elaboración y publicación de estas guías se estará a lo previsto en la Sección séptima del presente Capítulo I de este Reglamento. En ningún caso, a estos trabajos le resultará de aplicación el régimen de supervisión y control previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

3. *Los informes emitidos por auditores de cuentas sobre trabajos que no estén comprendidos en las modalidades de auditoría a que se refiere el artículo 2 no podrán identificarse como informes de auditoría de cuentas, ni su redacción o*

presentación podrán generar confusión respecto a su naturaleza como trabajos de auditoría de cuentas realizados conforme a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas definida en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.».

Asimismo, hay que indicar que la disposición transitoria sexta establece a este respecto:

«Disposición transitoria sexta. Trabajos distintos de auditoría encomendados por disposiciones legales a auditores de cuentas.

Todos los trabajos que, sin tener la consideración de auditoría de cuentas, estén atribuidos por disposiciones legales a los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, seguirán realizándose aplicando las normas técnicas específicas publicadas por resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, hasta tanto se aprueben conjuntamente por las corporaciones representativas de auditores las guías, a que se refiere el artículo 3.2 del presente reglamento, y sean publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.».

En consecuencia, el trabajo objeto de la consulta planteada (la valoración de unas participaciones sociales), al no reunir las características y condiciones propias de un trabajo de auditoría de cuentas, no tiene la consideración de un trabajo de esta naturaleza, por lo que no le resulta de aplicación el régimen de supervisión y control previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, quedando, por tanto, fuera del ámbito de competencias de este Instituto.

2. No obstante lo anterior, y a los efectos de facilitar una mejor interpretación de la norma técnica en cuestión, hay que indicar lo siguiente:

El artículo 353 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establece que en el caso de separación de socios y a falta de acuerdo entre la sociedad y el socio sobre el valor razonable de las participaciones sociales, dichas participaciones sean valoradas por un auditor de cuentas distinto al de la sociedad, designado por el registrador mercantil del domicilio social de ésta.

El hecho de que la valoración de las participaciones sociales en estos supuestos sea atribuida a un auditor distinto al auditor de las cuentas anuales de la sociedad está en consonancia con el régimen de incompatibilidades al que los auditores de cuentas se encuentran sujetos por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, concretamente con lo dispuesto en el artículo 13.e) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que prevé como causa de incompatibilidad para el auditor de cuentas, la prestación de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas en los estados financieros a auditar, circunstancia que efectivamente se produce en el caso de valoración de las propias acciones o participaciones sociales de la entidad a auditar.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la regulación antes citada, relativa a que sea un auditor distinto al de la sociedad el que realice la valoración de acciones o participaciones sociales, tanto en la legislación mercantil como en la de auditoría de cuentas, se introdujo a raíz de la ley 44/2002, de 22 de noviembre, de medidas de

reforma del sistema financiero, puesto que con anterioridad a dicha reforma legal la normativa reguladora atribuía tal trabajo de valoración al auditor de cuentas de la sociedad, y sin que esta circunstancia se considerase como causa expresa de incompatibilidad para el auditor.

En este sentido, hay que advertir que la redacción de la Norma Técnica de Auditoría sobre valoración de acciones, publicada mediante resolución de este Instituto en octubre de 1991, obedece a la normativa reguladora de ese momento, anterior a la citada modificación legal operada en 2002, y sin que se haya producido la actualización correspondiente en su redacción para adaptarse a la modificación legal producida, por lo que su contenido, dado el momento de su redacción, está enfocado a que quien realice el trabajo de valoración sea el auditor de cuentas de la sociedad o, si ésta no estuviese obligada a auditar sus cuentas anuales, el auditor nombrado por el Registrador Mercantil. Por ello, la Norma Técnica de Auditoría, en los casos en que la sociedad no cotice en bolsa y no exista acuerdo entre socio y sociedad, contempla, entre otros procedimientos a aplicar, la realización de la auditoría de las cuentas referidas a una fecha en ningún caso anterior a las de las últimas cuentas anuales. Es decir, establece que las cuentas anuales del último ejercicio sean auditadas, y que sean dichas cuentas auditadas las que sirvan de base al auditor para que, efectuando otros procedimientos adicionales que se indican en la citada norma, proceda a realizar la valoración de las acciones o participaciones sociales.

Ahora bien, conforme a la normativa vigente en el momento en que se publicó la Norma Técnica, el año 1991, la valoración de las acciones o participaciones debía realizarla el propio auditor de cuentas de la sociedad, quien ya habría realizado la auditoría de las cuentas anuales o tendría que realizarla si por la fecha de la operación aún no la hubiese efectuado; o en el supuesto de que la sociedad no tuviese la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría sería el auditor nombrado por el registrador mercantil quien debería realizar dicha auditoría de cuentas. En consecuencia, en la Norma Técnica no se contempla el supuesto de que las cuentas anuales de la sociedad que debían servir de base para realizar la valoración estuviesen ya auditadas por otro auditor de cuentas distinto al que debía realizar la valoración de las acciones o participaciones sociales, como es la situación que normalmente se produce en la actualidad con la normativa vigente, al menos en los casos de sociedades obligadas a auditar sus cuentas anuales, en los que las cuentas anuales ya han sido auditadas, o lo serán, por el auditor de cuentas de la sociedad.

Así las cosas, hay que tener en cuenta que, con la actual normativa, en sociedades obligadas a auditar sus cuentas anuales, el auditor nombrado por el Registrador Mercantil para realizar la valoración de acciones o participaciones, al ser distinto del auditor de cuentas de la sociedad, se va a encontrar con que las cuentas anuales que van a servir de base para realizar su trabajo de valoración se encuentren ya auditadas.

En estos casos, el auditor tendrá que determinar si realiza una nueva auditoría de las cuentas anuales ya auditadas por el auditor de cuentas de la entidad, con los consiguientes costes económicos y de tiempo que le supondrían a la sociedad, o si puede apoyarse en el trabajo e informe de auditoría ya realizados por el otro auditor, aplicando los procedimientos de revisión que considere necesarios a dicho trabajo (pudiendo

servir de orientación a este respecto lo previsto en la norma técnica de relación entre auditores en los supuestos de utilización del trabajo de otro auditor cuando se realiza la auditoría de cuentas anuales consolidadas o individuales), para que, junto con la realización del resto de procedimientos previstos en la Norma Técnica, le permita llevar a buen fin su trabajo de valoración, sin tener que efectuar una nueva auditoría sobre las cuentas anuales ya auditadas, con el correspondiente ahorro que esto significa para la entidad auditada. En cada caso, el auditor de cuentas deberá utilizar la opción que, conforme a su juicio profesional, resulte más razonable, atendiendo a las circunstancias concretas que concurran en éste.

5.7. Otras cuestiones	1873
5.7.1. BOICAC nº 12/Marzo 1993. Consulta 5. <i>Sobre la actuación que debe seguir un auditor de cuentas ante la falta de pago de sus honorarios por parte de la entidad auditada</i>	1875
5.7.2. BOICAC nº 12/Marzo 1993. Consulta 6. 1. <i>Sobre si el artículo 40 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas contradice lo dispuesto en el artículo 8 de la citada Ley, en relación a la posibilidad de prorrogar el período inicial de contratación de los auditores de cuentas y, por tanto, dicha prórroga no debe ser admitida jurídicamente Admitida la posibilidad de prorrogar el contrato de los auditores de cuentas, ¿cuál es el plazo para efectuar la renovación del auditor?.....</i>	1877
5.7.3. BOICAC nº 28/Diciembre 1996. Consulta 1. <i>Sobre determinadas cuestiones relativas a la actualización de balances prevista en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996</i>	1879
5.7.4. BOICAC nº 59/Septiembre 2004. Consulta 1. <i>Sobre si las sociedades de auditoría pueden integrar la administración concursal, a tenor de lo previsto en el artículo 27 de la ley 22/2003, de julio, concursal.....</i>	1883
5.7.5. BOICAC nº 63/Septiembre 2005. Consulta 3. <i>Sobre si los trabajos de revisión limitada a que se refieren las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) de la Internacional Federation of Accountants (IFAC, en su número 910 (ahora 2400), tienen la consideración de trabajos de auditoría de cuentas conforme a lo previsto en la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, y por tanto si están sujetos a lo dispuesto en dicha Ley a todos los efectos. Y si esta misma consideración se extiende a los otros trabajos de servicios relacionados que se contemplan en las NIAS 920 y 930 (ahora 4400 y 4410), de «procedimientos acordados» y «compilación o elaboración de información financiera»</i> BOICAC nº 64/Diciembre 2005. <i>Corrección de errores le la consulta 3 de Auditoría del BOICAC nº 63/Septiembre 2005. Habiéndose advertido la omisión de los párrafos finales en los apartados antepenúltimo y penúltimo de la respuesta dada a la consulta 3 de auditoría, publicada en el Boletín nº 63 correspondiente a septiembre de 2005, a continuación se reproducen ambos párrafos con las correcciones pertinentes (figuran subrayados los párrafos omitidos) tal y como deben ser considerados</i>	1887
5.7.6. BOICAC nº 69/Marzo 2007. Consulta 1. <i>Sobre si se vería vulnerado el deber de secreto al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas, conforme a lo previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, por el hecho de comunicar a las autoridades pertinentes determinados «hechos delictivos o infracciones de carácter económico» (blanqueo de capitales, corrupción económica, estafa, cohecho, etc.),</i>	

5.7. CONSULTAS SOBRE OTRAS CUESTIONES

- cometidos por la entidad auditada o sus representantes y detectados en el curso normal de un trabajo de auditoría de cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en la legislación vigente a este respecto (artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y normativa vigente sobre prevención del blanqueo de capitales) 1891*
- 5.7.7. BOICAC nº 76/Diciembre 2008. Consulta 1. *Referente a la utilización por los auditores de cuentas de los parámetros orientativos incluidos en los Anexos de la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa, publicada por Resolución de este Instituto de 14 de junio de 1999, en los trabajos de auditoría de las cuentas anuales formuladas conforme al nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, nuevo PGC), al haberse producido una modificación sustancial en el marco contable en vigor, tanto en lo que se refiere al marco conceptual como en relación con la definición y contenido de algunas magnitudes contables y de epígrafes, partidas y agrupaciones de los modelos del Balance y Cuenta de Pérdidas y ganancias sobre los que vienen referenciados los citados parámetros en la Norma Técnica de Auditoría..... 1893*
- 5.7.8. BOICAC nº 83/Septiembre 2010. Consulta 1. *Sobre la aplicación de la disposición transitoria que la Ley 12/2010, de 30 de junio, incorpora a la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas 1897*
- 5.7.9. BOICAC nº 84/Diciembre 2010. Consulta 1. *Criterios de actuación del auditor en la realización de la auditoría de cuentas anuales de una entidad en relación con la información que dicha entidad debe incorporar en la memoria de sus cuentas anuales sobre los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales, conforme a lo exigido en 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 1901*

Pregunta

Sobre la actuación que debe seguir un auditor de cuentas ante la falta de pago de sus honorarios por parte de la entidad auditada.

Respuesta

El artículo 8.4 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹, así como el artículo 40.1 de su Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre², establecen un plazo mínimo de contratación de tres años para las auditorías de cuentas que tengan carácter obligatorio.

No obstante el establecimiento de dicho plazo mínimo de contratación, el TRLSA de 22 de diciembre de 1989 contempla, en sus artículos 204 y 206³, la posibilidad de revocación del auditor nombrado por la junta general o por el registrador mercantil, en su caso, bajo el requisito indispensable de la existencia de justa causa⁴. Con ello, la citada legislación pretende evitar que pueda menoscabarse la necesaria independencia del auditor, mediante la libre revocación de su nombramiento por la otra parte contratante.

Sin embargo, la legislación específica reguladora de la auditoría de cuentas no ha previsto la posible situación de que el auditor no desee continuar auditando una determinada sociedad, ya que implícitamente no se admite que el auditor pueda dejar de cumplir sus funciones auditoras sin causa justificada. No se debe olvidar que el artículo 16.2.a) de la LAC contempla como infracción grave el «*incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas contratada en firme*»⁵.

Ahora bien, aun considerando lo anterior no cabe obligar al auditor a que realice sus trabajos si la otra parte incumple las obligaciones contractuales.

En consecuencia, ante la ausencia de una regulación expresa por la legislación específica aplicable y en lo que se refiere a la relación estrictamente contractual entre auditor y sociedad auditada, hemos de acudir a lo previsto en el artículo 1.090 del Código Civil. «*Las obligaciones derivadas de la ley no se presumen. Sólo son exigibles las expresamente determinadas en este código o en leyes especiales, y se regirán por los preceptos de la ley que las hubiere establecido; y, en lo que ésta no hubiere previsto, por las disposiciones del presente libro*».

En virtud de lo anterior y teniendo en cuenta lo que establece el artículo 1.124 del Código Civil, cuyo tenor literal es el siguiente:

¹ Ver TRLAC art. 19.

² Ver RLAC art. 52.

³ Ver TRLSC arts. 264.3 y 266.

⁴ Ver TRLAC arts. 3.2y 19, y RLAC arts. 7 y 52.3.

⁵ Ver TRLAC art. 34 a).

«La facultad de resolver las obligaciones se entiende implícita en las recíprocas, para el caso de que uno de los obligados no cumpliere lo que le incumbe. El perjudicado podrá escoger entre exigir el cumplimiento o la resolución de la obligación, con el resarcimiento *de daños y abono de intereses en ambos casos. También podrá pedir la resolución, aun después de haber optado por el cumplimiento, cuando éste resultare imposible.*

...».

Este instituto entiende que desde una perspectiva contractual, ante el incumplimiento por la entidad auditada de la obligación de abonar los honorarios debidos al auditor, el derecho le permite a éste optar entre exigir el cumplimiento de dicha obligación o la resolución de la misma, o incluso solicitar la resolución después de haber optado por el cumplimiento, cuando éste resultare imposible.

Por otra parte, considerando las funciones que la ley atribuye a los auditores de cuentas y los efectos que frente a terceros de buena fe puede producir la información en el Registro Mercantil relativa a su nombramiento como auditores de cuentas de determinada sociedad, este instituto considera que en los casos de renuncia de éstos por incumplimiento de la empresa de sus obligaciones contractuales, como es el supuesto del impago de honorarios sin causa justificada, los auditores, independientemente de las acciones legales que en la vía civil pueden ejercitar, deberán emitir un informe de auditoría con los resultados de los trabajos realizados hasta dicho momento, poniendo de manifiesto las diferentes limitaciones a que dé lugar el incumplimiento del contrato por parte de la entidad auditada

Dicho informe así como la renuncia a su nombramiento como auditor de cuentas deberá ser comunicado de manera fehaciente a los Administradores de la sociedad, instando a éstos para que realicen la cancelación de su inscripción como auditor de cuentas de la sociedad en el Registro Mercantil.

Se entenderá que la infracción prevista en el artículo 16.2.a) de la LAC⁶ no se produce en el supuesto de no realización de la auditoría por impago de honorarios, siempre que se efectúen por el auditor las actuaciones señaladas en párrafos anteriores.

⁶ Actualmente TRLAC art. 34 a).

Pregunta

1. Sobre si el artículo 40 del reglamento de desarrollo de la LAC contradice lo dispuesto en el artículo 8 de la citada ley, en relación a la posibilidad de prorrogar el periodo inicial de contratación de los auditores de cuentas y, por tanto, dicha prórroga no debe ser admitida jurídicamente.

2. Admitida la posibilidad de prorrogar el contrato de los auditores de cuentas, ¿cuál es el plazo para efectuar la renovación del auditor?

Respuesta

Respecto a la posibilidad de prorrogar los contratos de auditoría dentro del periodo máximo de 9 años, dicha práctica está claramente amparada en la citada disposición, que no es sino un desarrollo de lo preceptuado en la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas¹.

La eficacia de la citada norma reglamentaria no puede ponerse en duda en los momentos actuales aduciendo una supuesta controversia con lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 19/1988², al cumplir todos los requisitos exigidos para su aplicación y máxime considerando, si cabe, que en el preceptivo informe evacuado por el Consejo de Estado no se hizo observación alguna a lo dispuesto en el citado artículo 40³ y que la norma no ha sido recurrida ante los órganos judiciales correspondientes.

Por lo que se refiere al momento en que la junta general de accionistas debe de pronunciarse sobre la reelección del auditor, en su caso, dentro del plazo máximo de 9 años establecido legalmente, este instituto entiende que la duda surge de la referencia que se hace en el artículo 40 al periodo de contratación y a la fecha de inicio de dicho periodo.

Aparentemente, atendiendo a la estricta literalidad de dicho texto normativo la reelección de auditores por la junta general solo puede producirse antes de finalizar el último ejercicio por el que fueron inicialmente contratados, ya que en otro caso no cabe hablar de prorrogar un contrato que debe de considerarse vencido.

A nuestro juicio, hay que entender que el periodo de tres años al que se refiere tanto el artículo 204 del TRLSA⁴ como el tantas veces citado artículo 40, se refiere al número de ejercicios por auditar, y que la mención que se hace a la fecha en que se inicie el primer ejercicio por auditar, únicamente pretende aclarar que, cualquiera que

¹ Actualmente Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio.

² Ver TRLAC art. 19.

³ Ver RLAC art. 52

⁴ Ver TRLSC art. 264.

sea el momento en que se haya producido el nombramiento y la fecha en la que se haya suscrito el correspondiente contrato, los trabajos a realizar están referidos a ejercicios completos. Como no puede ser de otra manera a la vista de lo dispuesto en el artículo 204 del TRLSA que permite el nombramiento del auditor por la junta general de accionistas en cualquier momento, siempre que sea antes de finalizar el ejercicio por auditar y no necesariamente en la fecha en que se inicie el mismo.

Por tanto, debe entenderse que el artículo 204.1 del TRLSA al señalar que *«los auditores de cuentas serán nombrados por la junta general antes de que finalice el ejercicio para auditar, por un periodo de tiempo determinado, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve, a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar»* obliga a que el contrato entre los auditores de cuentas y las empresas auditadas debe tener por objeto la realización de la auditoría de al menos tres ejercicios contables.

El contrato de auditoría que consiste en la verificación de la contabilidad de la empresa con la finalidad de emitir un informe, no está específicamente regulado en la legislación de auditoría de cuentas y no resulta encuadrable en ninguno de los supuestos contractuales regulados en nuestro Código Civil, siendo tan sólo aprovechable de la regulación que del arrendamiento de obra o servicio hace el artículo 1.544 del Código Civil, la idea del carácter consensual del mismo y la sumaria descripción de su contenido como prestación de un servicio (obligación de realizar un informe de acuerdo con los procedimientos de trabajo normativamente establecidos, a cambio de un precio).

La auditoría correspondiente a un ejercicio no concluye cuando finaliza dicho ejercicio ya que una gran parte de los procedimientos son realizados con posterioridad a la finalización del ejercicio auditado, como también lo es necesariamente la emisión y entrega del correspondiente informe de auditoría.

Por consiguiente, si tenemos en cuenta que el contenido del contrato, realización de gran parte de los procedimientos de trabajo, redacción y entrega del informe, se efectúa en fechas posteriores al ejercicio que se audita no puede considerarse en ningún caso que el contrato de auditoría finaliza cuando concluye el ejercicio por auditar, sino cuando se cumpla el contenido del mismo.

Pero es más, ni tan siquiera se puede considerar cumplida la obligación del auditor una vez que entrega el informe de auditoría sobre las cuentas anuales formuladas por los administradores, ya que el artículo 210 del TRLSA, en su apartado 2 obliga a los auditores a ampliar su informe cuando los administradores alteren el contenido de las cuentas anuales inicialmente formuladas, situación que puede producirse hasta el momento en que la junta general de accionistas las apruebe.

