



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ASUNTOS ECONÓMICOS
Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL

icac

Instituto de Contabilidad y
Auditoría de Cuentas

Boletín

N.º 120/Diciembre 2019



SUMARIO

II. Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Resolución de 18 de diciembre de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Auditsis S.L. 5

Resolución de 18 de diciembre de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de las sanciones impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas Consulprof Auditoría S.L.P. 5

Resolución de 18 de diciembre de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de las sanciones impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas Fidelis Auditores S.L.P. 6

Resolución de 18 de diciembre de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de las sanciones impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas GP Auditgalicia S.L. 7

Resolución de 18 de diciembre de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Progresía Auditores S.L. 8

Resolución de 18 de diciembre de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Safont Auditors Associats S.L.P. y a la auditora de cuentas D^a. Sonia Martín Moreno 8

Resolución de 18 de diciembre de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas,

respectivamente, de las sanciones impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas STR Auditoría S.L.P.	9
Anuncio por el que se hace pública la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría	10
Anuncio por el que se hace pública la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría	11
Anuncio por el que se hace público el cambio de denominación de sociedades de auditoría	12

III. Comunicaciones y consultas

Disposiciones publicadas en el BOE relacionadas con materia de auditoría y contabilidad	15
---	----

Consultas

Auditoría

Consulta 1

Sobre la obligación de los auditores de cuentas de entidades de interés público de publicar el informe de transparencia regulado en el artículo 13 del Reglamento (UE) nº 537/2014	16
--	----

Consulta 2

Sobre la aplicación de la normativa reguladora de la protección de datos personales en el ámbito de un trabajo de auditoría de cuentas	18
--	----

Consulta 3

Sobre la posibilidad de firmar los informes de auditoría de cuentas mediante firma electrónica	22
--	----

Contabilidad

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de diversas cuestiones relativas al pago de dividendos	25
--	----

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de un cambio de clasificación de un contrato de arrendamiento	28
---	----

Consulta 3

Sobre la naturaleza contable de la pérdida sufrida cuando las participaciones poseídas de una entidad resultan totalmente amortizadas por compensación de pérdidas	31
--	----

Consulta 4

Sobre el tratamiento contable de la emisión de criptomoneda	32
---	----

Consulta 5

Sobre el tratamiento contable de la donación por parte de un socio de una sociedad limitada profesional de sus participaciones a dicha sociedad	34
---	----

IV. Ámbito Internacional

REGLAMENTO (UE) 2019/2104 DE LA COMISIÓN de 29 de noviembre de 2019 que modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a las Normas Internacionales de Contabilidad 1 y 8	37
---	----

REGLAMENTO (UE) 2019/2075 DE LA COMISIÓN de 29 de noviembre de 2019 que modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a las Normas Internacionales de Contabilidad 1, 8, 34, 37 y 38, las Normas Internacionales de Información Financiera 2, 3 y 6, las Interpretaciones 12, 19, 20 y 22 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera y la Interpretación 32 del Comité de Interpretaciones de Normas	43
--	----

II. REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS

Resolución de 18 de diciembre de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Auditsis S.L.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Auditsis S.L., mediante Resolución de 8 de enero de 2019, donde se resolvía:

«**Primero.** Declarar a la sociedad de auditoría AUDITSIS, S.L. responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, por “la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuanto 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”, por omisión de información sustancial o envío de información incorrecta sobre la red de la sociedad, en el modelo de información periódica (03) remitido al ICAC, correspondiente al período comprendido entre el 1 de octubre de 2015 y el 30 de septiembre de 2016.

Segundo. Imponer a la sociedad de auditoría una sanción de multa por importe equivalente al 0,2 por 100 de la facturación del último ejercicio declarado ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas con anterioridad a la imposición de la sanción. Al resultar la sanción de multa porcentual sobre la facturación inferior a 12.000 euros, debe imponerse una sanción de multa por dicho importe mínimo de 12.000 euros de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la Ley de Auditoría de Cuentas.»

Madrid, 18 de diciembre de 2019

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 18 de diciembre de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de las sanciones impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas Consulprof Auditoría S.L.P.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Consulprof Auditoría S.L.P., mediante Resolución de 12 de abril de 2018, donde se resolvía:

«**Primero.** Declarar a la sociedad de auditoría CONSULPROF AUDITORIA, S.L.P., con n.º de ROAC S1579, responsable de la comisión de dos infracciones graves, una de ellas de las tipificadas en la letra d) del artículo 34 del TRLAC y, la otra de las tipificadas en la letra d) del artículo 73 de la LAC, («la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta»), cometidas por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 03) relativa a la actividad de auditoría de cuentas en los meses de octubre de 2015 y noviembre de 2016, correspondiente a los periodos comprendidos entre 1 de octubre de 2014 y 30 de septiembre de 2015 y entre 1 de octubre de 2015 y 30 de septiembre de 2016, respectivamente.