En resumen, si consideramos que el nombramiento del auditor se efectúa por la junta general de accionistas, las obligaciones del auditor son cumplidas y por tanto finaliza el contrato de auditoría cuando el informe es conocido por la junta general de accionistas que aprueba las cuentas anuales, es también esa junta general la que puede pronunciarse sobre la prórroga del nombramiento y del contrato.

Pregunta

Sobre determinadas cuestiones relativas a la actualización de balances prevista en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996.

Respuesta

La primera cuestión se refiere al límite del valor de mercado establecido en el apartado 7 del artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996. En este sentido, cuando el elemento a actualizar es un inmovilizado, se cuestiona si hay que considerar que dicho valor es el que puede ser recuperado por la generación de ingresos futuros suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización.

En relación con lo anterior, hay que indicar que el límite establecido en el Real Decreto-ley para la actualización es el valor de mercado, como valor objetivo determinado teniendo en cuenta las características propias (estado de uso, desgaste técnico y económico, utilización que se haga de los mismos, obsolescencia técnica, etc....) del elemento del inmovilizado, es decir el importe que estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual.

Dicho valor se obtendrá, si existe un mercado representativo para dichos bienes, de la cotización que presentara dicho bien en la fecha a que se refiere la actualización, teniendo en cuenta sus características propias. Si no existiera dicho mercado, deberá calcularse el valor de mercado de acuerdo con la mejor estimación posible del mismo, para lo que se emplearán criterios racionales.

Sin perjuicio de lo anterior, si el activo objeto de actualización se corresponde con un elemento del inmovilizado necesario para llevar a cabo la actividad de la empresa, por lo que no puede ser objeto de enajenación salvo que se afectara a la continuidad de la misma no existiendo un mercado representativo para estos bienes, el valor resultante de la actualización no podrá superar el importe que previsiblemente recuperará la empresa mediante la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos incluida la amortización.

La segunda cuestión versa sobre un grupo de sociedades que formula cuentas consolidadas en el que la sociedad dominante ha optado por actualizar sus activos, planteándose si debe homogeneizarse la valoración de los elementos de aquellas sociedades dependientes que no hayan actualizado sus balances, o a la inversa.

El tema planteado deriva de lo establecido en el artículo 18 apartado 2 de las «*Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas*» aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre¹, que indica que cuando las sociedades depen-

¹ Sobre la materia de homogeneizaciones, véanse los arts. 16 a 19 de las «*Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas*» aprobadas por el Real Decreto 1159/2010 de 17 de diciembre.

dientes apliquen un criterio distinto al de la sociedad dominante, deberán homogeneizar el criterio de acuerdo con el empleado por la sociedad dominante, salvo que los criterios utilizados por la dependiente sean más significativos.

La actualización establecida en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, se realiza teniendo en cuenta al sujeto pasivo como ente susceptible de revalorizar sus activos, además de apoyarse en parámetros de carácter fiscal (amortizaciones fiscales, coeficientes de financiación, etc.) para calcular el incremento de valor que se recoge en las cuentas anuales.

La norma reglamentaria que desarrolla el precepto señalado, Real Decreto 2607/1996, de 20 diciembre, parece que ha tratado de solventar los posibles problemas que pudieran plantearse en cuanto a la información a reflejar en las cuentas anuales derivadas de la actualización de activos. Así, el artículo 17 del citado Real Decreto establece que además de reflejar en el balance el efecto de la actualización, en la memoria de las cuentas anuales, como documento que amplía, comenta y completa la información requerida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias, se deben incluir una serie de aspectos que permiten al usuario de las cuentas anuales obtener información relativa a la actualización prevista en el Real Decreto-ley.

De acuerdo con lo anterior, se deben especificar los elementos más significativos objeto de actualización señalando el importe de los mismos, efecto de la actualización sobre la dotación a la amortización y sobre el resultado del próximo ejercicio, cuantificación de la cuenta de fondos propios denominada «Reserva de revalorización Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio», movimiento de la citada cuenta durante el ejercicio, etc. producido por la actualización, circunstancia que producirá que se modifiquen los resultados futuros como consecuencia de mayores amortizaciones, consumos o costes, además de indicar el motivo por el que se realiza que es consecuencia de la aplicación de una norma de rango legal que permite actualizar activos, que como se señala en el preámbulo del Real Decreto-ley 7/1996, «permitirá, entre otras ventajas, a nuestras empresas conocer sus costes reales de producción, determinar más exactamente su beneficio y potenciar la financiación interna de las mismas», es decir, valorar los distintos activos con importes más próximos a los reales, poniendo de manifiesto consecuencias mercantiles y contables, además del efecto fiscal establecido para facilitar desde un punto de vista económico dicha actualización.

Adicionalmente a lo anterior y para el caso concreto de las cuentas consolidadas, el citado artículo 17 del Real Decreto 2607/1996, de 20 diciembre, establece que la parte de la reserva de consolidación así como de los socios externos que se derive del cómputo de la reserva de revalorización, en el caso de que una sociedad dependiente opte por la actualización deberá indicarse separadamente en la memoria, de lo que parece desprenderse que las valoraciones de una sociedad dependiente que hubiera aplicado la actualización de balances deben mantenerse, independientemente de que la sociedad dominante pueda o no haber aplicado dicha actualización, poniendo de manifiesto la equiparabilidad de la actualización de activos indicada, con el principio de precio de adquisición recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad.

Esta forma de operar debe trasladarse a los distintos casos que puedan presentarse, por lo que una vez que un elemento se actualice de acuerdo con la norma indicada,

ésta será su valoración en las cuentas anuales, debiéndose incorporar la información en la memoria establecida en el artículo 17 del Real Decreto 2607/1996.

La tercera cuestión versa sobre si la actualización de balances rompe el principio de uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables y la consideración que este hecho debe tener en el informe de auditoría de las cuentas anuales. Al respecto hay que señalar lo siguiente:

- 1º Dispuesto en el Real Decreto-ley 7/1996, y de acuerdo con lo manifestado anteriormente, es equiparable al precio de adquisición de dichos bienes, debiendo tener por tanto tal consideración; y sin perjuicio, por otra parte, de la obligación de incluir en la memoria la información correspondiente a este respecto, como así se establece tanto en el Plan General de Contabilidad como en el propio Real Decreto 2607/96.

En consecuencia, hay que entender que una entidad al acogerse a la actualización de balances establecida en el Real Decreto-ley 7/1996 mantiene la aplicación del principio del precio de adquisición en los activos actualizados.

- 2º Que, en consecuencia, la actuación del auditor, a este respecto, debe dirigirse a la verificación de la adecuada aplicación de lo dispuesto en la normativa de actualización, tanto en la correcta valoración de los activos como en la necesaria información que a este respecto debe figurar en la memoria de las cuentas anuales. El incumplimiento de la citada normativa de actualización por parte de la entidad auditada, si afecta significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, deberá tener el debido reflejo en el informe de auditoría, tal y como establecen las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución del ICAC, de 19 de enero de 1991.

No obstante, si, a criterio del auditor, se considerase que en la aplicación de la citada normativa de actualización no se cumple el principio de uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables, la actuación de éste deberá remitirse a lo que establecen a este respecto las Normas Técnicas de Auditoría, apartado 3.7 «Circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor»², párrafos 3.7.13 a 3.7.17 «Cambios en los principios y normas contables aplicados».

Por otra parte, las citadas Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución del ICAC, de 19 de enero de 1991, en su apartado 3.2.7 «Párrafo de énfasis»³, prevén que «En circunstancias excepcionales, el auditor debe poner énfasis en su informe sobre algún asunto relacionado con las cuentas anuales, a pesar de que figure en la memoria pero sin que ello suponga ningún tipo de salvedad en su opinión»; en este sentido, podría ser conveniente incluir un párrafo de este tipo en el que se ponga de manifiesto que la entidad se ha acogido a la actualización de balances y su efecto en las cuentas anuales, dado que este hecho constituye evidentemente una circunstancia excepcional.

² Ver NTA de carácter general, punto 3.4.

³ Ver NTA de carácter general, puntos 3.5.1 a 3.5.4.

Pregunta

Sobre si las sociedades de auditoría pueden integrar la administración concursal, a tenor de lo previsto en el artículo 27 de la Ley 22/2003, de julio, concursal.

Respuesta

El artículo 27 de la Ley 22/2003, Concursal, establece la posibilidad de que los auditores de cuentas puedan ser nombrados administradores concursales, al señalar en su apartado 1.º que *«la administración concursal estará integrada por los siguientes miembros:...; 2.º un auditor de cuentas,..., con una experiencia profesional de, al menos, cinco años de ejercicio efectivo...»*, posibilidad que se justifica por razón de la formación y cualificación que dichos auditores han de reunir para poder ejercer legalmente la actividad de auditoría de cuentas.

Precisamente, en la legislación que regula de forma específica el ejercicio de dicha actividad se contienen, entre otros extremos, el estatuto del auditor de cuentas, esto es, el conjunto de derechos y obligaciones de quienes ejercen la actividad auditora, así como las normas para resultar autorizado a ejercer dicha condición.

En este sentido, cabe recordar que, para estar habilitado legalmente para el ejercicio de dicha actividad, el auditor de cuentas ha de cumplir con el conjunto de requisitos, condiciones y formalidades previstos en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo; y ello para asegurar la plena confianza en la información proporcionada frente a terceros por las auditorías. Precisamente, el artículo 1 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, después de definir qué es lo que se entiende por auditoría de cuentas, dispone en su apartado 3.º que *«Tanto la auditoría de las cuentas anuales y del informe de gestión como cualquier otro trabajo de revisión o verificación contable que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 de este artículo deba calificarse legalmente como auditoría de cuentas, tendrá necesariamente que ser realizado por un auditor de cuentas, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la presente ley y a las normas técnicas de auditoría»*¹.

Seguidamente, el artículo 6, apartado 1.º, del citado texto legal identifica quienes pueden ejercer dicha actividad, cuando dispone que *«Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren los artículos siguientes, figuren inscritos en el ROAC del ICAC»*² (en idéntico

¹ Ver TRLAC art. 1.4.

² Ver art. 7.1.

sentido, el art. 21 del RD 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la LAC)³, siendo objeto de concreción los requisitos que atañen a las personas jurídicas en los artículos 10 de la LAC y 29 del reglamento que la desarrolla.⁴

Por otra parte, fuera de los preceptos mencionados, cabe señalar que la normativa vigente reguladora de la actividad auditora denomina e identifica indistintamente como auditores de auditores tanto a las personas físicas como a las sociedades de auditoría constituidas, siempre, claro está, que cumplan los requisitos legalmente establecidos. Únicamente, se contienen una regulación separada o específica cuando así se requiere por la propia naturaleza y estructura de las personas jurídicas (caso del régimen de responsabilidades y de infracciones y sanciones previsto, así como del deber de comunicación al ROAC), pero sin que ello afecte a la cualificación, formación y demás requisitos exigidos. Por el contrario, la legislación vigente asegura y refuerza la capacitación profesional y la mayor profesionalidad posible en la gestión de dichas sociedades de auditoría al exigirse, por un lado, entre otros requisitos, *«que, como mínimo, la mayoría de sus socios sean auditores de cuentas, y a la vez, les corresponda la mayoría de capital social y de los derechos de voto; que la mayoría de los administradores y directores de la sociedad sean socios auditores de cuentas, debiendo serlo, en todo caso, el administrador único en sociedad»* [art. 10.1.b) y c) de la LAC] y, por otro lado, que *«la dirección y firma de los trabajos de auditoría corresponderá, en todo caso, a uno o varios de los socios auditores de cuentas de la sociedad de auditoría de cuentas»* (art. 10.3 de dicha ley)⁵.

Ahora bien, y llegado a este punto, cabe plantearse aquí si la identificación apuntada de auditores de cuentas, personas físicas y personas jurídicas, es trasladable el ámbito a que se refiere la consulta, esto es, el del concurso.

Pues bien, dado que, como se ha manifestado, la distinta naturaleza que pueden revestir quienes ejercen como auditores de cuentas no tiene incidencia ni relevancia alguna en la capacitación y formación exigidas, este instituto entiende que la expresión *«auditor de cuentas»* comprendida en el artículo 27 de la Ley Concursal ha de entenderse en idéntico sentido y con el mismo alcance que el previsto en la ya citada legislación reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

En este punto, debe tenerse en cuenta que dicho texto legal recoge la posibilidad de que los miembros que integren la administración concursal sean personas jurídicas, garantizando, eso sí, la misma profesionalidad. Y lo hace, por una parte, de forma específica en el artículo mismo artículo 27 (apdo. 1.3º) para el acreedor, obligando a que el representante sea auditor de cuentas, economista o titulado mercantil con una experiencia profesional de, al menos, cinco años de ejercicio efectivo.

Y, por otra parte, con carácter general en el artículo 30 de la Ley Concursal cuando, bajo la rúbrica representación de las personas jurídicas administradores, impone al

³ Ver RLAC art. 25.2.

⁴ Ver TRLAC art. 10 del TRLAC y RLAC art. 29.

⁵ Ver TRLAC art. 10.

representante de la persona jurídica designada el mismo régimen de incompatibilidades, prohibiciones, recusación, responsabilidad y separación que el establecido para los administradores concursales (apdo. 3. º).

A mayor abundamiento, el citado artículo 30, exige que *«cuando la persona jurídica haya sido nombrada por su cualificación profesional, ésta deberá concurrir en la persona natural que designe como representante»* (apdo. 4); no existiendo obstáculo alguno que permita entender que dicha disposición no es aplicable a quién, como el auditor de cuentas, puede integrar la administración concursal, precisamente, por la cualificación y capacitación exigidos legalmente.

Por ello, si se nombrara administrador concursal a una persona jurídica legalmente habilitada para el ejercicio de la auditoría, por tener cumplidos los requisitos y condiciones de formación y aptitud exigidas (es decir, por su cualificación), su representante en la administración concursal debería acreditar iguales requisitos y, consecuentemente, ostentar la condición de auditor de cuentas, en este caso, de socio auditor de cuentas; lo que estaría en sintonía con el citado artículo 10.3 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas que impone la firma y dirección de los trabajos de auditoría a los socios auditores de cuentas.

En consecuencia, esta Instituto entiende que las sociedades de auditoría que cumplen los requisitos previstos en el artículo 10 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas pueden integrar la administración concursal, siempre y cuando no concurren en los supuestos contenidos en el artículo 28 de la Ley 22/2003, Concursal y el representante designado sea socio auditor de cuentas.

Conforme a lo establecido en la disposición adicional décima del Real Decreto 1636/1990, por el que se aprueba el RLAC, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma⁶.

⁶ Ver RLAC d.a. 9ª.

BOICAC Nº 63, SEPTIEMBRE DE 2005. CONSULTA 3
Incluye corrección de errores del BOICAC 64.

Pregunta

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

Respuesta¹

Los citados trabajos de «revisión limitada», tal y como se indica en su escrito y en las propias Normas Internacionales de Auditoría (NIAS 910 y 120), no cabe enmarcarlos en la actividad de auditoría de cuentas conforme a como se define esta actividad en el artículo 1 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas², al no reunir las características propias de ésta. Así, por ejemplo:

- La LAC y las normas técnicas de auditoría establecen la obligación de aplicar todos los procedimientos que sean necesarios para obtener la evidencia adecuada y suficiente que permita al auditor emitir una opinión sobre la fiabilidad de la información contenida en el estado o documento contable objeto de auditoría. Sin embargo, en estos de trabajos de revisión limitada los procedimientos y pruebas a realizar son restringidos y no van dirigidos a obtener la evidencia necesaria que permita al auditor emitir una opinión de auditoría, sino solamente a colocar al auditor en condiciones de pronunciarse sobre si, conforme a los procedimientos concretos aplicados que se detallan en el informe, se han encontrado indicios de que los estados financieros revisados son o no incorrectos.
- En el informe de revisión no se emite una opinión propiamente de auditoría, como se ha indicado anteriormente y, es más, como se advierte expresamente en el propio modelo de informe, al señalar que los procedimientos de revisión aplicados son sustancialmente menores a los de una auditoría de cuentas y que por este motivo no se expresa una opinión de auditoría (apartados 25 y 26.2).

¹ Ver RLAC arts. 2 y 3.

² Ver TRLAC art. 1.

- Este tipo de trabajo no tiene necesariamente que ser realizado por un auditor de cuentas, a diferencia de lo que ocurre con un trabajo de auditoría de cuentas conforme a lo previsto en la normativa de auditoría de cuentas vigente en España, tal y como se reconoce en las propias NIAs citadas.

En consecuencia, dado que todas estas características son consustanciales a la definición de actividad de auditoría de cuentas, no puede considerarse que los mencionados trabajos de revisión limitada tengan la naturaleza estricta de auditoría de cuentas. Por tanto, en contestación a las consultas concretas planteadas en su escrito, este Instituto entiende que dichos trabajos, con carácter general, no se encuentran sujetos a lo dispuesto en la LAC, ni devengan la tasa establecida en el artículo 23 de la LAC³ ni tampoco deben incluirse en la información a remitir al ICAC en los modelos 02 o 03 como trabajos de auditoría de cuentas, aunque a este respecto habrá de incluirse, en su caso, la información sobre honorarios facturados por otros trabajos, conforme a lo exigido en la Disposición Adicional Decimocuarta de la Ley 44/2002. Por otra parte, y de acuerdo con lo anterior, debe tenerse en cuenta que en la emisión de los informes correspondientes a dichos trabajos de revisión limitada los auditores de cuentas (en el caso de que sean realizados por éstos, lo cual no es imprescindible) no deben identificarse como tales, puesto que existe una prohibición en tal sentido en la LAC, que en su artículo 16.3.g tipifica como infracción grave: «*Identificarse como auditor de cuentas en un trabajo distinto a los que se regulan en el artículo 1 de esta ley, o distinto a aquellos que, no teniendo la naturaleza de auditoría de cuentas, estén atribuidos por ley a auditores de cuentas*»⁴. Asimismo, dicho trabajo no podrá ser realizado por el socio firmante del informe de auditoría conforme a la prohibición prevista a este respecto en la letra k) del apartado 2 del artículo 8 de la LAC, en el que se regula el régimen de incompatibilidades al que se encuentran sujetos los auditores y sociedades de auditoría; si bien en este caso habrá que diferenciar aquellos servicios que se prestan por el mencionado socio en el contexto de la realización de la propia auditoría de cuentas anuales y que se derivan o estén relacionados con ésta (como pueden ser por ejemplo el suministro de determinada información periódica sobre la revisión limitada de aspectos concretos de la entidad), o que se realizan a petición expresa de los órganos o instituciones públicas con competencias supervisoras y de control de la entidad auditada o incluso son exigidos por una determinada normativa legal o reglamentaria, en cuyos supuestos habrá que considerar que no se incurre por el citado socio firmante en la situación de incompatibilidad a que se refiere la letra k) del artículo 8, apartado 2, citada, siempre claro está que dichos supuestos no supongan en ningún caso incurrir en alguna de las circunstancias previstas en el artículo 8, apartado 2, como causantes de una situación de incompatibilidad, ni tampoco puedan suponer en ningún caso la prestación de otros servicios distintos a los relacionados con la actividad de auditoría de cuentas (como pueden ser por ejemplo: asesoría fiscal, financiera, contable, etc.).⁵

³ Ver TRLAC art. 44.

⁴ Ver TRLAC art. 34 g).

⁵ Ver TRLAC art. 13.

No obstante lo anterior, los mencionados trabajos de «*revisión limitada*» deben ser diferenciados de aquellos otros trabajos que se encuentran atribuidos de forma expresa a los auditores de cuentas por distintas disposiciones legales, los cuales, aunque en algunos casos puedan no tener la naturaleza estricta de auditoría de cuentas, sin embargo se realizan conforme a normas técnicas de auditoría específicas (de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional tercera del RLAC)⁶ y están comprendidos en el ámbito de los trabajos realizados por los auditores de cuentas en el ejercicio de sus funciones como tales auditores, por lo que este tipo especial de trabajos de los auditores de cuentas sí que están sujetos en todos sus aspectos a lo previsto en la LAC, *salvo en los casos en que dichos trabajos no se realicen como tales auditores de cuentas, sino en calidad de expertos independientes, conforme a lo indicado en la propia norma técnica que lo regula. Como son los supuestos, por ejemplo, de los trabajos de valoración de acciones o de los previstos en la exclusión del derecho de suscripción preferente de acciones.*

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

⁶ Ver RLAC art. 3 y disposición transitoria 6ª.

Pregunta

Sobre si se vería vulnerado el deber de secreto al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas, conforme a lo previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, por el hecho de comunicar a las autoridades pertinentes determinados «hechos delictivos o infracciones de carácter económico» (blanqueo de capitales, corrupción económica, estafa, cohecho, etc.), cometidos por la entidad auditada o sus representantes y detectados en el curso normal de un trabajo de auditoría de cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en la legislación vigente a este respecto (art. 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y normativa vigente sobre prevención del blanqueo de capitales).

Respuesta

En primer lugar, hay que recordar que la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en su artículo 262, establece:

«Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio fiscal, al Tribunal competente, al Juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio, si se tratare de un delito flagrante».

En consecuencia, el auditor de cuentas, como cualquier otro ciudadano que se encuentre en alguna de las situaciones previstas en el citado artículo 262, tendrá la obligación de comunicar a la Instancia pertinente la situación advertida si se dan las circunstancias indicadas anteriormente.

Asimismo, la normativa vigente sobre prevención del blanqueo de capitales (Ley 19/1993, de 28 de diciembre, modificada por la Ley 19/2003, y su Reglamento de desarrollo, aprobado por RD 925/1995, de 9 de junio, modificado por el RD 54/2005) establece, entre otras, la obligación para los auditores de cuentas de comunicar a la autoridad administrativa correspondiente cualquier hecho u operación de los que existan indicios o certeza de que están relacionados con el blanqueo de capitales, y que hayan detectado en la realización de su trabajo de auditoría de cuentas. Por tanto, los auditores de cuentas se encuentran obligados a cumplir con tales requerimientos de información en los supuestos y forma previstos legalmente.

En relación con el deber de secreto del auditor, regulado en los artículos 13 y 14 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹, hay que indicar que dicho

¹ Ver TRLAC art. 25.

deber decae ante lo dispuesto en leyes especiales como las de enjuiciamiento criminal o de prevención del blanqueo de capitales, puesto que no existe materia de secreto ante la instancia judicial o administrativa prevista legalmente donde debe realizarse su denuncia y con competencia para entender de ésta, previéndose por otra parte en el propio artículo 14 de la Ley de Auditoría la facultad de acceder a los papeles de trabajo y documentación del auditor a «quienes estén autorizados por ley»², y estableciéndose expresamente en la citada Ley 13/1993 sobre prevención del blanqueo de capitales, en su artículo 4, la exención de responsabilidad y el levantamiento del deber de secreto profesional por el hecho de realizar las comunicaciones de información previstas en dicha ley. En consecuencia, el deber de secreto de los auditores de cuentas no se encuentra vulnerado por el hecho de cumplir las obligaciones de comunicación anteriormente mencionadas y previstas legalmente. En ese mismo sentido, y con referencia al antes citado artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se ha manifestado la OCDE en relación con el concreto delito de cohecho de funcionarios públicos extranjeros recogido en el artículo 445 del Código Penal.

Por último, cabe recordar las obligaciones de comunicación por parte del auditor de este tipo de circunstancias detectadas a los órganos de dirección y, en su caso, a los órganos de supervisión pública de las entidades auditadas en los términos previstos en la norma técnica de auditoría sobre «errores e irregularidades», publicada por Resolución de este instituto de 15 de junio de 2000³, con independencia de su posible efecto en el informe de auditoría y de las consideraciones que respecto al alcance del trabajo del auditor se realizan en dicha norma técnica.

² Ver TRLAC art. 25.2 c).

³ Ver NTA sobre errores e irregularidades puntos 18 a 24.

Pregunta

Referente a la utilización por los auditores de cuentas de los parámetros orientativos incluidos en los anexos de la norma técnica de auditoría sobre el concepto de importancia relativa, publicada por Resolución de este instituto de 14 de junio de 1999, en los trabajos de auditoría de las cuentas anuales formuladas conforme al nuevo PGC, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, al haberse producido una modificación sustancial en el marco contable en vigor, tanto en lo que se refiere al marco conceptual como en relación con la definición y contenido de algunas magnitudes contables y de epígrafes, partidas y agrupaciones de los modelos del balance y cuenta de pérdidas y ganancias sobre los que vienen referenciados los citados parámetros en la Norma Técnica de Auditoría.

Respuesta

La norma técnica de auditoría sobre el concepto de importancia relativa (en adelante, NTAIR) tiene por objeto establecer unos criterios y pautas de actuación que sirvan al auditor para determinar los niveles o cifras de importancia relativa que ha de utilizar a lo largo de su trabajo, tanto en la etapa de planificación como en la de ejecución y en la emisión de su informe.

En la NTAIR se parte de la base de que no pueden establecerse criterios rígidos y objetivos que permitan determinar para todos los trabajos y en cada una de las etapas qué es o no significativo, al tratarse de una cuestión que debe ser juzgada por el auditor en cada situación y a la luz de las circunstancias específicas concurrentes. Si bien, a este respecto, debe tenerse en cuenta que, en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas, la importancia relativa se define (apdo. 2.5.16 de las normas técnicas de auditoría) como *«la magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión»*.

En todo caso, la NTAIR establece la obligación de que el auditor desarrolle y documente en sus papeles de trabajo el proceso de determinación de los niveles o cifras de importancia relativa a lo largo del desarrollo del trabajo de auditoría, que vendrá referenciado a diferentes parámetros, tales como: resultados de actividades ordinarias, gastos o ingresos de explotación, volumen de negocio, fondos propios, total de activos, activo o pasivo circulante, etc. Asimismo, en el anexo de la NTAIR, se incluyen unos parámetros que, como guías y a título orientativo, y sin perjuicio del juicio profesional del auditor antes mencionado, pueden ayudar a éste en la determi-

nación de las cifras de importancia relativa, únicamente a efectos de la emisión del informe de auditoría.

El nuevo PGC, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, modifica de forma sustancial el marco contable en vigor, tanto en lo que se refiere a normas de registro y valoración como a la definición y contenido de algunas magnitudes contables, epígrafes, partidas y agrupaciones de los modelos de balance y cuenta de pérdidas y ganancias a los que se hace referencia en el anexo de la NTAIR.

Por tanto, se plantea la duda de si, en la determinación de las cifras de importancia relativa, a efectos de emisión del informe, en los trabajos de auditoría de cuentas anuales formuladas con el nuevo PGC, debe partirse de la estructura y parámetros en que se encuentran formuladas las cuentas anuales o si el auditor tendría que realizar una reclasificación de dichas cuentas anuales al objeto de que los parámetros modificados por el nuevo PGC fuesen equiparables a los definidos en el anexo de la norma técnica.

Debe tenerse en cuenta a este respecto que las empresas en la formulación de sus cuentas anuales deben aplicar los principios y normas contables establecidos en el nuevo PGC, entre los que se encuentran los criterios y normas de clasificación y presentación de las cuentas anuales, y que, por consiguiente, las empresas organizan sus libros y registros contables conforme a la estructura de los estados contables que deben presentar según lo exigido por la normativa contable que le resulta de aplicación. Por tanto, una reclasificación por el auditor de las cuentas anuales a estos efectos, además de la complejidad de su realización, que pudiera dar lugar a confusión y falta de homogeneidad, resultaría por otra parte incoherente puesto que en el desarrollo del trabajo de auditoría el auditor tendría que utilizar una estructura y clasificación de los estados contables a auditar distinta a como éstos se encuentran formulados.

En consecuencia, este Instituto entiende que en el procedimiento de determinación de las cifras de importancia relativa a lo largo de todo el trabajo de auditoría y en la emisión del informe el auditor debería tener en cuenta la clasificación de agrupaciones, epígrafes y partidas en que se encuentran formuladas las cuentas anuales (es decir, las del nuevo PGC), careciendo de sentido, por los motivos indicados anteriormente, que el auditor fije las cifras de importancia relativa a efectos de la planificación de su trabajo y de la emisión del informe conforme a parámetros basados en magnitudes contables no vigentes por el sólo hecho de que se encuentren incluidos en el anexo de la norma técnica, máxime cuando el contenido de dicho anexo es únicamente orientativo. En este sentido, el auditor en la determinación de las cifras de importancia relativa deberá seguir lo establecido en la NTAIR, que en su parte sustantiva continúa plenamente vigente, si bien determinados conceptos o importes base incluidos en el anexo no podrán aplicarse en la forma prevista al haberse modificado tanto su denominación como su contenido. En todo caso, todo el procedimiento seguido en la determinación de las cifras de importancia relativa debe ser razonable y coherente y quedar debidamente documentado, dejando la correspondiente evidencia de ello en los papeles de trabajo del auditor.

Por último, en la fijación de los parámetros afectados por la modificación normativa y hasta tanto se apruebe una modificación de la norma técnica de auditoría en este

sentido, el auditor deberá tener en cuenta los fundamentos que subyacen en el anexo de la NTAIR, de tal forma que se utilicen como importes-base los epígrafes y agrupaciones que se consideren más apropiadas en cada circunstancia, para llegar, mediante la aplicación de un porcentaje adecuado, a unas cifras de importancia relativa que resulten razonables y coherentes con todas las circunstancias concurrentes en el trabajo de auditoría de las cuentas anuales auditadas. Así, por ejemplo, en lugar del «*Resultado de actividades ordinarias*» que figura en el anexo de la norma técnica podría utilizarse el «*Resultado de operaciones continuadas antes de impuestos*», que es aquel que por su naturaleza puede asemejarse más al anterior, y aplicar un porcentaje que diese como resultado una cifra de importancia relativa que fuese razonable y coherente en el contexto de las cuentas anuales auditadas, debiendo tener siempre presente el concepto de importancia relativa en el ámbito de la auditoría de cuentas antes mencionado.

Pregunta

Sobre la aplicación de la disposición transitoria que la Ley 12/2010, de 30 de junio, incorpora a la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Respuesta

La disposición transitoria incorporada en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC), en la redacción dada por el artículo 23 de la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, para su adaptación a la normativa comunitaria, presenta el siguiente contenido:

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

El cumplimiento por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría que realicen la auditoría de cuentas anuales consolidadas u otros estados financieros o documentos contables consolidados, o los auditores de cuentas que la realicen en su nombre, de las obligaciones impuestas por el artículo 4 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, no será exigible hasta el ejercicio posterior a aquel en que entre en vigor la ley por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria, de fecha 30 de junio de 2010.

Los sujetos obligados a suministrar la información a que se refiere el artículo 4.3 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, no deberán suministrarla hasta el ejercicio posterior a aquel en que entre en vigor la ley por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria.

El incumplimiento de las obligaciones previstas en dicho artículo de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, no constituirá infracción de lo previsto en su artículo 16, durante el ejercicio en que entre en vigor la ley por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el Texto Refundido de la Ley de

*Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria».*¹

Las dudas planteadas se refieren a la interpretación de lo previsto en dicha disposición transitoria, en relación, en particular, con un conjunto de cuestiones que tienen por objeto precisar a qué concretos trabajos de auditoría sobre cuentas consolidadas les será exigible el cumplimiento de las obligaciones impuestas en el artículo 4 de la LAC, según su nueva redacción², por cuanto que en la citada disposición transitoria se establece que estas no serán exigibles hasta el ejercicio posterior a aquel en que entre en vigor la Ley 12/2010. Las cuestiones suscitadas a este respecto se refieren, en síntesis, a:

- Cuál es el ejercicio posterior en el que será exigible plenamente lo dispuesto en el artículo 4 de la LAC según su nueva redacción.
- A qué ejercicio posterior se refiere: al del auditor de cuentas o sociedad de auditoría o al de la entidad auditada.
- Si la demora en la exigencia de las nuevas obligaciones se refiere a todos los aspectos que tienen lugar durante la realización y desarrollo efectivo del trabajo de auditoría relacionados con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas o solo se establece para el momento de emisión del informe de auditoría sobre estas cuentas.

En primer lugar, hay que recordar que las dudas planteadas deben resolverse conforme a los criterios de interpretación contenidos en el artículo 3 del Código Civil; es decir, según el sentido propio de sus palabras, el contexto y antecedentes históricos y legislativos, de modo que el resultado de la tarea interpretativa sea coherente y consistente con la finalidad y espíritu que persigue la nueva norma.

En este sentido, de la lectura de dicha disposición transitoria y en relación con las cuestiones planteadas, este Instituto considera que:

- El ejercicio posterior al que se refiere la disposición transitoria transcrita, en el que ya será exigible plenamente lo dispuesto en el nuevo artículo 4, debe ser el ejercicio económico que se inicie con posterioridad al 2 de julio de 2010, que es la fecha de entrada en vigor de la Ley 12/2010. Esta es la interpretación que se desprende de la literalidad de lo dispuesto en la citada disposición, respecto a la expresión «*no será exigible hasta el ejercicio posterior a aquel en que entre en vigor la ley*», sin que quepa otra distinta.
- En cuanto a si el ejercicio posterior se refiere al del auditor o al de la entidad auditada, hay que tener en cuenta que el artículo 4 de la LAC incorpora la obligación legal del auditor del grupo de asumir plenamente la responsabilidad del informe de auditoría que emita en relación con las cuentas anuales consolidadas o de otros documentos contables, en el sentido de que no cabe delimitar la responsabilidad en relación con alguna de las cuentas anuales individuales de las entidades que se consolidan. A tal efecto, el artículo 4 que se modifica re-

¹ Ver TRLAC d.t. 5ª.

² Ver TRLAC art. 5.

gula la actuación del auditor del grupo, imponiendo determinadas obligaciones en relación con la revisión y evaluación del trabajo de auditoría realizado por los auditores de cuentas de las entidades que forman parte del grupo cuyas cuentas o documentos consolidados se auditan. Por tanto, atendiendo a la finalidad y contexto en que se aprueba la disposición transitoria, en la medida en que esta disposición difiere el comienzo de la exigibilidad de estas obligaciones y que estas se refieren al trabajo de auditoría realizado sobre las cuentas anuales consolidadas formuladas, ha de concluirse que el ejercicio al que se refiere la disposición transitoria es el de la entidad o grupo de sociedades cuyas cuentas consolidadas se auditan. Así, este Instituto entiende que la disposición transitoria se refiere a este respecto al ejercicio posterior de la entidad o grupo auditado, y, en consecuencia, la nueva regulación del artículo 4 de la LAC debe aplicarse a los trabajos de auditoría sobre cuentas consolidadas correspondientes a los ejercicios económicos de la entidad o grupo auditado que se inicien con posterioridad al 2 de julio de 2010.

Cualquier otra interpretación que llevara a entender que la expresión «ejercicio» se refiere al del auditor o sociedad de auditoría carecería de sentido y razón de ser, si se atiende a los citados criterios interpretativos, toda vez que el diferimiento de la responsabilidad a asumir con la emisión del informe y el de las obligaciones en relación con el trabajo realizado por quienes auditan las cuentas que se integran en las cuentas anuales o documentos consolidados tiene su justificación en la necesidad de facilitar el tránsito al régimen previsto en el artículo 4 nuevo, esto es, el tránsito de un régimen donde el auditor o sociedad de auditoría podía, en las auditorías de cuentas o documentos consolidados, no asumir la referida responsabilidad así como determinadas obligaciones, a un régimen en que se imponen *ex novo* dichos deberes, lo que afecta a la planificación y a la concreta realización efectiva de los trabajos de auditoría sobre dichos estados.

- Asimismo, en relación con la última cuestión planteada —si la demora en la exigencia de las nuevas responsabilidad y obligaciones se refiere al momento de realización y transcurso del trabajo de auditoría o solo al momento de la emisión del informe de auditoría—, de conformidad con la finalidad de la norma respecto al cual se establece un régimen transitorio, debe entenderse que se refiere a todos los aspectos del desarrollo del trabajo de auditoría sobre cuentas consolidadas, que evidentemente incluye también el informe de auditoría, puesto que, conforme a lo indicado en el inciso anterior, el artículo 4 de la LAC regula la actuación del auditor en distintos aspectos del desarrollo de este tipo de trabajos de auditoría de cuentas, todos ellos, como se ha dicho, encaminados a servir de soporte y base a la asunción de plena responsabilidad del informe de auditoría emitido.

Por último, debe advertirse que la disposición transitoria, dada la naturaleza y fin al que responde este tipo de disposiciones, viene a demorar en el tiempo la aplicación de lo contenido en la nueva regulación de esta materia durante un determinado periodo, y tiene por objeto facilitar el tránsito en la aplicación de las obligaciones y deberes

5.7.8. BOICAC Nº 83, SEPTIEMBRE DE 2010. CONSULTA 1

que se incorporan o se modifican en la nueva regulación. Por dicha razón, esta norma transitoria no puede entenderse aplicable para aquellas obligaciones o disposiciones, contenidas en la LAC, que no fueron modificadas o incorporadas al no existir cambio normativo que justifique el régimen transitorio.

Pregunta

Criterios de actuación del auditor en la realización de la auditoría de cuentas anuales de una entidad en relación con la información que dicha entidad debe incorporar en la memoria de sus cuentas anuales sobre los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales, conforme a lo exigido en 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.

Respuesta

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, establece que:

«Las sociedades deberán publicar de forma expresa las informaciones sobre plazos de pago a sus proveedores en la Memoria de sus cuentas anuales.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas resolverá sobre la información oportuna a incorporar en la Memoria de Cuentas Anuales de las empresas para que, a partir de las correspondientes al ejercicio 2010, la Auditoría Contable contenga la información necesaria que acredite si los aplazamientos de pago efectuados se encuentren dentro de los límites indicados en esta Ley».

A pesar de que la literalidad de la expresión «para que ... la auditoría contable contenga la información necesaria que acredite si...», incluida en el segundo párrafo de la disposición adicional, podría hacer surgir la duda de si nacen obligaciones específicas para los auditores en cuanto a la comprobación de la información sobre los aplazamientos de pago y a la acreditación de su sujeción a los límites indicados en la Ley, este Instituto entiende que la interpretación más adecuada de dicha disposición, atendiendo a los antecedentes históricos y legislativos, al contexto y a su espíritu y finalidad, conforme se prevé en el artículo 3 del Código Civil, y en coincidencia con la respuesta de la Abogacía del Estado a una consulta que en este sentido le ha sido planteada, es la de considerar que ésta tiene por objeto:

- a) Establecer la obligación para las distintas empresas de informar sobre los plazos de pago a sus proveedores en la Memoria de sus cuentas anuales (primer párrafo).
- b) Dar un mandato al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para que elabore y apruebe las normas de contabilidad necesarias en relación con la información que sobre esta materia las empresas deben recoger en la memoria de sus cuentas anuales (primera parte del segundo párrafo), a fin de normalizar y sistematizar la información a incluir en la memoria de las cuentas

anuales que permita «acreditar» (dar crédito o fe de la información necesaria) si los aplazamientos de pago efectuados se encuentran o no dentro de los límites establecidos por la Ley.