Segundo. Imponer a la sociedad CONSULPROF AUDITORIA, S.L.P., con n.º de ROAC S1579, dos sanciones de multa por importe de 12.000 euros cada una de ellas de conformidad con lo establecido en el artículo 36.6 del TRLAC, correspondiente al incumplimiento de la obligación de rendición de información sobre el ejercicio 2015, y la otra de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC, correspondiente al incumplimiento sobre el ejercicio 2016, ascendiendo el importe total a 24.000 euros.»

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

Madrid, 18 de diciembre de 2019

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 18 de diciembre de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de las sanciones impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas Fidelis Auditores S.L.P.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Fidelis Auditores S.L.P., mediante Resolución de 3 de julio de 2019, donde se resolvía:

«**Primero.** Declarar a la sociedad de auditoría de cuentas Fidelis Auditores S.L.P., responsable de la comisión de dos infracciones graves tipificadas en el artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio (LAC) por «la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta», cometidas por la omisión de información sustancialmente incorrecta o incompleta relativa a la red en los modelos 03 presentados, correspondientes a los periodos respectivos comprendidos entre 1 de octubre de 2016 y 30 de septiembre de 2017 y entre 1 de octubre de 2017 y 30 de septiembre de 2018.

Segundo. Imponer a la sociedad de auditoría de cuentas Fidelis Auditores S.L.P., dos sanciones de multas por importes del 0,5 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. Las sanciones resultantes no pueden ser inferiores a 12.000 euros cada una, de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC, con un descuento del 40% al haber reconocido la responsabilidad y haberse procedido al pago voluntario de las multas antes de

la emisión de la presente resolución. Las multas ascienden a la cantidad de SIETE MIL DOSCIENTOS EUROS (7.200 €) cada una.

Tercero. Declarar terminado el procedimiento al haberse reconocido voluntariamente la responsabilidad y haber procedido al pago voluntario de las multas antes de la emisión de la resolución, lo que conlleva la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el artículo 85 LPACAP.»

Madrid, 18 de diciembre de 2019

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 18 de diciembre de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de las sanciones impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas GP Auditgalicia S.L.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas GP Auditgalicia S.L., mediante Resolución de 5 de marzo de 2019, donde se resolvía:

«**Primero.** Declarar a la sociedad de auditoría de cuentas GP Auditgalicia S.L., responsable de la comisión de dos infracciones graves, una de ellas de las tipificadas en el artículo 34.d) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (en adelante, TRLAC) y, la otra de las tipificadas en el artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC), («la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta»), cometidas por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 03) relativa a la actividad de auditoría de cuentas en los meses de octubre de 2015 y noviembre de 2016, correspondiente a los periodos comprendidos entre 1 de octubre de 2014 y 30 de septiembre de 2015 y entre 1 de octubre de 2015 y 30 de septiembre de 2016, respectivamente.

Segundo. Imponer a la sociedad de auditoría de cuentas GP Auditgalicia S.L., dos sanciones de multa por importe del 0,3% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas, sin que pueda ser inferior a 12.000 euros, una de ellas de conformidad con lo establecido en el artículo 36.6 del TRLAC y la otra de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC, vigentes en el momento de producirse los respectivos hechos. Cada una de las multas asciende a la cantidad de 12.000 euros, con el resultado total de VEINTICUATRO MIL EUROS (24.000 €).»

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

Madrid, 18 de diciembre de 2019

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 18 de diciembre de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Progresía Auditores S.L.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Progresía Auditores S.L., mediante Resolución de 22 de marzo de 2018, donde se resolvía:

«Primero. Declarar a la sociedad de auditoría «PROGRESÍA AUDITORES, S.L.», con número de inscripción en el ROAC S2392, responsable de la comisión de una infracción grave, de las tipificadas en la letra d) del artículo 73 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas («la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta.»), cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 03) relativa a la actividad de auditoría de cuentas en el mes de noviembre de 2016, correspondiente al periodo comprendido entre 1 de octubre de 2015 y 30 de septiembre de 2016.