A este respecto, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo previsto en la citada disposición adicional tercera y conforme a las competencias que tiene atribuidas con carácter general para aprobar normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias en relación con las normas de 2 elaboración de las cuentas anuales, según lo previsto en la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, ha dictado una Resolución sobre *«la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales»*, con el objeto de aclarar y sistematizar la información que a este respecto las empresas deben recoger en sus cuentas anuales.

- c) Que dicha información, al formar parte de la Memoria de las cuentas anuales, sea verificada por el auditor en el contexto de la realización del trabajo de auditoría de las cuentas anuales, de igual forma que cualquier otra información que deba incluirse en la Memoria por exigencia legal.

En este sentido, este Instituto considera que lo que acredita la sujeción a la ley del cumplimiento de los plazos de pago efectuados por la entidad es la información que debe incluirse en la memoria de las cuentas anuales a estos efectos, y no la auditoría de cuentas que pueda realizarse sobre dichas cuentas anuales, que únicamente puede versar sobre su fiabilidad o razonabilidad, conforme al concepto y naturaleza de la actividad de auditoría de cuentas.

Otra interpretación más literal de dicha disposición, en el sentido de considerar que la auditoría de cuentas deba contener la información necesaria que acredite si los aplazamientos de pago efectuados se encuentran dentro de los límites indicados en esta ley, sería contrario a lo previsto legalmente en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y al propio concepto y naturaleza de esta actividad, puesto que: por una parte, la auditoría de cuentas no tiene por objeto recoger, recopilar o mostrar información, sino revisarla; ni, por otra, su finalidad es la de acreditar o certificar —información alguna, sino, por el contrario, emitir una opinión sobre la fiabilidad de las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Es decir, un trabajo de auditoría no tiene por objeto dar certeza o afirmar de forma fehaciente la realidad de la información incluida en los estados financieros sometidos a auditoría, lo cual exigiría la verificación de todas y cada una de las operaciones o transacciones realizadas por la entidad, constituyendo un tipo de trabajo distinto al de auditoría de cuentas y no regulado por la normativa de auditoría de cuentas, sino que la actividad de auditoría de cuentas tiene por objeto verificar, mediante la aplicación de técnicas de revisión idóneas, la información económico-financiera deducida de las cuentas anuales o estados financieros sometidos a auditoría, con el objeto de emitir una opinión sobre la fiabilidad de la citada información tomada en su conjunto.

En consecuencia, este Instituto entiende que la verificación por el auditor de cuentas de la información sobre aplazamientos de pago incluida en la Memoria de las cuen-

tas anuales hay que entenderla realizada en el contexto de la auditoría de cuentas anuales, como cualquier otra información que deba incluirse en las cuentas anuales por exigencia legal, y sin que tenga que realizarse por el auditor una verificación exhaustiva de toda la información relativa a esta cuestión incluida en las cuentas anuales, ni efectuar en su informe de auditoría un pronunciamiento expreso a este respecto, más allá de lo previsto en las Normas Técnicas de Auditoría en relación con defectos de información en la Memoria o con incumplimientos legales por parte de la entidad auditada que, en su caso, puedan producirse y siempre teniendo en cuenta la importancia relativa, tanto cuantitativa como cualitativa, que dichos defectos de información o incumplimientos legales presenten en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto, conforme con lo previsto en la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

ACTIVIDAD DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Ámbito de aplicación: (1.1.1.) TRLAC, art. 1; (1.1.2.) RLAC, arts. 1, 2 y 3; (4.1.1.) STC 386/1993, de 23 de diciembre.

Definición de conceptos: (1.1.2.) RLAC, art. 2; (1.1.2.) RLAC, art. 25.

Modalidades de auditoría de cuentas: (1.1.2.) RLAC, art. 2.

Normativa reguladora: (1.1.1.) TRLAC, art. 6; (1.1.2.) RLAC, art. 1.2.

Acceso a la actividad en España

Audidores de otros países de la Unión Europea: (1.1.1.) TRLAC, art. 9; (1.1.2.) RLAC, art. 38

Audidores de terceros países: (1.1.1.) TRLAC, art. 9; (1.1.2.) RLAC, art. 39

Audidores españoles personas físicas: (1.1.1.) TRLAC, art. 8; (1.1.2.) RLAC, art. 25; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 3.

Sociedades españolas de auditoría: (1.1.1.) TRLAC, art. 10; (1.1.2.) RLAC, art. 25; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 3.

Condiciones de acceso a la actividad

Combinación de formación práctica e instrucción teórica: (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 12.

Cursos de formación teórica: (1.1.1.) TRLAC, art. 8.2; (1.1.2.) RLAC, art. 34 y d.t. 1ª; (3.2.5.) Resolución ICAC de 12 de junio de 2012, condiciones que deben cumplir los programas de formación de auditores.

Examen de aptitud: Véase en PRUEBAS DE ACCESO A LA ACTIVIDAD

Formación práctica: (1.1.1.) TRLAC, art. 8.2; (1.1.2.) RLAC, art. 35 y d.t. 2ª; (1.2.3.) Directiva 2006/43, arts. 10 y 11.

Formación teórica: (1.1.1.) TRLAC, art. 8.2; (1.1.2.) RLAC, art. 34

Licenciados, Ingenieros, Profesores Mercantiles, Arquitectos o Diplomados universitarios: (1.1.2.) RAC, d.t. 1ª; (1.1.1.) TRLAC, d.t. 3ª.

Titulación universitaria: (1.1.1.) TRLAC, art. 8; (1.1.2.) RLAC, art. 33.1.

Pruebas de acceso a la actividad

Candidatos a los exámenes: (1.1.1.) TRLAC, art. 8.2; (1.1.2.) RLAC, art. 36.

Convocatoria de acceso: (1.1.1.) TRLAC, art. 8.3; (1.1.2.) RLAC, art. 37.

Dispensa de examen: (1.1.1.) TRLAC, art. 8.2.c); (1.1.2.) RAC, art. 36.2; (3.2.6.) Resolución ICAC de 12 de junio de 2012, criterios generales de dispensa ; (1.2.3) Directiva 2006/43, art. 9.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

Exámenes de aptitud: (1.1.1.) TRLAC, art. 8.2; (1.1.2.) RLAC, art. 36; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 7 y art. 8; (3.2.6.) Resolución ICAC de 12 de junio de 2012 dispensa superación primera fase del examen.

Tribunal: (1.1.1.) TRLAC, art. 8.3; (1.1.2.) RLAC, arts. 37.

AUDITOR DE CUENTAS ANUALES

Véase en OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR

AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES

Auditoría de cuentas anuales de entidades receptoras de subvenciones o ayudas:
(1.1.1.) TRLAC, da 1ª; (1.1.2.) RLAC, d.a. 2ª y d.a. 4ª.

Auditoría de cuentas anuales de entidades por razón de su tamaño: (1.1.1.) TRLAC, da 1ª; (1.1.2.) RLAC, d.a. 1ª y d.a. 4ª; (5.3.4.) Consulta BOICAC 30/3.

Auditoría de cuentas anuales de entidades que contraten con el sector público: (1.1.1.) TRLAC, da 1ª; (1.1.2.) RLAC, d.a. 3ª y d.a. 4ª.

Auditoría de entidades de seguros: (1.1.1.) TRLAC, d.a. 1ª; (1.1.2.) RLAC, d.a. 8ª; (1.6.2.) Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, art. 68.

Auditoría obligatoria: (1.1.1.) TRLAC, d.a. 1ª. Véase en OBLIGACIÓN DE AUDITAR (EN AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES)

Contratación de la auditoría: (1.1.1.) TRLAC, art. 19; (1.1.2.) RLAC, art. 8 y d.a. 4ª; (5.4.2.) Consulta BOICAC 4/8.

Definición: 1.1.2.) RLAC, art. 4.

Delimitación del ámbito de aplicación: (1.1.2.) RLAC, art. 3.

Entidades de interés público: (1.1.1.) TRLAC, art. 2.5; (1.1.2.) RLAC, art. 15; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 39.

Entidades del sector público: (1.1.1.) TRLAC, d.a. 1ª y 2ª; (1.1.2.) RLAC, d.a. 5ª.

Normativa reguladora de auditoría: (1.1.1.) TRLAC, art. 1.

Objetivos de la auditoría de las cuentas anuales: (1.1.1.) TRLAC, art. 1; (1.1.2.) RLAC, art. 4; TRLSC (1.3.2.) art. 268.

Obligación de auditar: (1.1.1.) TRLAC, art. 1 y d.a. 1ª; (1.3.1.) C. de C., arts. 40 y 41; TRLSC (1.3.2.) arts. 257 y 258; (1.4.1.) LMV, art. 86; (1.4.2.) LIIC, arts. 21 y 47; (1.7.4.) Reglamento de Cooperativas de Crédito, arts. 26 y 37; (1.6.1.) TRLOSP, art. 40; (1.6.3.) RLPFP, arts. 19 y 35; (1.6.4.) Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, art. 70; (1.6.5.) Reglamento de Mutualidades de Previsión Social, art. 27; (1.7.1.) Ley de Fundaciones, art. 25; (1.7.2.) Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal, art. 28; (1.7.3.) Ley de Cooperativas, art. 62; (1.7.5.) Real Decreto Sociedades Anónimas Deportivas, art. 20; (5.3.1.) Consulta BOICAC 2/3; (5.3.2.) Consulta BOICAC 6/3; (5.3.3.) Consulta BOICAC 12/2; (5.3.4.) BOICAC 30/3; (5.4.6.) Consulta BOICAC 30/4.

AUDITORÍA DE CUENTAS CONSOLIDADAS

Acceso a la documentación de auditores de terceros países con los que no exista acuerdo de intercambio de información: (1.1.1.) TRLAC, art. 5.5; (1.1.2.) RLAC, art. 14; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 27.c).

Aplicación de las reglas de consolidación: (1.3.1.) C. de C., arts. 44 a 46.

Auditor del grupo: (1.1.1.) TRLAC, art. 5 y d.t. 5ª; (1.1.2.) RLAC, arts. 13 y 14.

Auditor del componente, definición: (2.1.24.) NTA sobre relación entre auditores, apartado 2.

Auditor principal, definición: Véase en Auditor del grupo; (2.1.24.) NTA sobre relación entre auditores, apartado 2.

Auditoría de cuentas anuales consolidadas cuando se utiliza el trabajo de otro auditor: (1.1.1.) TRLAC, art. 5; (1.1.2.) RLAC, art. 13 y 14; (2.1.24.) NTA sobre relación entre auditores, apartados 7 a 37.

Auditoría de cuentas anuales consolidadas de entidades de seguros: (1.6.2.) Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, art. 68.

Auditoría de cuentas consolidadas: (1.1.1.) TRLAC, art. 5; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 27; (1.3.1.) C. de C., art. 42

Características específicas: (1.1.1.) TRLAC, art. 5 y d.t. 5ª; IV Directiva (1.2.1.) arts. 56 a 58; (1.3.1.) C. de C., arts. 47, 48.

Condiciones de establecimiento de las cuentas consolidadas: (1.2.2.) VII Directiva, arts. 1 a 15.

Control de las cuentas consolidadas: (1.1.1.) TRLAC, art. 5; (1.2.2.) VII Directiva, art. 37; (1.3.1.) C. de C., art. 42.

Cuentas consolidadas de los grupos consolidables de entidades aseguradoras: TROSP (1.6.1.) art. 21.

Designación de auditores por la Junta de la sociedad dominante del grupo: (1.3.1.) C. de C., art. 42.

Documentación de la revisión y evaluación del trabajo realizado: (1.1.1.) TRLAC, art. 5 y d.t. 5ª; (1.1.2.) RLAC, arts. 13 y 14.

Informe consolidado de gestión: (1.2.2.) VII Directiva, art. 36; (1.3.1.) C. de C., art. 49.

Normativa aplicable: (1.1.1.) TRLAC, art 5; (1.1.2.) RLAC, arts. 13 y 14

Modos de establecimiento de las cuentas consolidadas: (1.2.2.) VII Directiva, arts. 16 a 35.

Obligación de formular cuentas anuales consolidadas: (1.3.1) C. de C., art. 42.

Presentación y depósito de las cuentas consolidadas: (1.3.1.) C. de C., art. 42; (1.3.3.) RRM, arts. 372 a 374; (1.2.2.) VII Directiva, art. 38.

Régimen transitorio sobre cumplimiento de las obligaciones del auditor de cuentas consolidadas: (1.1.1.) TRLAC, d.t. 5ª.

Sociedades no obligadas a consolidar: (1.3.1.) C. de C., art. 43.

Tipo de opinión a emitir: (5.5.4.) Consulta BOICAC 48/1.

AUDITORÍA DE DOCUMENTOS CONTABLES DISTINTOS DE LAS CUENTAS ANUALES

Delimitación

Definición de auditoría de otros estados financieros o documentos contables: (1.1.2.) RLAC, arts. 2, 10; (5.7.5.) Consulta BOICAC 63/3.

Informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables: (1.1.1.) TRLAC, art. 3.6; (1.1.2.) RLAC, arts. 11 y 12.

Trabajos relacionados con la auditoría de cuentas

Informe especial sobre información periódica de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en bolsas de valores: (2.3.1.) NT informe especial sobre entidades emisoras de valores cotizados; (5.5.7.) Consulta BOICAC 73/1.

Informe especial y complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguro, solicitado por la dirección general de seguros: (2.3.2.) NT informe especial y complementario de entidades de seguro.

Informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de cooperativas con sección de crédito solicitado por determinadas entidades supervisoras: (2.3.3.) NT informe complementario cooperativas con sección de crédito.

Informe especial requerido por el artículo 3.6 del real decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas: (2.3.4.) NT informe especial de las sociedades anónimas deportivas.

Informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas: (2.3.5.) NT informe especial semestral de las sociedades anónimas deportivas.

Informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de crédito: (2.3.6.) NTA informe complementario sobre entidades de crédito.

Informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las empresas de servicios de inversión y sus grupos: (2.3.7.) NTA informe complementario sobre empresas de servicios de inversión.

Trabajos previstos de auditoría previstos en las leyes mercantiles

Informe especial sobre aumento de capital por compensación de créditos: (1.3.2.) TRLSC, art. 301; (2.4.1.) NT sobre informe especial, artículo 156 TRLSA.

Informe especial sobre aumento de capital con cargo a reservas: (1.3.2.) TRLSC, art. 303; (2.4.2.) NT sobre informe especial, artículo 157 TRLSA.

Trabajos distintos a los de auditoría previstos en las leyes mercantiles

Informe especial en el supuesto establecido en el artículo 292 del texto refundido de la ley de sociedades anónimas: (2.5.1.) NT sobre informe especial, artículo 292 TRLSA; TRLSC, art. 414.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

Informe especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del texto refundido de la ley de sociedades anónimas: (1.3.2.) TRLSC, arts. 124, 125, 346, 350, 353, 354, 355, 461 y 468; (1.3.4.) Ley 3/2009 de modificaciones estructurales de las sociedades de capital, arts. 15, 62 y 99; (1.3.3.) RRM, arts. 171 y 201; (2.5.2.) NT sobre informes especiales, artículos 64, 147, 149 y 225 del TRLSA; (5.5.3.) Consulta BOICAC 42/4; (5.6.1.) Consulta BOICAC 4/1; (5.6.7.) Consulta BOICAC 13/1; (5.6.10.) Consulta BOICAC 89/3.

Informe especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente: (1.3.2.) TRLSC, arts. 308; (2.5.3.) NT sobre informe especial exclusión derechos de suscripción.

AUDITORÍA INTERNA

Alcance y objetivos: (2.1.13.) NTA sobre trabajos realizados por la auditoría interna, apartados 5 y 6.

Comité de auditoría: (1.2.3.) Directiva 2006/43, arts. 41 y 48; (1.4.1.) LMV d.a. 18ª; (4.7.1.) STS de 23.06.2002 y de 30.06.2003; (4.2.5.) SAN de 21 de febrero de 2011, (2.1.13.) NTA sobre trabajos realizados por la auditoría interna, apartado 16.

Concepto: (2.1.13.) NTA sobre trabajos realizados por la auditoría interna, apartado 1.

Conocimiento y evaluación preliminar: (2.1.13.) NTA sobre trabajos realizados por la auditoría interna, apartados 10 a 14.

Coordinación con la auditoría interna: (2.1.13.) NTA sobre trabajos realizados por la auditoría interna, apartados 15 y 16.

Evaluación y comprobación del trabajo de auditoría interna: (2.1.13.) NTA sobre trabajos realizados por la auditoría interna, apartados 17 a 20.

Incompatibilidad: (1.1.1.) TRLAC, art. 13.f); (1.1.2.) RLAC, art. 46.6.

Objeto: (2.1.13.) NTA sobre trabajos realizados por la auditoría interna, apartados 2 a 4.

Relación entre la auditoría externa e interna: (2.1.13.) NTA sobre trabajos realizados por la auditoría interna, apartados 7 a 9.

CARTA DE MANIFESTACIONES DE LA DIRECCIÓN

Véase en EJECUCIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

CONTRATO DE AUDITORÍA O CARTA DE ENCARGO

Ámbito de aplicación: (2.1.7.) NTA sobre contrato de auditoría o carta de encargo, apartado III.

Concepto y contenido: (1.1.2.) RLAC, art. 8.

Contratos o cartas de encargo específicos referentes a otros trabajos de revisión o verificación contable: (2.1.7.) NTA sobre contrato de auditoría o carta de encargo, apartado VIII.

Duración del encargo: (1.1.1.) TRLAC, art. 19.1; (1.1.2.) RLAC, art. 52; (5.4.2.) Consulta BOICAC 4/8.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

Encargo realizado por terceros: (2.1.7.) NTA sobre contrato de auditoría o carta de encargo, apartado VI.

Formalización: (1.1.2.) RLAC, art. 8.

Limitaciones al alcance: (2.1.7.) NTA sobre contrato de auditoría o carta de encargo, apartado IV.

Modelos: (2.1.7.) NTA sobre contrato de auditoría o carta de encargo, apartado IX.

Objeto y contenido: (2.1.7.) NTA sobre contrato de auditoría o carta de encargo, apartados I, II y VII, (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 2; (1.1.2.) RLAC, art. 8.

Prórroga del contrato: (1.1.1.) TRLAC, art. 19.1; (1.1.2.) RLAC, art. 52; (2.1.7.) NTA sobre contrato de auditoría o carta de encargo, apartado V; (5.7.2.) Consulta BOICAC 12/6.

Renuncia al contrato: (1.1.1.) TRLAC, art. 3.2; (1.1.2.) RLAC, art. 7; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 2.2.3; (5.4.3.) Consulta BOICAC 6/5; (5.7.1.) Consulta BOICAC 12/5; (5.4.7.) Consulta BOICAC 48/2; (5.4.9.) Consulta BOICAC 89/1.

Rescisión del contrato: (1.1.1.) TRLAC, art. 19.1; (1.1.2.) RLAC, art. 52; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 38; (5.7.2.) Consulta BOICAC 12/6.

CONTROL INTERNO DE LA ENTIDAD AUDITADA

Control interno contable y control interno administrativo: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.4.5 y 2.4.6 (4.5.4.) SAN de 5 de octubre de 2011.

Control interno e interrelación con otros procedimientos de auditoría: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.4.24 a 2.4.26.

Control interno y pruebas de cumplimiento: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.4.10, 2.4.14 a 2.4.18, 2.4.21 a 2.4.23.

Debilidades significativas: (2.1.3.) NTA sobre comunicación de debilidades significativas de control interno, (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 2.4.27.