Segundo. Imponer a la sociedad de auditoría una sanción de multa por importe del 0,3 por 100 de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio declarado ante este Instituto, multa que no puede ser inferior a 12.000 euros. Al resultar la sanción de multa inferior a 12.000 euros debe imponerse una sanción de multa por importe de 12.000 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la Ley de Auditoría de Cuentas.»

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

Madrid, 18 de diciembre de 2019

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 18 de diciembre de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Safont Auditors Associats S.L.P. y a la auditora de cuentas D^a. Sonia Martín Moreno.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Safont Auditors Associats S.L.P. y a la auditora de cuentas D^a. Sonia Martín Moreno, mediante Resolución de 23 de mayo de 2019, donde se resolvía:

«Primero. Declarar a la sociedad de auditoría de cuentas la sociedad de auditoría SAFONT AUDITORS ASSOCIATS SLP y a la auditora de cuentas Dña. Sonia Martín Moreno, corresponsables de la comisión de una infracción grave tipificadas en la letra b) del artículo 34 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas,

aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, al haber incurrido en incumplimientos de las normas de auditoría que pudieran tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe, en relación con el trabajo de auditoría de las cuentas anuales cerradas a 31 de diciembre de 2015 de «CAMP I SECCIÓ DE CREDIT SANT ISIDRE DE BELLCAIRE D'URGEL, SCCL».

Segundo. Imponer a la sociedad de auditoría SAFONT AUDITORS ASSOCIATS SLP. una sanción de multa por importe del 2% 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. Al ser la cantidad resultante inferior a esta cantidad, debe imponerse la multa de DOCE MIL EUROS (12.000,- €) de acuerdo con lo establecido en el artículo 36.6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011.

Tercero. Imponer a la auditora de cuentas corresponsable Dña. Sonia Martín Moreno, una sanción de multa por importe de 7.000 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 36.7 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011.

Cuarto. A tenor de lo establecido en el apartado 37.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, dichas sanciones llevarían aparejadas, tanto para la sociedad de auditoría como para el socio auditor firmante del informe, la prohibición de realizar las auditorías de cuentas de las mencionadas entidades correspondientes a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.»

Madrid, 18 de diciembre de 2019

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

Resolución de 18 de diciembre de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de las sanciones impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas STR Auditoría S.L.P.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas STR Auditoría S.L.P., mediante Resolución de 28 de junio de 2019, donde se resolvía:

«**Primero.** Declarar a la sociedad de auditoría STR AUDITORIA, S.L.P., con n.º de ROAC S2298, responsable de la comisión de dos infracciones graves, tipificadas en el artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, por «la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuanto 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», cometida por la omisión de información sustancial relativa a la red a la que pertenece la sociedad de auditoría, en los modelos de información periódica (modelo 03) remitidos al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, correspondientes a los periodos comprendidos entre 1 de octubre de 2015 y 30 de septiembre de 2016 y el 1 de octubre de 2016 y 30 de septiembre de 2017, respectivamente.

Segundo. Imponer a la sociedad de auditoría dos sanciones de multa por importe del 0,5% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas, sin que pueda ser inferior a 12.000 euros, de conformidad con

lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC, por lo que las multas ascienden a 12.000 euros por cada una de las infracciones declaradas cometidas, a las que se aplica el descuento del 40% al haber reconocido la responsabilidad y haberse procedido al pago voluntario de las multas antes de la emisión de la presente Resolución, de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, por lo que el importe de cada una de las multas queda reducido a 7.200 euros.

Tercero. *Declarar terminado el procedimiento al haberse reconocido voluntariamente la responsabilidad y haber procedido al pago voluntario de las multas antes de la emisión de la presente Resolución según acredita la carta de pago por 14.400 euros.»*

Madrid, 18 de diciembre de 2019

EL PRESIDENTE,
Enrique Rubio Herrera

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

Entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2019 se ha procedido a la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de las personas físicas y sociedades que se relacionan en los Anexos I y II, respectivamente, con el número definitivo de inscripción que se les ha otorgado.