Definición y conceptos: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.4.3 a 2.4.5 y 2.4.7.

Estudio y evaluación: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.4.1, 2.4.2, 2.4.10 y 2.4.19 a 2.4.21 y 2.4.23.

Entidades que exteriorizan procesos de administración: (2.1.19.) NTA sobre entidades que exteriorizan procesos de administración.

Entornos informatizados: (2.1.15.) NTA sobre la auditoría de cuentas en entornos informatizados.

Responsabilidad del control interno: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 2.4.7; (2.1.22.) NTA sobre el valor razonable, apartado 3.1.

Limitaciones: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 2.4.8.

Revisión del control interno: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.4.11 a 2.4.13 y 2.4.22.

Valor razonable: (2.1.22.) NTA sobre el valor razonable, apartado 4.

Trabajo realizado por la auditoría interna: (2.1.13.) NTA sobre trabajos realizados por la auditoría interna.

COOPERACIÓN Y COORDINACIÓN

Cooperación con Estados miembros de la Unión Europea

Véase en SUPERVISIÓN Y CONTROL DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA: COOPERACIÓN CON ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA.

Cooperación con terceros países

Véase en SUPERVISIÓN Y CONTROL DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA: COOPERACIÓN CON TERCEROS PAÍSES.

Coordinación con otras entidades

Mecanismos de coordinación con Órganos o Instituciones Públicas con competencias de control o inspección: (1.1.1.) TRLAC, d.f. 1ª; (1.1.2.) RLAC, d.a. 8ª.

CORPORACIONES REPRESENTATIVAS DE AUDITORES

Acceso a la documentación y deber de comunicación: (1.1.1.) TRLAC, arts. 25; (1.1.2.) RLAC, art. 106.

Actuaciones de control: (1.1.2.) RLAC, art. 65, (1.1.1.) TRLAC, d.a. 3ª.

Concepto: (1.1.2.) RLAC, art. 104 y d.f. única.

Corporaciones de derecho público reconocidas: (1.1.2.) RLAC, d.f. única.

Elaboración de guías: (1.1.2.) RLAC, art. 3; (2.1.1.) NTA de carácter general, Introducción.

Formación de auditores: (1.1.1.) TRLAC, art. 7.7; (1.1.2.) RLAC, art.34; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 1.2.4.

Formación continuada: (1.1.2.) RLAC, arts., 41 y 42.

Funciones: (1.1.1.) TRLAC, arts. 6.4, 7.7., 8.3, 25.2ª) y d.a. 3; (1.1.2.) RLAC, art. 105.

Normas técnicas de auditoría, normas de ética y normas de control de calidad interno: (1.1.1.) TRLAC, art. 6.4; (1.1.2) RLAC, arts. 21 a 24.

Pertenencia a varias corporaciones e ingreso en el Registro de ciertas corporaciones: (1.1.2.) RLAC, d.a. 6ª.

EJECUCIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Solicitud y aportación de la información necesaria: (1.1.1.) TRLAC, art. 4; (1.1.2.) RLAC, art. 56; (5.4.3.) Consulta BOICAC 6/5; (5.5.2.) Consulta BOICAC 30/5.

Auditoría del primer ejercicio

Concepto: (2.1.18.) NTA sobre saldos de apertura en una primera auditoría, apartados 1 a 4.

Efecto en el informe de auditoría: (2.1.18.) NTA sobre saldos de apertura en una primera auditoría, apartados 15 a 19.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

Obtención de evidencia en primera auditoría: (2.1.18.) NTA sobre saldos de apertura en una primera auditoría, apartados 5, 6.

Procedimiento de auditoría: (2.1.18.) NTA sobre saldos de apertura en una primera auditoría, apartados 7 a 14.

Carta de manifestaciones

Ámbito de aplicación: (2.1.6.) NTA sobre la carta de manifestaciones de la dirección, apartado 11.

Contenido: (2.1.6.) NTA sobre la carta de manifestaciones de la dirección, apartados 12 a 16.

Contrato de auditoría o carta de encargo: (2.1.7.) NTA sobre contrato de auditoría o cartas de encargo, apartado IX.

Efecto en el informe: (2.1.6.) NTA sobre la carta de manifestaciones de la dirección, apartados 22 y 23.

Evidencia de auditoría: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.5.28; (2.1.22.) NTA sobre el valor razonable, apartado 5; (2.1.6.) NTA sobre la carta de manifestaciones de la dirección, apartados 17 a 20.

Fecha y firma: (2.1.6.) NTA sobre la carta de manifestaciones de la dirección, apartados 24 y 25.

Finalidad: (2.1.6.) NTA sobre la carta de manifestaciones de la dirección, apartado 9.

Normativa aplicable: (2.1.12.) NTA sobre normativa aplicable a la entidad auditada, apartado 21.

Responsabilidad de los administradores y de la dirección: (2.1.9.) NTA sobre errores e irregularidades, apartado 8 17; (2.1.6.) NTA sobre la carta de manifestaciones de la dirección apartado 12.

Papeles de trabajo: NTA sobre la carta de manifestaciones de la dirección, apartado 21.

Utilización del trabajo de expertos independientes: (2.1.4.) NTA sobre utilización del trabajo de expertos independientes, apartado 6.1.

Confirmaciones de terceros (circularización)

Actuaciones a seguir por el auditor: (2.1.16.) NTA sobre confirmaciones de terceros, apartado 3.

Aspectos cubiertos por las confirmaciones: (2.1.16.) NTA sobre confirmaciones de terceros, apartados 13 a 17.

Características de las personas que responden a las confirmaciones: (2.1.16.) NTA sobre confirmaciones de terceros, apartados 28 y 29.

Concepto: (2.1.16.) NTA sobre confirmaciones de terceros, apartados 1 a 3.

Confirmaciones realizadas antes de la fecha de cierre: (2.1.16.) NTA sobre confirmaciones de terceros, apartado 37.

Diseño del procedimiento de confirmaciones de terceros: (2.1.16.) NTA sobre confirmaciones de terceros, apartados 18 a 24.

Evaluación de la aplicabilidad del procedimiento de confirmación: (2.1.16.) NTA sobre confirmaciones de terceros, apartados 4 a 17.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

Evaluación de los resultados: (2.1.16.) NTA sobre confirmaciones de terceros, apartado 36.

Proceso de confirmación de terceros: (2.1.16.) NTA sobre confirmaciones de terceros, apartados 30 a 35.

Restricciones impuestas por la entidad auditada: (2.1.16.) NTA sobre confirmaciones de terceros, apartados 25 a 27.

Evidencia de auditoría

Áreas de auditoría con consideraciones adicionales: (2.1.7.) NTA sobre evidencia de auditoría, apartados 3.

Concepto y naturaleza: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.5.1 a 2.5.5.

Estimaciones contables: (2.1.10.) NTA sobre estimaciones contables (2.1.10.) apartados 3 y ss.; Véase en PRUEBAS DE AUDITORÍA (en EJECUCIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA);

Evidencia adecuada: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.5.12 a 2.5.14 y 2.5.24.

Evidencia suficiente: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.5.6 a 2.5.11 y 2.5.24.

Indagación sobre litigios y reclamaciones: (2.1.17.) NTA sobre evidencia de auditoría, apartados 19 a 25.

Obtención de evidencia: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.5.1, 2.5.4, 2.5.5, 2.5.19, 2.5.23 y 2.5.31; (4.3.3.) SAN de 30 de mayo de 2012; (4.3.1.) STS de 12 de enero de 2000, de 27 de octubre de 2004 y de 15 de noviembre de 2004; (4.3.1.) SAN de 10.07.2009.

Presencia en el recuento físico de existencias: (2.1.17.) NTA sobre evidencia de auditoría, apartados 4 a 18.

Valoración y desglose de inmovilizaciones financieras: (2.1.17.) NTA sobre evidencia de auditoría, apartados 26 a 29; Véase en VALORACIONES (en EJECUCIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA)

Hechos posteriores

Concepto: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 3.2.9; (2.1.14.) NTA sobre hechos posteriores, apartados 1 a 5.

Hechos descubiertos con posterioridad a la fecha del informe de auditoría: (2.1.14.) NTA sobre hechos posteriores, apartados 10 a 23.

Hechos ocurridos con posterioridad a la formulación de cuentas anuales: (1.3.1.) Cód. Comercio, art. 38.3.

Hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría: (2.1.14.) NTA sobre hechos posteriores, apartados 6 a 9.

Revisión de hechos posteriores: (2.1.10.) NTA sobre estimaciones contables, apartado 12.

Importancia relativa y riesgo de auditoría

Aspectos cualitativos: (2.1.15.) NTA sobre importancia relativa, apartado 5.2.

Aspectos cuantitativos: (2.1.15.) NTA sobre importancia relativa, apartado 5.3.

Concepto de importancia relativa: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 2.5.16; (2.1.15.) NTA sobre importancia relativa, apartado 1; (5.7.7.) Consulta BOICAC 76/1.

Consideraciones orientativas sobre la cuantificación y el concepto de importancia relativa: (2.1.15.) NTA sobre importancia relativa, apartado 6.

Importancia relativa: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.5.8, 2.5.9, 2.5.15 y 2.5.16.

Importancia relativa en la ejecución del trabajo: (2.1.15.) NTA sobre importancia relativa, apartado 4.

Importancia relativa en la emisión del informe: (2.1.15.) NTA sobre importancia relativa, apartado 5.

Importancia relativa en la planificación: (2.1.15.) NTA sobre importancia relativa, apartado 3.

Juicio profesional: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 2.5.4, 2.5.5 y 2.5.9; (2.1.15.) NTA sobre importancia relativa, apartado 2.

Parámetros orientativos en la emisión del informe de auditoría: (2.1.15.) NTA sobre importancia relativa, apartado 3 y Anexo.

Riesgo final de auditor: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.4.24 a 2.4.26.

Riesgo probable: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.5.8, 2.5.15 a 2.5.18.

Papeles de trabajo

Archivo permanente y archivo general: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.6.4 y 2.6.5.

Cantidad, forma y contenido: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.6.6 a 2.6.11.

Concepto y propósito: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.6.1, 2.6.2; (4.3.4.) SAN de 10 de julio de 2008; (4.3.4.) SAN de 30 de mayo de 2012; (4.3.4.) SAN de 20 de junio de 2012.

Conservación de los papeles de trabajo: (1.1.1.) TRLAC, art. 24; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 2.6.3.

Propiedad de los papeles de trabajo: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 2.6.12.

Valor probatorio: (4.3.5.) STS de 21 de julio de 2004.

Planificación de una auditoría

(2.1.2.) NTA sobre empresa en funcionamiento.

(2.1.19.) NTA sobre entidades que exteriorizan procesos de administración.

(2.1.15.) NTA sobre la auditoría de cuentas en entornos informatizados.

Consideraciones sobre el sector de negocio de la entidad: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 2.3.1, 2.3.2 y 2.3.8 a 2.3.11.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

Plan global: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 2.3.12.

Planificación: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 2.3; (2.1.5.) NTA sobre el concepto de importancia relativa, apartado 3; (2.1.11.) NTA sobre procedimientos analíticos, apartados 11 a 13.

Programa de auditoría: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.3.6, 2.3.7 y 2.3.13.

Procedimientos de auditoría

Aplicación de procedimientos analíticos: (2.1.11.) NTA sobre procedimientos analíticos, apartados 4 a 6.

Control interno e interrelación con otros procedimientos de auditoría: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.4.24 a 2.4.26.

Definición de procedimiento analítico: (2.1.11.) NTA sobre procedimientos analíticos, apartados 1 a 3.

Estimación de los resultados de los procedimientos de auditoría: (2.1.10.) NTA sobre estimaciones contables, apartados 23 a 26.

Grado de confianza en los procedimientos analíticos: (2.1.11.) NTA sobre procedimientos analíticos, apartado 21.

Investigación de variaciones anormales: (2.1.11.) NTA sobre procedimientos analíticos, apartados 1 a 3.

Naturaleza y finalidad de los procedimientos analíticos: (2.1.11.) NTA sobre procedimientos analíticos, apartados 7 a 10.

Procedimientos analíticos en la planificación de la auditoría: (2.1.11.) NTA sobre procedimientos analíticos, apartados 11 a 13.

Procedimientos analíticos utilizados como procedimientos sustantivos: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.5.3. y 2.5.30; (2.1.11.) NTA sobre procedimientos analíticos, apartado 14.

Procedimientos analíticos utilizados en la revisión global del trabajo: (2.1.11.) NTA sobre procedimientos analíticos, apartados 17, 18.

Procedimientos de auditoría y estimaciones contables: (2.1.10.) NTA sobre estimaciones contables, apartados 9 a 11.

Procedimientos de auditoría sobre saldos de apertura en la primera auditoría: (2.1.18.) NTA sobre saldos de apertura en una primera auditoría, apartados 7 a 14.

Pruebas de auditoría

Alcance de las pruebas de auditoría: (2.1.15.) NTA sobre importancia relativa, apartado 4.

Control interno y pruebas de cumplimiento: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.4.10 a 2.4.13, 2.4.21 a 2.4.23.

Estimaciones contables: (2.1.10.) NTA sobre estimaciones contables (2.1.10.) apartados 1 y 2.

Estimaciones contables, naturaleza y procedimientos de auditoría: (2.1.10.) NTA sobre estimaciones contables, apartados 6 a 11 y 23 a 25.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

Estimaciones contables, criterios para la obtención de evidencia y ámbito de aplicación: (2.1.10.) NTA sobre estimaciones contables, apartados 3 y 4.

Estimaciones contables, responsabilidad, revisión y comprobación sobre estimaciones utilizadas por la dirección: (2.1.10.) NTA sobre estimaciones contables, apartados 5 y 13 a 21.

Estimaciones contables, utilización de una estimación independiente: (2.1.10.) NTA sobre estimaciones contables, apartado 22.

Objetivo de las pruebas de auditoría: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 2.5.1.

Pruebas de cumplimiento: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.4.14, 2.4.15, 2.5.19, 2.5.20, 2.5.23 y 2.5.25 a 2.5.30.

Pruebas de cumplimiento, período y extensión: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.4.16 a 2.4.18.

Pruebas substantivas: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.5.19 y 2.5.21 a 2.5.23.

Concepto de estimación contable: (2.1.10.) NTA sobre estimaciones contables (2.1.10.) apartados 1 y 2.

Técnicas de muestreo

Evidencia de auditoría: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 2.5.6; (2.1.20.) NTA sobre utilización de técnicas de muestreo, apartados 1 a 7.

Factores que intervienen en el tamaño de una muestra: (2.1.20.) NTA sobre utilización de técnicas de muestreo, Anexo B y Anexo C.

Glosario: (2.1.20.) NTA sobre utilización de técnicas de muestreo, anexo A.

Métodos de selección de elementos para obtener evidencia de auditoría: (2.1.20.) NTA sobre utilización de técnicas de muestreo, apartados 8 a 50.

Métodos de selección de muestras: (2.1.20.) NTA sobre utilización de técnicas de muestreo, Anexo D.

Supervisión y evaluación

Evaluación de los resultados obtenidos en los trabajos de auditoría y sus efectos en el informe: (2.1.1.) NTA de carácter general, sección 3ª; (2.1.22.) NTA sobre el valor razonable, apartado 6.

Supervisión de los trabajos de auditoría: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 2.7.1 a 2.7.4.

Valoraciones

Valor razonable: (2.1.22.) NTA sobre el valor razonable.

ERRORES E IRREGULARIDADES

Concepto: (2.1.9.) NTA sobre errores e irregularidades, apartados 2 y 3.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

Control interno ante la existencia de errores e irregularidades: (2.1.9.) NTA sobre errores e irregularidades, apartados 10 y 11.

Detección de errores e irregularidades: (2.1.9.) NTA sobre errores e irregularidades, apartados 4, 5 y 13.

Información de errores e irregularidades: (2.1.9.) NTA sobre errores e irregularidades, apartados 18 a 21.

Objeto y ámbito: (2.1.9.) NTA sobre errores e irregularidades, apartados 6, 7.

Procedimientos adicionales ante la existencia de errores e irregularidades: (2.1.9.) NTA sobre errores e irregularidades, apartados 14 a 17.

Responsabilidad y actuación del auditor: (2.1.9.) NTA sobre errores e irregularidades, apartados 9 y 12.

Responsabilidades de los administradores y de la dirección: (2.1.9.) NTA sobre errores e irregularidades, apartado 8.

EVIDENCIAS DE AUDITORÍA

Véase en EJECUCIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA DE CUENTAS.

FORMACIÓN DE AUDITORES

Formación de acceso al ejercicio

Véase en CONDICIONES DE ACCESO A LA ACTIVIDAD

Formación continuada durante el ejercicio

Actividades de formación continuada: (1.1.1.) TRLAC, art. 7.7; (1.1.2.) RLAC, arts. 40 y 41; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 13; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 1.2.3.; (3.2.7.) Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012 sobre formación continuada de auditores de cuentas, art. 2º.

Centros reconocidos (normas comunes): (1.1.2.) RLAC, art. 41.3; (3.2.7.) Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012 sobre formación continuada de auditores de cuentas, arts. 15º a 22º.

Centros reconocidos (Universidades): (1.1.2.) RLAC, art. 41; (3.2.7.) Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012 sobre formación continuada de auditores de cuentas, arts. 5º y 6º.

Centros reconocidos (Corporaciones): (1.1.2.) RLAC, art. 41; (3.2.7.) Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012 sobre formación continuada de auditores de cuentas, arts. 3º y 4º.

Centros reconocidos (sociedades de auditorías o grupos de auditores): (1.1.2.) RLAC, art. 41; (3.2.7.) Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012 sobre formación continuada de auditores de cuentas, arts. 7º y 8º y 15º a 22º.

Centros reconocidos (centros de educación superior): (1.1.2.) RLAC, art. 41; (3.2.7.) Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012 sobre formación continuada de auditores de cuentas, arts. 9º a 11º.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

Certificación: (3.2.7.) Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012 sobre formación continuada de auditores de cuentas, art. 28º.

Conferencias, congresos, jornadas o encuentros, o comités, comisiones o grupos de trabajo: (3.2.7.) Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012, art. 23º.

Horas (periodo exigible): (1.1.2.) RLAC, arts. 40 y 41; (3.2.7.) Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012 sobre formación continuada de auditores de cuentas, art. 2º.

Información a remitir al ICAC sobre formación continuada: (1.1.2.) RLAC, art. 42 y d.t. 8ª; (3.2.7.) Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012 sobre formación continuada de auditores de cuentas, arts. 36º a 38º y 15º a 22º.

Normas de cómputo: (1.1.2.) RLAC, art. 41; (3.2.7.) Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012 sobre formación continuada de auditores de cuentas, arts. 24º a 27º y 29º a 35º.

Sujetos obligados: (1.1.1.) TRLAC, art. 7.7; (1.1.2.) RLAC, arts. 40; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 13; (3.2.7.) Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012 sobre formación continuada de auditores de cuentas, art. 2.

HECHOS POSTERIORES

Véase en EJECUCIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA DE CUENTAS.

IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO DE AUDITORÍA

Véase en EJECUCIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA DE CUENTAS.

INDEPENDENCIA E INCOMPATIBILIDADES DEL AUDITOR

Incompatibilidades del auditor

Abstención: (1.1.1.) TRLAC, arts. 3.2, 12 y 13; (1.1.2.) RLAC, arts. 7 y 43 a 46; (1.2.1.) NTA de carácter general, apartado 1.3.7.

Causas de incompatibilidad: (1.1.1.) TRLAC, art. 13 y d.t. 4ª; (1.1.2.) RLAC, art. 46; (1.3.3.) RRM, art. 357; (5.2.4.) Consulta BOICAC 5/2; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 1.3.6, 1.3.8 y 1.3.9.

Cargo de administrador o consejero: (1.1.1.) TRLAC, art. 13; (1.1.2.) RLAC, art. 46.1; (5.2.1.) BOICAC 2/1; (5.2.11.) BOICAC 44/5.

Concentración de honorarios (dependencia financiera): (1.1.1.) TRLAC, art. 13.4 h); (1.1.2.) RLAC, art. 46.8 ;(2.1.1) NTA de carácter general, apartado 1.3.8.

Eliminación como incompatibilidad del interés financiero: (1.1.2.) RLAC, art. 47.

Empleado (cargo de): (1.1.1.) TRLAC, art. 13; (1.1.2.) RLAC, art. 46.1;

Entidades vinculadas a la auditada: (1.1.1.) TRLAC, art. 15; (1.1.2.) RLAC, art. 48.

Extensiones a la incompatibilidad: (1.1.1.) TRLAC, arts. 15 a 18; (1.1.2.) RLAC, arts. 48 a 51 Véase en INCOMPATIBILIDADES POR OTRAS VINCULACIONES DEL AUDITOR e INCOMPATIBILIDADES POR EXTENSIONES A SOCIOS O SOCIEDAD DE AUDITORÍA.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

- Incompatibilidades por otras vinculaciones del auditor:* (1.1.1.) TRLAC, arts. 15 a 18; (1.1.2.) RLAC, arts. 48 a 51; (4.2.1.) STS de 18 de septiembre de 2003 y SAN de 18 de julio de 2012; (4.2.1.) STS de 26 de mayo de 2003; (4.2.3.) SAN de 31 de marzo de 2005, Sentencia de 20 de julio de 2011 dictada por el Juzgado Central Contencioso Administrativo de Madrid, Sentencia de 21 de septiembre de 2012 dictada por el Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 8 y Sentencia de 27 de septiembre de 2012 dictada por el Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 1; (4.2.4.) STS de 31 de marzo de 2005; (5.2.1.) Consulta BOICAC 2/1; (5.2.2.) Consulta BOICAC 4/2; (5.2.3.) Consulta BOICAC 4/6; (5.2.4.) Consulta BOICAC 5/2; (5.2.5.) Consulta BOICAC 5/4; (5.2.6.) Consulta BOICAC 5/5; (5.2.7.) Consulta BOICAC 12/1; (5.2.8.) Consulta BOICAC 12/3; (5.2.9.) Consulta BOICAC 15/2; (5.2.10.) Consulta BOICAC 37/2; (5.6.3.) Consulta BOICAC 44/5; (5.2.11.) Consulta BOICAC 57/1; (5.7.4.) Consulta BOICAC 59/1; (5.7.6.) Consulta BOICAC 69/1; (5.2.13.) Consulta BOICAC 89/4.
- Incompatibilidad por extensiones a socios o sociedad de auditoría:* (1.1.1.) TRLAC, arts. 13, 17 y 18; (1.1.2.) RLAC, arts. 46.1, 50 y 51; (5.2.2.) BOICAC 4/2; (5.2.4.) BOICAC 5/2; (5.2.6.) BOICAC 5/5; (5.2.9.) BOICAC 15/2.
- Interés financiero:* (1.1.1.) TRLAC, art. 13.b); (1.1.2.) RLAC, arts. 46.2 y 47; (5.2.4.) BOICAC 5/4; (5.2.10.) BOICAC 37/2.
- Llevanza de la contabilidad:* (1.1.1.) TRLAC, art. 13.d); (1.1.2.) RLAC, art. 46.4 (4.2.5.); STS de 14 de junio de 2006, SAN de 6 de febrero de 2008, de 3 de marzo de 2009, de 21 de febrero de 2011 y de 5 de octubre de 2011.
- Período de cómputo temporal de las incompatibilidades:* (1.1.1.) TRLAC, art. 14.
- Red del auditor:* (1.1.1.) TRLAC, art. 18; (1.1.2.) RLAC, art. 51; (3.3.5.) Resolución ICAC de 29 de junio de 2012 Modelo 02 y 03 de información al ROAC, apartado 6.
- Renuncia al contrato de auditoría:* TRLAC art. 3.2, RLAC art. 7.
- Servicios de abogacía:* (1.1.1.) TRLAC, arts. 12 y 13; (1.1.2.) RLAC, art. 46.7.
- Servicios de auditoría interna:* (1.1.1.) TRLAC, art. 13.f); (1.1.2.) RLAC, art. 46.6.
- Servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera:* (1.1.1.) TRLAC, art. 13.i); (1.1.2.) RLAC, art. 46.9.
- Servicios de valoración:* (1.1.1.) TRLAC, art. 13.e); (1.1.2.) RLAC, art. 46.5; (5.2.12.) BOICAC 47/1; (5.2.13.) BOICAC 89/4.
- Supervisor interno:* (1.1.1.) TRLAC, art. 13; (1.1.2.) RLAC, art. 46.1.
- Vínculos familiares:* (1.1.1.) TRLAC, arts. 13.c) y 56; (1.1.2.) RLAC, arts. 46.3 y 49.
- Vinculación al auditor (personas o entidades vinculadas):* (1.1.1.) TRLAC, art. 17; (1.1.2.) RLAC, art. 50.

Independencia del auditor

- Abstención:* (1.1.1.) TRLAC, arts. 3.2 y 12; (1.1.2.) RLAC, arts. 7 y 43 a 45.
- Amenazas a la independencia del auditor:* (1.1.2.) RLAC, art. 44; (1.2.4.) Recomendación de la Comisión de 16 de mayo de 2002 sobre independencia de los auditores de cuentas.
- Honorarios y transparencia:* (1.1.1.) TRLAC, art. 21.

Independencia de los auditores que actúan en nombre de las sociedades de auditoría: (1.1.1.) TRLAC, art. 12; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 24.

Independencia: (1.1.1.) TRLAC, art. 12; (1.1.2.) RLAC, art. 43; (1.2.3.) Directiva 2006/43, arts. 22 y 42; (1.2.4.) Recomendación de la Comisión de 16 de mayo de 2002 sobre independencia de los auditores de cuentas; (1.2.5.) Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2008 sobre control de calidad de los auditores legales; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 1.3.1, 1.3.2 y 1.3.5 a 1.3.9.

Medidas de salvaguarda de la independencia: (1.1.1.) TRLAC, art. 12; (1.1.2.) RLAC, art. 45.

Principio general: (1.1.1.) TRLAC, art. 12; (1.1.2.) RLAC, art. 43.

Prohibiciones posteriores: (1.1.1.) TRLAC, art. 20; (1.1.2.) RLAC, art. 54.

Renuncia al contrato de auditoría: (1.1.1.) TRLAC, art. 3.2; (1.1.2.) RLAC, art. 53.

Rotación interna (del auditor firmante): (1.1.1.) TRLAC, art. 19.2; (1.1.2.) RLAC, art. 53.

INFORMES DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES

Condiciones generales

Claridad y certeza: (4.4.2.) SAN de 16 de junio de 2009 y de 4 de julio de 2012; STS de 10 de marzo de 2010, de 14 de julio de 2010, de 2 de marzo de 2011, de 30 de mayo de 2012, de 20 de junio de 2012 y de 4 de julio de 2012.

Contenido: (1.1.1.) TRLAC, art. 3; (1.1.2.) RLAC, art. 5; (1.3.2.) TRLSC art. 269; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 3.2.

Depósito del informe en el Registro Mercantil: (1.3.2.) TRLSC, art. 279; (1.3.3.) RRM, art. 365 a 370 y 372 a 376; (5.6.5.) Consulta BOICAC 5/3; (5.6.6.) Consulta BOICAC 7/2.

Efectos del informe frente a terceros: (1.1.1.) TRLAC, art. 1; (1.1.2.) RLAC, art. 1; (4.4.1.) STS de 18 de marzo de 2008, de 21 de octubre de 2009, de 3 de diciembre de 2009 y de 10 de marzo de 2010; SAN de 4 de julio de 2012; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 1.5.2 y 1.5.3.

Emisión y Entrega del informe: (1.1.1.) TRLAC, d.f.1ª; (1.1.2.) RLAC, art. 5.3, 7, 8 y d.a.8ª; (1.3.3.) RRM, art. 361.

Falta o imposibilidad de emisión: (1.1.1.) TRLAC, art. 3.2; (1.1.2.) RLAC, art. 7; (1.3.3.) RRM, art. 361.

Fecha del informe: (1.1.1.) TRLAC, art. 3.1; (1.1.2.) RLAC, art. 5; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 3.2.9.

Información y cifras comparativas: (1.3.1) C. de C., art. 35.6; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 3.5.9 y 3.5.10; (2.1.23) NTA sobre información comparativa, apartados 1 a 27; (5.5.6.) Consulta BOICAC 63/4; (5.5.8.) Consulta BOICAC 75/1; (5.5.9.) Consulta BOICAC 85/1.

Informe de auditoría: (1.1.1.) TRLAC, art. 3; (1.1.2.) RLAC, arts. 5 y 11; (1.2.1.) IV Directiva, arts. 51 y 51bis; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 28; TRLSC (1.3.2.) art. 269; (1.3.3.) RRM, arts. 346 y 361; (1.6.4.) Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, art. 98; (1.7.3.) Ley de Cooperativas, art. 39; (2.1.1.) NTA de carácter general, epígrafe 3.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

- Marco normativo:* (1.1.1.) TRLAC, arts. 1 a 3, 8 y d.a. 1ª; (1.1.2.) RLAC, arts. 1, 2, 4 a 6 y 10 a 12.
- Modelos de informe de auditoría:* (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 3.8.1 y 3.8.2.
- Plazo para la ampliación del informe por modificación de las cuentas anuales:* TRLSC (1.3.2.) art. 270; (5.6.3.) Consulta BOICAC 4/5.
- Plazo para la emisión del informe:* TRLSC (1.3.2.) art. 270; (1.1.2.) RLAC, art. 3.2; (1.3.3.) RRM, art. 345; (5.6.2.) Consulta BOICAC 4/4.
- Preparación del informe:* (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 3.1.2.
- Publicidad:* (1.1.1.) TRLAC, art. 3.4; (1.1.2.) RLAC, art. 5.6; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 3.6.1 a 3.6.3; (5.6.4.) Consulta BOICAC 5/1.
- Revisión limitada:* (1.1.2.) RLAC, art. 3; (5.7.5.) Consulta BOICAC 63/3.
- Tipos de opinión:* (1.1.1.) TRLAC, art. 3; (1.1.12.) RLAC, art. 5 y 6; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 3.3.1 y 3.3.2.

Estructura del informe

- Título o identificación del informe:* (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 3.2.1.
- Identificación de los destinatarios y de las personas que efectuaron el encargo:* (1.1.1.) TRLAC, art. 3; (1.1.2.) RLAC, art. 5; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 3.2.2.
- Identificación de la entidad auditada:* (1.1.1.) TRLAC, art. 3; (1.1.2.) RLAC, art. 5; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 3.2.3.
- Párrafo de alcance:* (1.1.1.) TRLAC, art. 3; (1.1.2.) RLAC, art. 5; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 3.2.4 y 3.4.1 a 3.4.6.
- Párrafo(s) de salvedades (limitaciones al alcance):* (2.1.1.) NTA de carácter general apartados 3.4.1 a 3.4.6.
- Párrafo(s) de salvedades (incumplimientos de principios y criterios contables):* (2.1.1.) NTA de carácter general apartados 3.4.7 a 3.4.12.
- Párrafo de opinión:* (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 3.2.5.
- Párrafo de "énfasis":* (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 3.5.1 a 3.5.4; (5.7.9.) Consulta BOICAC 84/1; (5.5.9.) Consulta BOICAC 85/1.
- Párrafo sobre "otras cuestiones":* (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 3.5.5.
- Párrafo sobre el informe de gestión:* (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 3.5.6 a 3.5.8.
- Nombre, dirección y datos registrales del auditor:* (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 3.2.7
- Firma del auditor:* (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 3.2.8.
- Fecha del informe:* (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 3.2.9.

Opinión del auditor

- Circunstancias con posibles efectos en el informe:* (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 1.4.5, 1.5.3, 1.6.2 y 3.3, 3.4 y 3.5; (2.1.2.) NTA sobre el principio de empresa en funcionamiento, apartado 5; (2.1.3) NTA comunicación de debilidades

6. ÍNDICE ANALÍTICO

significativas de control interno, apartado 10; (2.1.4.) NTA utilización del trabajo de expertos independientes, apartados 3.3., 4.4., 6 y 7; (2.1.5) NTA sobre el concepto de importancia relativa, apartados 2.2, 4.3 y 5; (2.1.6.) NTA sobre la carta de manifestaciones de la dirección, apartados 22 y 23; (2.1.9.) NTA sobre errores e irregularidades, apartados 16, 18 y 19; (2.1.10.) NTA sobre estimaciones contables, apartado 8; (2.1.12.) NTA cumplimiento de la normativa aplicable a ala entidad auditada, apartados 28, 30 y 31; (2.1.13.) NTA sobre trabajos realizado por auditoría interna, apartado 16; (2.1.14.) NTA sobre hechos posteriores, apartados 9, 12 a 14 y 18; (2.1.16.) NTA sobre confirmaciones de terceros, apartado 26; (2.1.17.) NTA sobre evidencia de auditoría, apartados 7 y 25; (2.1.18.) NTA sobre saldos de apertura en una primera auditoría, apartados 12 y 15 a 19; (2.1.19.) NTA entidades que exteriorizan procesos de administración, apartados 14 y 15; (2.1.20.) NTA sobre técnicas de muestreo, apartado 50; (2.1.21.) NTA sobre otra información que acompaña a las cuentas anuales, apartados 10 y 13; (2.1.22.) NTA sobre el valor razonable, apartado 6; (2.1.23.) NTA sobre información comparativa, apartados 11 a 24; (2.1.24.) NTA sobre relación entre auditores, apartados 37, 47 a 49 y 54.

Opinión: (1.1.1.) TRLAC, art. 3; (1.1.2.) RLAC, art. 6; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 3.1.2.

Opinión con salvedades: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 3.3.5 a 3.3.7; (2.1.2.) NTA sobre empresa en funcionamiento, apartados 5.3 y 5.4.

Opinión denegada: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 3.3.12 a 3.3.15; (2.1.2.) NTA sobre empresa en funcionamiento, apartado 5.5.

Opinión desfavorable: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 3.3.8 a 3.3.11.

Opinión favorable: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 3.3.3 y 3.3.4; (2.1.2.) NTA sobre empresa en funcionamiento, apartado 5.2.

Opinión parcial no permitida: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 3.3.16.

Otras cuestiones

Otra información: (2.1.21.) NTA sobre otra información en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas.

Información comparativa: (2.1.23.) NTA sobre información comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas.

INFORMES ESPECIALES Y COMPLEMENTARIOS

(2.3.1.) NT informe especial sobre entidades emisoras de valores cotizados.

(2.3.2.) NT informe especial y complementario de entidades de seguro.

(2.3.3.) NT informe complementario cooperativas con sección de crédito.

(2.3.4.) NT informe especial de las sociedades anónimas deportivas.

(2.3.5.) NT informe especial semestral de las sociedades anónimas deportivas.

(2.3.6.) NTA informe complementario sobre entidades de crédito.

(2.3.7.) NTA informe complementario sobre empresas de servicios de inversión.

(2.4.1.) NT sobre informe especial, artículo 156 TRLSA.

(2.4.2.) NT sobre informe especial, artículo 157 TRLSA.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

- (2.5.1.) NT sobre informe especial, artículo 292 TRLSA.
- (2.5.2.) NT sobre informes especiales, artículos 64, 147, 149 y 225 TRLSA.
- (2.5.3.) NT sobre informe especial exclusión derechos de suscripción.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC)

- Bienes y medios económicos de ICAC:* (3.1.1.) Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, estatuto y estructura orgánica del ICAC, art. 7.
- Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (Consultas BOI-ICAC):* (1.1.2.) RLAC, d.a.10ª.
- Comité consultivo de contabilidad:* (1.1.1.) TRLAC, art. 29; (1.1.2.) RLAC, d.a. 12ª; Ver Órganos rectores.
- Comité de auditoría:* Ver Órganos rectores y formulación de consultas; (1.1.2.) RLAC, 18.1, 24.2, 34.2, 36.2, 41.5, 64.4, 91, 94; (4.7.1.) STS de 23 de julio de 2002 y de 30 de junio de 2003.
- Composición de los órganos colegiados:* (1.1.1.) TRLAC, art. 29; (1.1.2.) RLAC, d.a. 12ª.
- Consejo de Contabilidad:* Ver Órganos rectores.
- Denuncia pública:* (1.1.2.) RLAC, art. 78.
- Documentación a remitir al ICAC:* (3.3.1.) Resolución de 21 de enero de 2011, comunicación de variaciones producidas al ICAC; (3.3.5.) Resolución ICAC de 29 de junio de 2012, modelo 02 y 03 de información al ROAC.
- Estructura orgánica:* (3.1.1.) Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, estatuto y estructura orgánica del ICAC, art. 6.
- Formulación de consultas al ICAC:* (1.1.2.) RLAC, d.a. 9ª.
- Funciones:* (3.1.1.) Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, estatuto y estructura orgánica del ICAC, art. 2.
- Habilitación normativa:* (1.1.1.) TRLAC, d.f. 5ª.
- Habilitación para la modificación de los estatutos del ICAC:* (1.1.1.) TRLAC, d.f. 4ª.
- Información a remitir al ICAC:* (1.1.2.) RLAC, art. 79; (3.3.1.) Resolución de 21 de enero de 2011, comunicación de variaciones producidas al ICAC; (3.3.5.) Resolución del ICAC de 29 de junio de 2012, modelo 02 y 03 de información al ROAC.
- Información a remitir al ICAC sobre formación continuada:* (1.1.2.) RLAC, art. 42, d.t. 3ª; (3.2.7.) Resolución de 29 de octubre de 2012 de desarrollo de distintos aspectos relacionados con la obligación de realizar formación continuada por parte de los auditores de cuentas.
- Modificaciones presupuestarias:* (1.1.1.) TRLAC, d.f. 6ª.
- Naturaleza y régimen jurídico:* (1.1.1.) TRLAC art. 29; (3.1.1.) Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, que aprueba el estatuto y estructura orgánica del ICAC, art. 1.
- Órganos rectores y composición:* (1.1.1.) TRLAC, art. 29; (1.1.2.) RLAC, d.a. 12ª..
- Transparencia y publicidad:* (1.1.1.) TRLAC d.a. 5ª; (1.1.2.) RLAC d.a. 7ª.
- Supervisión pública y control de la actividad de auditoría:* (1.1.1) TRLAC, arts. 27 y 28; (1.1.2) RLAC, arts. 24, 61 a 77.

NOMBRAMIENTO DE AUDITORES

Aceptación del nombramiento: (1.1.2.) RLAC, art. 47 y 85; (1.3.3.) RRM, arts. 343 y 344; (5.4.8.) Consulta BOICAC 81. Ver Contrato de auditoría o carta de encargo; Ver independencia e incompatibilidades del auditor.

Audidores del sector público: (1.1.1.) TRLAC, d.a. 2ª; (1.1.2.) RLAC, art. 34.3, 35.5 y 36.3.

Audidores suplentes: (1.3.3.) RRM, art. 153; (5.4.8.) Consulta BOICAC 81.

Contrato: Véase en CONTRATO O CARTA DE ENCARGO.

Honorarios: (1.1.1.) TRLAC, art. 21; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 49; TRLSC (1.3.2.) arts. 267 y 355; (1.3.3.) RRM, arts. 348 y 362; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 1.7.1 a 1.7.3 y 2.2.1. Ver independencia e incompatibilidades del auditor.