ANEXO I

Relación de personas físicas inscritas en el
Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Nº ROAC	AUDITOR
24074	COLLAZO GONZÁLEZ, LUIS
24076	FERRER GARCÍA, MARTA TERESA
24075	GARCÍA-BARROSO RECIO, JOSÉ
24073	GÓMEZ MORENO, CRISTINA
24072	LEÓN RAMÍREZ, MARÍA DE LOS ÁNGELES
10875	LLARIO CUQUERELLA, JOSÉ
24071	LÓPEZ MÉNDEZ, BEATRIZ
15286	PAJUELO GRINÓN, JUSTO
12035	RODRÍGUEZ ALBORNOZ, DELFÍN ANTONIO
24070	SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MARÍA ISABEL
24077	SEIJAS DEUS, LAURA
14740	VIVES SOLÉ, ANTONI

ANEXO II

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

Nº ROAC	RAZÓN SOCIAL
S2510	AUDITORS GIRONA, S.L.
S2507	JP AUDITORES, CONSULTORES Y ECONOMISTAS, S.L.P.
S2508	MOLINET AUDITORES, S.L.P.
S2511	OYÓN CONSULTORES-AUDITORES, S.L.P.
S2509	SELKEN AUDITORES, S.L.P.

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

Entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2019 se ha procedido a dar de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas a las personas físicas y sociedades que se relacionan en los Anexos I y II.

ANEXO I

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

Nº ROAC	AUDITOR
01565	ALCALDE GUADALAJARA, UBALDO
09175	ALIJA CARBAJO, MIGUEL JESÚS
09244	AMATRIAÍN ARRULA, JOSÉ MANUEL
13599	BAQUERO BRICIO, JOSÉ LUIS
06346	BETHENCOURT JIMÉNEZ, JUAN CARLOS
18061	BONORA LLETÍ, JUAN JOSÉ
16468	CABELLO GUISCAFRÉ, FRANCISCO
13651	CARDONA DEL ÁLAMO, JOSÉ ANTONIO
15470	CASAJUANA PALET, JUAN ANTONIO
21626	CHICO GÓMEZ, NAYRA
06648	COT GIL, JOSÉ RAMÓN
02715	DOCAL LABAEN, JOSÉ RAMÓN
010149	FERNÁNDEZ LEO, JOSÉ MARÍA
18129	FERRARO ROSSINI, OMAR JOSÉ
10255	FUSTER SENDRA, MARÍA CONSUELO
03635	IBARRONDO FERNÁNDEZ DE LECETA, ERNESTO
15219	JIMÉNEZ CÁMARA, JOSÉ MARÍA
18762	LLORENS IRISARRI, IGNACIO
11028	MACIA JOVÉ, JOSÉ

11166	MARTÍNEZ GARRIDO, JESÚS
04204	MASSÓ AGUILÓ, JOSEP MARÍA
13297	MUÑOZ COLOMINA, CLARA ISABEL
11638	PACHES RAMOS, JOSÉ VICENTE
12215	RUSIÑOL RIBES, JOSÉ MARÍA
13459	SÁNCHEZ BLEDA, RAMÓN
12317	SANCHÍS VERDÚ, RAFAEL GUILLERMO
18929	SUGRAÑES LIÑANA, JOAN BAPTISTA
05784	VALLE FERNÁNDEZ, LUIS
12978	VILAGRASA IBARZ, JULIO DE

ANEXO II

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

Nº ROAC	RAZÓN SOCIAL
S0976	AFIRE CONSULTORES Y AUDITORES, S.L.
S1277	ANTONIO DEL PINO AUDITORES, S.L.
S1857	ASEC AUDITORÍA Y CONSULTORIA, S.L.P.
S0257	AUDITORES Y CONSULTORES DEL NORTE, S.A.P.
S2196	AUDITORÍAS INTEGRADAS XXI, S.L.P.
S2452	AUDITORS RESOL ASOCIADOS, S.L.P.
S1040	CASAJUANA Y FORNS AUDITORES, S.L.P.
S1468	CAUDER, S.L.P.
S1379	DÍAZ Y CANAL AUDITORES ASOCIADOS, S.L.
S0894	FERBA AUDITORES, S.L.
S0846	GRUPO EXPERTOS CONSULTORES, S.A. (GRECONSULT)
S1444	MACIÁ ECONOMISTES AUDITORS, S.L.P.
S0364	MUÑOZ VÁZQUEZ ASOCIADOS, S.A.
S1558	OFITEC AUDITORES, S.L.P.
S2170	POCIELLO I COMANTGES ASSESSORS-AUDITORS, S.L.P.
S1864	QUALITY AUDITEC INTEGRAL, S.L.
S2231	QUID ECONOMISTAS, S.L.
S1426	SANVER-AUDIT, S.L.P.
S1826	SPP AUDITORES Y CONSULTORES DE GESTION, S.L.
S2208	SYG AUDITORÍA Y PERITACIONES, S.L.P.
S1854	V.M.G. AUDITEM, S.L.P.