Libro de nombramiento de expertos independientes y de auditores: (1.3.3.) RRM, art. 29.

Nombramiento de auditores de cuentas: (1.1.1.) TRLAC, art. 19; (1.1.2.) RLAC art. 52 y d.a. 4ª; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 37; (1.3.3.) RRM, art. 153, 350 a 356 y 358 a 360; (1.7.2.) Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal, art. 31; (1.7.4.) Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas, art. 29; (5.4.4.) Consulta BOICAC 7/1.

Nombramiento judicial: TRLSC (1.3.2.) art. 266; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 2.2.2.

Nombramiento por el registrador mercantil: TRLSC (1.3.2.) art. 265; (1.3.3.) RRM, arts. 350 a 356 y 358 a 360; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 2.2.2.

Nombramiento por la junta general: TRLSC (1.3.2.) art. 264; (5.4.1.) Consulta BOICAC 4/4; (5.4.4.) Consulta BOICAC 7/1.

Plazo de nombramiento: (1.1.1.) TRLAC, art. 19.1; (1.1.2.) RLAC, art. 52; (5.4.4.) Consulta BOICAC 7/1. Ver contrato de auditoría o carta de encargo; (1.3.3.) RRM, art. 360.

Régimen supletorio del nombramiento e inscripción: (1.3.3.) RRM, art. 154.

Renuncia: (1.1.1.) TRLAC, art. 3.2; (1.1.2.) RLAC, art. 7; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 2.2.3; (5.4.3.) Consulta BOICAC 6/5; (5.7.1.) Consulta BOICAC 12/5; (5.4.7.) Consulta BOICAC 48/2; (5.4.9.) Consulta BOICAC 89/1.

Revocación del nombramiento del auditor de cuentas: (1.1.1.) TRLAC, art. 19.1; (1.1.2.) RLAC, art. 52; TRLSC (1.3.2.) art. 266; (1.3.3.) RRM, art. 153; (1.3.5.) Ley Concursal, art. 46; (1.4.2.) LIIC, art. 49; (1.7.3.) Ley de Cooperativas, art. 21; (5.6.6.) Consulta BOICAC 7/2; (5.4.5.) Consulta BOICAC 13/2; (5.4.10.) Consulta BOICAC 89/2.

Rotación del auditor firmante: (1.1.1.) TRLAC, art. 19 y d.t. 1ª; (1.1.2.) RLAC, art. 53.

Transparencia de la remuneración: (1.1.1.) TRLAC, art. 21.

NORMATIVA REGULADORA DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Normativa reguladora de la auditoría de cuentas: (1.1.1.) TRLAC, art. 6; (1.1.2.) RLAC, art. 16.

NORMAS DE AUDITORIA

Normas de auditoría: (1.1.1.) TRLAC, art. 6.2; (1.1.2.) RLAC, art. 17; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 26.

Normas Técnicas de Auditoría (NTA)

Entrada en vigor: (1.1.1.) TRLAC, art. 6.4; (1.1.2.) RLAC, art. 23.

Excepciones: (1.1.1.) TRLAC, art. 6.5; (1.1.2.) RLAC, art. 18.

Información pública: (1.1.1.) TRLAC, art. 6.4; (1.1.2.) RLAC, art. 22.

Iniciativa de elaboración: (1.1.1.) TRLAC, art. 6.4; (1.1.2.) RLAC, art. 21.

Naturaleza y objeto: (1.1.1.) TRLAC, art. 6; (1.1.2.) RLAC, art. 17; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 1.1.1.

Objetividad: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 1.3.1 y 1.3.4.

Observancia: (1.1.1.) TRLAC, art. 6; (1.1.2.) RLAC, art. 17.2 (4.3.2.) STC de 12 de mayo de 2003 y Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero; STS de 12 de noviembre de 2004 y SAN de 4 de julio de 2012; y (4.5.1.) STS de 27 de octubre de 2004.

Publicación: (1.1.2.) RLAC, art. 23.

Requerimientos adicionales: (1.1.1.) TRLAC, art. 6.5; (1.1.2.) RLAC, art. 18.

Supervisión por el ICAC: (1.1.2.) RLAC, art. 24.

Normas Internacionales de Auditoría (NIA)

Normas Internacionales de auditoría: (1.1.1.) TRLAC, art. 6; (1.1.2.) RLAC, art. 17; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 26.

NORMAS DE ÉTICA

Competencia profesional: (1.1.2.) RLAC, art. 19 a); (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 1.2.

Diligencia: (1.1.2.) RLAC, art. 19 b); (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 1.4.

Entrada en vigor: (1.1.1.) TRLAC, art. 6.4; (1.1.2.) RLAC, art. 23.

Información pública: (1.1.1.) TRLAC, art. 6.4; (1.1.2.) RLAC, art. 22.

Iniciativa de elaboración: (1.1.1.) TRLAC, art. 6.4; (1.1.2.) RLAC, art. 21.

Integridad: (1.1.2.) RLAC, art. 19 d); (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 1.3.

Objetividad: (1.1.2.) RLAC, art. 19c); (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 1.3.

Objeto de las normas: (1.1.1.) TRLAC, art. 6; (1.1.2.) RLAC, art. 19.

Principios generales: (1.1.1.) TRLAC, art. 6.3; (1.1.2.) RLAC, art. 19.1.

Publicación: (1.1.2.) RLAC, art. 23.

Supervisión por el ICAC: (1.1.1.) TRLAC, art. 27; (1.1.2.) RLAC, art. 24.

NORMAS DE CONTROL DE CALIDAD INTERNO (NCCI)

Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos: (2.2.1.) Norma sobre control de calidad interno, apartados 26 a 28 y A18.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

Aplicabilidad: (1.1.1.) TRLAC, arts. 1 y 6; (1.1.2.) RLAC, arts. 1 y 2; (2.2.1.) Norma sobre control de calidad interno, apartados 4 a 9.

Aplicación y cumplimiento de los requisitos aplicables: (2.2.1.) Norma sobre control de calidad interno, apartados 13 a 15 y Anexo.

Consideraciones específicas para firmas de pequeño tamaño: (2.2.1.) Norma sobre control de calidad interno: criterios de interpretación, introducción apartados b) y c) y apartados 8, 14, A1, A3, A29, A40, A50, A68, A72 y A75.

Criterios de interpretación: (2.2.1.) Norma sobre control de calidad interno, introducción.

Definiciones: (2.2.1.) Norma sobre control de calidad interno, apartado 12.

Documentos del sistema de control de calidad: (2.2.1.) Norma sobre control de calidad interno, apartados 57 a 59 y A73 a A75.

Elaboración: (1.1.1.) TRLAC, art. 6; (1.1.2.) RLAC, arts. 21 y 24.

Elementos de un sistema de control de calidad: (2.2.1.) Norma sobre control de calidad interno, apartados 16, 17, A2 y A3.

Entrada en vigor: (1.1.1.) TRLAC, art. 6.4; (1.1.2.) RLAC, art. 23; (2.2.1.) Norma sobre control de calidad interno, Resolución del ICAC de 26 de octubre de 2001, apartado segundo.

Información pública: (1.1.1.) TRLAC, art. 6.4; (1.1.2.) RLAC, art. 22.

Iniciativa de elaboración: (1.1.1.) TRLAC, art. 6.4; (1.1.2.) RLAC, art. 21.

Normas de control de calidad interno: (1.1.2.) RLAC, arts. 20.

Objetivo: (2.2.1.) Norma sobre control de calidad interno, apartado 11.

Objeto de la norma: (1.1.2.) RLAC, art. 20; (2.2.1.) Norma sobre control de calidad interno, apartados 1 a 3; (4.5.4.) SAN de 5 de octubre de 2011.

Publicación: (1.1.2.) RLAC, art. 23.

Realización de los encargos: (2.2.1.) Norma sobre control de calidad interno, apartados 32 a 47 y A32 a A63.

Recursos humanos: (2.2.1.) Norma sobre control de calidad interno, apartados 29 a 31 y A24 a A31.

Requerimientos de ética aplicables: (1.1.1.) TRLAC, art. 6.3 y 12.1; (1.1.2.) RLAC, arts. 19 y 54.1. (2.2.1.) Norma sobre control de calidad interno, apartados 20 a 25 y A7 a A14.

Responsabilidades de liderazgo de la calidad en una firma de auditoría: (2.2.1.) Normas sobre control de calidad interno, apartados 18, 19 y A4 a A6.

Seguimiento: (2.2.1.) Normas sobre control de calidad interno, apartados 48 a 56 y A64 a A72.

Supervisión por el ICAC: (1.1.2.) RLAC, art. 24.

OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR DE CUENTAS

Audidores de entidades de interés público: (1.1.1.) TRLAC, art. 2.5 y 2.6, 19.1, 37.1.h) y d.f. 1ª; (1.1.2.) RLAC, art 15, 53, 46.2, 46.8, 53, 60, 74.1 y d.a. 8ª; (1.4.1.) LMV, d.a. 18ª.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

- Conservación y custodia de la documentación de auditoría:* Véase en EJECUCIÓN DEL TRABAJO, papeles de trabajo. (1.1.1.) TRLAC, art. 24; (1.1.2.) RLAC, art. 58; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 1.6.5.
- Coordinación y comunicación con supervisores:* (1.1.1.) TRLAC, art. 25 y d.f. 1ª; (1.1.2.) RLAC, d.a. 18ª; (2.1.9.) NTA sobre errores e irregularidades, apartados 22 y 23; (2.1.12) NTA sobre normativa aplicable a la entidad auditada, apartados 35 y 36.
- Definición de auditor:* (1.1.1.) TRLAC, art. 2.
- Diligencia debida:* (1.1.1.) TRLAC, art. 6.3; (1.1.2.) RLAC, art. 19; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 1.4.1 a 1.4.4 y 1.4.6.
- Integridad:* (1.1.1.) TRLAC, art. 6.3; (1.1.2.) RLAC, art. 19; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 1.3.
- Fianza:* (1.1.1.) TRLAC, art. 23; (1.1.2.) RLAC, art. 55 y d.t. 4ª; (5.1.2.) Consulta BOICAC 7/3.
- Formación continuada:* (1.1.1.) TRLAC, arts. 7 y 9; (1.1.2.) RLAC, arts. 40, 41 y d.t. 8ª; (3.2.7.) Resolución de 29 de octubre de 2012 del ICAC sobre formación continuada del auditor.
- Honorarios:* (1.1.1.) TRLAC, art. 21; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 1.7.
- Informe anual de transparencia:* (1.1.1.) TRLAC, art. 26; (1.1.2.) RLAC, art. 60; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 40.
- Independencia:* Véase en INDEPEDENCIA E INCOMPATIBILIDAD
- Objetividad:* (1.1.1.) TRLAC, art. 6.3; (1.1.2.) RLAC, art. 19; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 1.3.
- Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría:* (1.1.1.) TRLAC, art. 20; (1.1.2.) RLAC, art. 54.
- Protección de datos de carácter personal:* (1.1.2.) RLAC, art. 59.
- Publicidad:* (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 1.7.
- Remisión de información al ICAC:* (1.1.2.) RLAC, art. 79; (3.3.1.) Resolución de 21 de enero de 2011 por el que se aprueban los modelos 04A y 04B de comunicaciones de variaciones producidas; (3.3.5.) Resolución de 29 de junio de 2012 por el que se aprueban los modelos de remisión de información.
- Revelación de papeles de trabajo:* (1.1.1.) TRLAC, art. 25.2.
- Responsabilidad administrativa:* (1.1.1.) TRLAC, art. 31.
- Responsabilidad civil:* (1.1.1.) TRLAC, art. 22; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 31; (1.2.6.) Recomendación de la Comisión de 5 de junio de 2008 sobre la limitación de la responsabilidad civil de los auditores; (1.3.2) TRLSC, art. 271.
- Responsabilidad deontológica:* (1.1.1) RLAC, art. 105.
- Responsabilidad penal:* (1.1.1.) TRLAC, art. 30.4
- Responsabilidad en el cumplimiento de las normas de auditoría:* (1.1.1.) TRLAC, art. 6; (1.1.2.) RLAC, art. 16; (1.3.2.) TRLSC, art.271; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 1.5.1 a 1.5.3; (2.1.2.) NTA sobre empresa en funcionamiento, apartados 2.1, 2.2 y 6.1; (2.1.12.) NTA sobre normativa aplicable a la entidad auditada, apartados 11 a 22.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

Rotación interna (del auditor firmante): (1.1.1.) TRLAC, art. 19.2; (1.1.2.) RLAC, art. 53.

Tasa por la emisión de informes de auditoría de cuentas: (1.1.1.) TRLAC, art. 44.; (3.4.1.) Real Decreto 181/2003, de 14 de febrero, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la tasa del ICAC por emisión de informes de auditoría de cuentas; (3.4.2.) Orden HAC/729/2003, de 28 de marzo, por la que se establecen los supuestos y las condiciones generales para el pago por vía telemática de las tasa que constituyen recursos de la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos; (3.4.3.) Resolución de 9 de abril de 2003, del ICAC, por la que se establece la aplicación del procedimiento para la presentación de la autoliquidación y las condiciones para el pago por vía telemática de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOICAC nº 53/Marzo 2003); (3.4.4.) Orden ECC/2438/2012, de uno de octubre, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 44 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

PAPELES DE TRABAJO

Véase en EJECUCIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA DE CUENTAS.

RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN AUDITORÍA DE CUENTAS

Normativa aplicable: (1.1.1.) TRLAC, art. 30.2; (1.1.2.) RLAC, art. 80.

Infracciones

Clases de Infracciones: (1.1.1.) TRLAC, art. 32.

Discrepancia jurídica: (1.1.1.) TRLAC, art. 31.2; (1.1.2.) RLAC, art. 87.5.

Efecto significativo del incumplimiento de NTA: (1.1.1) TRLAC, art. 34.b); (4.5.5.) STS de 16 de mayo de 2002, STS de 30 de marzo de 2005, STS de 8 de abril de 2008, STS de 16 de junio de 2009, STS de 14 de febrero de 2012, SAN de 20 de junio de 2012.

Excusa, negativa o resistencia a la actuación de control: (1.1.1.) TRLAC, arts. 33 y 34; (1.1.2.) RLAC, art. 81.

Identificación del auditor de cuentas en sus trabajos: (1.1.1.) TRLAC art. 34; (1.1.2.) RLAC, art. 84.

Incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas: (1.1.1.) art. 3.2 y 34; (1.1.2.) RLAC, art. 7 y 82.

Incumplimiento de las NTA: (1.1.1.) TRLAC art. 34; (1.1.2.) RLAC art. 83; (4.5.1.) STS de 15 de noviembre de 2004; (4.5.2.) STS de 30 de marzo de 2005, STS de 18 de enero de 2011; (4.5.3.) Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero y STS de 12 de marzo de 1975, de 10 de marzo de 1978, de 30 de julio

6. ÍNDICE ANALÍTICO

de 2002, de 12 de mayo de 2003 y de 27 de octubre de 2004, y SAN de 4 de julio de 2012.

Incumplimientos de normas de auditoría en relación con un informe de auditoría: (1.1.1.) TRLAC, art. 34; (1.1.2.) RLAC, art. 83; (4.6.7.) SAN de 19 de junio de 2009; (4.5.2.) STS de 12 de mayo de 2003.

Infracciones graves: (1.1.1.) TRLAC, art. 34.

Infracciones leves: (1.1.1.) TRLAC, art. 35.

Infracciones muy graves: (1.1.1.) TRLAC, art. 33; (1.4.2.) LIIC, art. 80; (4.5.6.) Sentencia de 21 de septiembre de 2012 dictada por el Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 8, Sentencia de 27 de septiembre de 2012 dictada por el Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 1.

Prescripción de las infracciones: (1.1.1.) TRLAC, art. 39; (4.6.8.) STS de 20 de abril de 2006.

Realización de trabajos de auditoría sin estar inscrito como ejerciente en el ROAC: (1.1.1.) TRLAC art. 34; (1.1.2.) RLAC, art. 85.

Sanciones

Cancelación de la inscripción de las sanciones en el ROAC: (1.1.2.) RLAC, art. 88.

Criterios aplicables para determinar las sanciones: (1.1.1.) TRLAC, art. 37.1; (1.1.2.) RLAC, art. 86; (4.6.6.) STS de 27 de octubre de 2004; (4.6.6.) SAN de 27 de mayo de 2008; (4.6.6.) SAN de 3 de marzo de 2009; (4.6.6.) SAN de 19 de junio de 2009; (4.6.6.) SAN de 27 de septiembre de 2009; (4.6.6.) Sentencia de 27 de septiembre de 2012 dictada por el Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 1;

Custodia de papeles de trabajo: (1.1.1.) TRLAC, art. 38.2.

Ejecutividad de las resoluciones sobre sanciones: (1.1.1.) TRLAC, art. 38.

Legalidad de las sanciones: (4.6.3.) STS de 30 de junio de 2003 y de 18 de enero de 2011.

Normas especiales sobre sanciones: (1.1.1.) TRLAC, art. 37.2 y 37.3; (1.1.2.) RLAC, art. 87.

Prescripción de las sanciones: (1.1.1.) TRLAC, art. 40.

Publicación de las sanciones: (1.1.1.) TRLAC, art. 38.1.

Responsabilidad administrativa de sociedades de auditoría extinguidas: (1.1.1.) TRLAC d.a. 4ª.

Responsables (sujetos responsables): (1.1.1.) TRLAC, art. 31.

Sanciones por infracciones graves, auditor de cuentas individual: (1.1.1.) TRLAC, art. 36.2.

Sanciones por infracciones graves, sociedades de auditoría: (1.1.1.) TRLAC, arts. 36.6 y 37.3.

Sanciones por infracciones graves, sociedad de auditoría y auditor firmante: (1.1.1.) TRLAC, arts. 36.7 y 37.3.

Sanciones por infracciones leves, auditor de cuentas individual: (1.1.1.) TRLAC, art. 36.3.

Sanciones por infracciones leves, sociedad de auditoría: (1.1.1.) TRLAC, art. 36.8.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

Sanciones por infracciones leves, sociedad de auditoría y auditor firmante: (1.1.1.) TRLAC, art. 36.9.

Sanciones por infracciones muy graves: (1.4.2.) LIIC, art. 80; (4.5.6.) Sentencia de 21 de septiembre de 2012 dictada por el Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 8; (4.5.6.) Sentencia de 27 de septiembre de 2012 dictada por el Juzgado Central Contencioso Administrativo nº 1.

Sanciones por infracciones muy graves, auditor de cuentas individual: (1.1.1.) TRLAC, art. 36.1.

Sanciones por infracciones muy graves, sociedad de auditoría: (1.1.1.) TRLAC, arts. 36.4 y 37.3.

Sanciones por infracciones muy graves, sociedad de auditoría y auditor firmante: (1.1.1.) TRLAC, arts. 36.5 y 37.3.

Tipos de sanciones: (1.1.1.) TRLAC, art. 36.

Procedimiento

Acceso a la documentación del auditor y deber de comunicación: (1.1.1.) TRLAC, arts. 25, 34 y d.a. 3ª; (1.1.2.) RLAC, arts. 67, 81 y 106; (4.6.5.) SAN de 21 de julio de 2004.

Actuaciones previas y prescripción: (1.1.1.) TRLAC, art. 28; (1.1.2.) RLAC, art. 90; (4.6.1.) STS de 18 de enero de 2011 y (4.6.3.) STS de 30 de junio de 2003.

Acuerdo de incoación: (1.1.2.) RLAC, art. 91; (4.6.2.) STS de 6 de octubre de 2009.

Acumulación de expedientes y agrupación de sujetos infractores: (1.1.2.) RLAC, art. 95.

Ampliación de plazos: (1.1.2.) RLAC, art. 89.

Denuncia pública: (1.1.2.) RLAC, art. 78.

Facultades del instructor: (1.1.2.) RLAC, art. 92.

Fases del procedimiento: (4.6.1.) Auto del Tribunal Constitucional 70/2006, de 27 de febrero; (4.6.1.) STS de 23 de julio de 2002 y de 18 de enero de 2011.

Plazo de resolución y caducidad del procedimiento: (1.1.1.) TRLAC art. 30; (1.1.2.) RLAC, art. 89.

Potestad sancionadora administrativa: (1.1.1.) TRLAC, art. 30.1; (1.1.2.) RLAC, art. 80.

Procedimientos sancionadores ya iniciados a la entrada en vigor del Reglamento: (1.1.2.) RLAC, d.t.7ª.

Propuesta de resolución: (1.1.2.) RLAC, art. 93.

Resolución: (1.1.2.) RLAC, art. 94.

REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS (ROAC)

Acceso al ejercicio de la actividad de auditoría: (1.1.1.) TRLAC, art. 7.1; (1.1.2.) RLAC, art. 25.2; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 15.1.

Actualización y responsabilidad de la información que figura en el ROAC: (1.1.2.) RLAC, art. 79; (1.2.3.) Directiva 2006/43, arts. 18 y 19.

Autorización e inscripción en el ROAC: (1.1.1.) TRLAC, art. 8; (1.1.2.) RLAC, art. 33; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 15.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

- Autorización e inscripción en el ROAC, auditores de terceros países:* (1.1.1) TRLAC, art. 9, (1.1.2) RLAC, art. 38; (1.2.3) Directiva 2006/43 arts. 14, 44 y 45; (3.3.4.) Resolución de 25 de mayo de 2012, inscripción al ROAC de auditores de terceros países.
- Baja:* (1.1.1.) TRLAC, art. 11; (1.1.2.) RLAC, art. 32; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 5.
- Cancelación de la inscripción de las sanciones en el ROAC:* (1.1.2.) RLAC, art. 88.
- Ejercicio de la actividad de auditoría:* (1.1.2.) RLAC, art. 25.
- Inscripción en el ROAC de las personas físicas:* (1.1.1.) TRLAC, art. 8; (1.1.2.) RLAC, art. 27 y 28; (1.2.3.) Directiva 2006/43, arts. 15 y 16; (3.3.2.) Resolución de 15 de marzo de 2012, modelo solicitud inscripción personas físicas en el ROAC.
- Inscripción en el ROAC de las sociedades de auditoría:* (1.1.1.) TRLAC, art. 10; (1.1.2.) RLAC, art. 29; (1.2.3.) Directiva 2006/43, arts. 15 y 17; (3.3.3.) Resolución de 15 de marzo de 2012, modelo solicitud inscripción personas jurídicas en el ROAC; (5.1.1.) Consulta BOICAC 6/4; (5.1.3.) Consulta BOICAC 11/1; (5.1.4.) Consulta BOICAC 11/2.
- Inscripción separada de determinados auditores y sociedades de auditoría de terceros países:* (1.1.1.) TRLAC, art. 9.3 y 10.4; (1.1.2.) RLAC, art. 30; (3.3.4.) Resolución de 25 de mayo de 2012, inscripción al ROAC de auditores de terceros países.
- Publicidad:* (1.1.1.) TRLAC, art. 7; (1.1.2.) RLAC, art. 31.
- Realización de trabajos de auditoría sin estar inscrito como ejerciente en el ROAC:* (1.1.2.) RLAC, art. 85.
- Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC):* (1.1.1.) TRLAC, art. 7.
- Relación de auditores:* (1.1.2.) RLAC, art. 31.
- Responsabilidad:* (1.1.1.) TRLAC, art. 7; (1.1.2.) RLAC, art. 25
- Secciones del ROAC:* (1.1.2.) RLAC, art. 26.
- Situaciones de los auditores en el ROAC:* (1.1.2.) RLAC, arts. 27 y 28.

RELACIONES DEL AUDITOR CON OTROS AUDITORES Y PROFESIONALES

- Acceso a la documentación a auditar y deber de comunicación:* (1.1.1.) TRLAC, arts. 25, 34 y d.a. 3ª; (1.1.2.) RLAC, art. 106.
- Actuación conjunta de auditores:* (1.1.2.) RLAC, art. 9; (2.1.24.) NTA sobre relación entre auditores, apartados 50 a 55.
- Asesoramiento de otros profesionales:* (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 1.4.5.
- Auditoría de cuentas anuales consolidadas cuando se utiliza el trabajo de otro auditor:* (2.1.24.) NTA sobre relación entre auditores, apartados 7 a 37.
- Auditoría de cuentas anuales individuales cuando se utiliza el trabajo de otro auditor:* (2.1.24.) NTA sobre relación entre auditores, apartados 38 a 42.
- Cambio de auditores:* (1.1.1.) TRLAC, art. 25.2; (2.1.24.) NTA sobre relación entre auditores, apartados 43 a 49.
- Características profesionales del experto:* (2.1.4.) NTA sobre utilización del trabajo de expertos independientes, apartado 4.
- Causas:* (2.1.24.) NTA sobre relación entre auditores, apartados 1 a 4.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

Colaboración con otro auditor: (2.1.24.) NTA sobre relación entre auditores, apartados 56 a 59.

Delimitación de la responsabilidad del auditor: (2.1.4.) NTA sobre utilización del trabajo de expertos independientes, apartado 2.

Referencia al experto en el informe de auditoría: (2.1.4.) NTA sobre utilización del trabajo de expertos independientes, apartado 7; (5.6.9.) Consulta BOICAC 37/1.

Trabajo del experto: (2.1.4.) NTA sobre utilización del trabajo de expertos independientes, apartados 3, 5 y 6.

Utilización del trabajo de expertos independientes: (2.1.4.) NTA sobre utilización del trabajo de expertos independientes, apartado 1.

RIESGO DE AUDITORÍA

Véase en IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO DE AUDITORÍA (en EJECUCIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA DE CUENTAS)

SOCIEDAD DE AUDITORIA

Conservación y custodia de la documentación de auditoría: Véase en EJECUCIÓN DEL TRABAJO, papeles de trabajo. (1.1.1.) TRLAC, art. 24; (1.1.2.) RLAC, art. 58; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 1.6.5.

Coordinación y comunicación con supervisores: (1.1.1.) TRLAC, art. 25 y d.f. 1ª; (1.1.2.) RLAC, d.a. 18ª; (2.1.9.) NTA sobre errores e irregularidades, apartados 22 y 23; (2.1.12) NTA sobre normativa aplicable a la entidad auditada, apartados 35 y 36.

Honorarios: (1.1.1.) TRLAC, art. 21; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 1.7.

Informe anual de transparencia: (1.1.1.) TRLAC, art. 26; (1.1.2.) RLAC, art. 60; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 40.

Independencia: Véase en INDEPENDENCIA E INCOMPATIBILIDAD

Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría: (1.1.1.) TRLAC, art. 20; (1.1.2.) RLAC, art. 54.

Protección de datos de carácter personal: (1.1.2.) RLAC, art. 59.

Publicidad: (2.1.1.) NTA de carácter general, apartado 1.7.

Remisión de información al ICAC: (1.1.2.) RLAC, art. 79; (3.3.1.) Resolución de 21 de enero de 2011 por el que se aprueban los modelos 04A y 04B de comunicaciones de variaciones producidas; (3.3.5.) Resolución de 29 de junio de 2012 por el que se aprueban los modelos de remisión de información.

Revelación de papeles de trabajo: (1.1.1.) TRLAC, art. 25.2.

Requisitos: (1.1.1.) TRLAC, art. 10; (1.1.2.) RLAC, art. 29.

Responsabilidad administrativa de sociedades de auditoría: (1.1.1.) TRLAC, art. 31.

Responsabilidad administrativa de sociedades de auditoría extinguidas: (1.1.1.) TRLAC, d.a. 4ª.

Responsabilidad civil: (1.1.1.) TRLAC, art. 22; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 31; (1.2.6.) Recomendación de la Comisión de 5 de junio de 2008 sobre la limitación de la responsabilidad civil de los auditores; (1.3.2) TRLSC, art. 271.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

Responsabilidad en el cumplimiento de las normas de auditoría: (1.1.1.) TRLAC, art. 6; (1.1.2.) RLAC, art. 16; (1.3.2.) TRLSC, art.271; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 1.5.1 a 1.5.3; (2.1.2.) NTA sobre empresa en funcionamiento, apartados 2.1, 2.2 y 6.1; (2.1.12.) NTA sobre normativa aplicable a la entidad auditada, apartados 11 a 22.

Tasa por la emisión de informes de auditoría de cuentas: (1.1.1.) TRLAC, art. 44.; (3.4.1.) Real Decreto 181/2003, de 14 de febrero, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la tasa del ICAC por emisión de informes de auditoría de cuentas; (3.4.2.) Orden HAC/729/2003, de 28 de marzo, por la que se establecen los supuestos y las condiciones generales para el pago por vía telemática de las tasa que constituyen recursos de la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos; (3.4.3.) Resolución de 9 de abril de 2003, del ICAC, por la que se establece la aplicación del procedimiento para la presentación de la autoliquidación y las condiciones para el pago por vía telemática de la tasa prevista en el artículo 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOICAC nº 53/Marzo 2003); (3.4.4.) Orden ECC/2438/2012, de uno de octubre, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 44 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

SUPERVISIÓN Y CONTROL DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA

Acceso a la documentación del auditor: (1.1.1.) TRLAC, art. 25.

Control de la actividad de auditoría de cuentas: (1.1.1.) TRLAC, arts. 27 y 28.

Desarrollo de las actuaciones de control: (1.1.2.) RLAC, art. 67.

Ejecución del control de calidad: (1.1.1.) TRLAC, d.a. 3ª.

Finalidad del control de la actividad: (1.1.2.) RLAC, art. 61.

Información a remitir por auditores y sociedades para el control: (1.1.2.) RLAC, art. 79.

Naturaleza del control de la actividad: (1.1.1.) TRLAC, exposición de motivos, apartado III; (1.1.2.) RLAC, art. 61 y 90.1.

Plan de control: (1.1.2.) RLAC, art. 64.

Control de calidad

Véase en ACTUACIONES DE CONTROL DE CALIDAD.

Control Técnico

Véase en ACTUACIONES DE CONTROL TÉCNICO.

Actuaciones de control

Alcance, definición y objeto: (1.1.1.) TRLAC, art. 28; (1.1.2.) RLAC, art. 73.

Colaboración en la realización de las actuaciones de control: (1.1.2.) RLAC, art. 99.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

Desarrollo de las actuaciones de control: (1.1.1.) TRLAC, art. 28; (1.1.2.) RLAC art. 67.

Documentación de las actuaciones de control: (1.1.2.) RLAC, art. 69.

Excusa, negativa o resistencia a la actuación de control: (1.1.1.) TRLAC, arts. 33 c) y 34 l); (1.1.2.) RLAC, arts. 81 y 100; (4.6.5.) SAN de 21 de julio de 2004.

Facultades para el ejercicio del control de la auditoría de cuentas: (1.1.1.) TRLAC, art. 28.2; (1.1.2.) RLAC, art. 65.

Finalidad y naturaleza: (1.1.2.) RLAC, art. 61.

Iniciación y desarrollo de las actuaciones de control: (1.1.1.) TRLAC, art. 28; (1.1.2.) RLAC, arts. 66 y 67.

Intercambio de información con autoridades de terceros países: (1.1.2.) RLAC, art. 103.

Lugar y horario de las actuaciones de control: (1.1.1.) TRLAC, art. 28.2; (1.1.2.) RLAC, art. 68.

Normativa aplicable: (1.1.2.) RLAC, art. 62.

Plan de control: (1.1.2.) RLAC, art. 64.

Principios rectores: (1.1.1.) TRLAC, art. 27.1.

Tipos de actuaciones de control: (1.1.1.) TRLAC, art. 28.1; (1.1.2.) RLAC, art. 61.

Actuaciones de control de calidad

Véase en ACTUACIONES DE CONTROL.

Alcance: (1.1.2.) RLAC, arts. 63 y 75.

Colaboración en la realización de las actuaciones de control: (1.1.2.) RLAC, art. 99.

Definición y objeto: (1.1.1.) TRLAC, art. 28; (1.1.2.) RLAC, art. 73; (2.1.1.) NTA de carácter general, apartados 1.4.6 a 1.4.10; (1.2.7.) Decisión de la Comisión de 19 de enero de 2011 sobre equivalencia de los sistemas de supervisión pública en la UE; (1.2.5.) Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2008 sobre control de calidad de los auditores legales.

Dispensa de auditores de terceros países: (1.1.2.) RLAC, art. 102.

Finalidad y naturaleza: (1.1.2.) RLAC, art. 61.

Finalización: (1.1.2.) RLAC, art. 76.

Iniciación de las actuaciones de control: (1.1.1.) TRLAC, art. 28.1; (1.1.2.) RLAC, art. 66.

Principios rectores: (1.1.1.) TRLAC, art. 27.1; (1.1.2.) RLAC, art. 74.

Periodicidad del control de calidad: (1.1.2.) RLAC, art. 74 y d.t. 5ª.

Requerimientos de mejora: (1.1.2.) RLAC, arts. 76 y 77.

Seguimiento de los requerimientos de mejora: (1.1.2.) RLAC, art. 77.

Sistema de control de calidad: TRLAC, art. 27; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 29.

Actuaciones de control técnico

Véase en ACTUACIONES DE CONTROL

Alcance: TRLAC, art. 28; (1.1.2.) RLAC, arts. 63 y 71; (4.6.4.) STS de 26 de marzo de 2001 y de 20 de abril de 2006.

Definición y objeto: (1.1.2.) RLAC, art. 70.

Finalización: (1.1.2.) RLAC, art. 72.

Cooperación con Estados miembros de la Unión Europea

Audidores de cuentas autorizados en otros Estados miembros de la Unión Europea:

(1.1.1.) TRLAC, art. 9; (1.1.2.); RLAC, art. 38; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 14.

Colaboración en la realización de actuaciones de control: (1.1.1.) TRLAC, art. 42;

(1.1.2.) RLAC, art. 99; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 33.

Deberes de comunicación: (1.1.1.) TRLAC, art. 42.4; (1.1.2.) RLAC, art. 101.

Designación de las autoridades competentes: (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 35.

Intercambio de información: (1.1.1.) TRLAC, art. 42 y d.t. 2ª; (1.1.2.) RLAC, art. 96.

Negativa a la remisión de información o a la realización de una actuación de control:

(1.1.1.) TRLAC, art. 42; (1.1.2.) RLAC, art. 100.

Reconocimiento mutuo de los acuerdos reguladores entre Estados miembros: (1.2.3.)

Directiva 2006/43, art. 34.

Secreto profesional y cooperación normativa entre Estados miembros: (1.1.1.) TRLAC, art. 42.2; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 36.

Solicitud de información: (1.1.2.) RLAC, art. 97.

Utilización de la información intercambiada: (1.1.2.) RLAC, art. 98.

Cooperación con terceros países

Acceso a la documentación de auditores de terceros países con los que no exista acuerdo de intercambio de información: (1.1.1.) TRLAC, art. 5.5; (1.1.2.) RLAC, art. 14.

Acuerdo de intercambio: (1.1.1.) TRLAC, art. 43.2; (1.1.2.) RLAC, art. 103.

Adecuación de las autoridades competentes de determinados terceros países: (1.2.8.)

Decisión de la Comisión de 5 de febrero de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de determinados terceros países; (1.2.9.) Decisión de la Comisión de 1 de septiembre de 2010 sobre la adecuación de las autoridades competentes de Australia y los Estados Unidos de América con arreglo a la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo. [notificada con el número C (2010) 5676] (2010/485/UE).

Audidores de cuentas autorizados en terceros países: (1.1.1.) TRLAC, art. 9; (1.1.2.) RLAC, art. 39; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 44.

Coordinación y cooperación con autoridades competentes de terceros países: (1.1.1.) TRLAC, art. 43; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 47.

Equivalencia de los sistemas de supervisión pública en la UE: (1.2.7.) Decisión de la Comisión de 19 de enero de 2011 sobre equivalencia de los sistemas de supervisión pública en la UE.

Inscripción separada de determinados auditores de cuentas y demás entidades de auditoría: (1.1.2.) RLAC, art. 30.

Intercambio de información: (1.1.2.) RLAC, art. 103 y d.a. 11ª.

Registro y supervisión de auditores y sociedades de auditoría de terceros países: (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 45.

Supervisión Pública

Audidores y sociedades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión europea y de terceros países: (1.1.1.) TRLAC, art. 41; (1.1.2.) RLAC, art. 102; (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 46.

Entidades supervisoras: (1.1.1.) TRLAC, art. 27 y d.f. 1ª; TRLOSP, d.a. 3ª; (2.1.9.) NTA sobre errores e irregularidades, apartados 22 y 23.

Principios de supervisión pública: (1.2.3.) Directiva 2006/43, art. 32.

Régimen aplicable a auditores, sociedades y demás entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la UE y en terceros países: (1.1.1.) TRLAC, art. 41.

Sistema de supervisión pública: (1.1.1.) TRLAC, art. 27; (1.2.7.) Decisión de la Comisión de 19 de enero de 2011 sobre equivalencia de los sistemas de supervisión pública en la UE.

Supervisión sobre la autorización e inscripción en el ROAC: Véase en ACCESO A LA ACTIVIDAD EN ESPAÑA, CONDICIONES DE ACCESO A LA ACTIVIDAD y REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS (ROAC).

Supervisión sobre el control de calidad: Véase en NORMAS DE CONTROL DE CALIDAD INTERNO (NCCI).

Supervisión sobre formación continuada de los auditores de cuentas: Véase en FORMACIÓN DE AUDITORES.

Supervisión sobre normas en materia de ética, normas de control de calidad interno en la actividad de auditoría y normas técnicas: Véase en NORMAS DE ÉTICA, INDEPENDENCIA E INCOMPATIBILIDADES DEL AUDITOR, NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA (NTA) y NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIA).

TRABAJOS A REALIZAR

Auditoría de cuentas anuales

Véase en AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES.

Auditoría de cuentas consolidadas

Véase en AUDITORÍA DE CUENTAS CONSOLIDADAS.

Auditoría de cuentas de documentos contables distintos de las cuentas anuales

VÉASE EN AUDITORÍA DE DOCUMENTOS DISTINTOS DE LAS CUENTAS ANUALES.

Otros trabajos distintos a auditoría de cuentas

Normas transitorias aplicables: (1.1.2.) RLAC, d.t. 6ª.

Nombramientos para actuaciones concursales: (1.3.5.) Ley Concursal, arts. 27, 28, 46 y 51.

Fusión de sociedades: (1.3.4.) Ley sobre Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, art. 39; (1.7.3.) Ley de Cooperativas, art. 63.

6. ÍNDICE ANALÍTICO

Valoraciones: Véase INFORME ESPECIAL EN LOS SUPUESTOS ESTABLECIDOS EN LOS ARTÍCULOS 64, 147, 149 Y 225 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS; (1.3.4.) Ley sobre Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles arts. 50; (1.5.1.) Ley de coeficientes de Inversión y Recursos Propios, art. 7; (5.5.3.) Consulta BOICAC 42/4; (5.5.5.) Consulta BOICAC 48/4; (5.6.8.) Consulta BOICAC 32/2.



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y COMPETITIVIDAD

ISBN 978-84-89006-98-0



9 788489 006980