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

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

ANEXO

Cambio de denominación de sociedades de auditoría

Nº ROAC	Nombre sociedad anterior	Nombre sociedad actual
S0285	CAUDISA-MGC COMPAÑÍA DE AUDITORES, S.L.P.	CAUDISA AUDITORES, S.L.P.
S0451	BNFIX AUDIEST AUDITORES, S.A.P.	AUDIEST AUDITORES, S.A.P.
S0516	MOORE STEPHENS AMS, S.L.	MOORE AMS AUDITORES, S.L.
S0886	AUDITECO, S.A.P.	AUDITECO, S.L.
S1452	ECOFIN AUDITORÍAS, S.L.	ECOFIN AUDITORIAS S.L.P.
S2355	NEXSO AUDIT & FORENSIC, S.L.	NEXSO AUDIT GROUP, S.L.

III. COMUNICACIONES Y CONSULTAS

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

- Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre, por la que se regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación (BOE 5-10-19).
- Circular 4/2019, de 26 de noviembre, del Banco de España, a establecimientos financieros de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros (BOE 2-12-19).
- Orden ECE/1263/2019, de 26 de diciembre, sobre transparencia de las condiciones y requisitos de información aplicables a los servicios de pago y por la que se modifica la Orden ECO/734/2004, de 11 de marzo, sobre los departamentos y servicios de atención al cliente y el defensor del cliente de las entidades financieras, y la Orden EHA/2899/2011, de 28 de octubre, de transparencia y protección del cliente de servicios bancarios (BOE 30-12-19).

CONSULTAS

Auditoría:

Consulta 1

(Publicada en la página web del ICAC el 20 de diciembre de 2019)

Sobre la obligación de los auditores de cuentas de entidades de interés público de publicar el informe de transparencia regulado en el artículo 13 del Reglamento (UE) n.º 537/2014.

Contestación

Situación planteada

La consulta planteada se refiere a la obligación de publicar el informe anual de transparencia por parte de un auditor de cuentas de una entidad de interés público (en adelante, EIP), y por cuánto tiempo debe mantenerse publicado dicho informe, en el caso siguiente:

- Se trata de un auditor de cuentas de una EIP, que viene auditando las cuentas anuales de dicha entidad, realizando la auditoría correspondiente al ejercicio X (ejercicio de año natural) y emitiendo el correspondiente informe de auditoría de dichas cuentas anuales en el mes de abril del ejercicio X+1.
- En el mes de octubre del ejercicio X+1 la entidad en cuestión deja de tener la consideración de EIP.
- El auditor no audita ninguna otra entidad que tenga la consideración de EIP.

El auditor se cuestiona en este caso cuando decae su obligación de publicar el informe anual de transparencia, y el periodo de tiempo en el que debe mantener en su página web los informes anuales de transparencia ya publicados.

Consideraciones

1.- En relación con esta cuestión debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas siguiente:

a.- El artículo 13 del RUE, relativo al informe anual de transparencia y su publicación, establece lo siguiente:

«Artículo 13. Informe de transparencia

1. Los auditores legales o sociedades de auditoría que realicen auditorías legales de entidades de interés público publicarán, un informe anual de transparencia en un plazo máximo de cuatro meses después del cierre del ejercicio. Dicho informe de transparencia se publicará en el sitio de internet del auditor legal o la sociedad de auditoría y estará disponible en el mismo durante un plazo mínimo de cinco años a partir de la fecha de su publicación en el sitio de internet. Si el auditor legal es un empleado de una sociedad de auditoría, las obligaciones que establece el presente artículo recaerán en la sociedad de auditoría.

El auditor legal o la sociedad de auditoría podrá actualizar su informe anual de transparencia después de publicado. En este caso, el auditor legal o la sociedad de auditoría indicará que se trata de una versión actualizada del informe, y la versión original del mismo deberá seguir estando disponible en el sitio de internet.

Los auditores legales y las sociedades de auditoría deberán notificar a las autoridades competentes la publicación en el sitio de internet del informe de transparencia, o la actualización del mismo cuando proceda.

2. El informe anual de transparencia contendrá como mínimo lo siguiente:

(..) <>>

b.- En el Capítulo IV del Título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC), «*De la auditoría de cuentas en entidades de interés público*», se regula la auditoría de este tipo de entidades en España, y, concretamente, el artículo 37 trata del informe anual de transparencia. Dicho artículo se remite al artículo 13 del RUE en cuanto a la obligación de publicar el informe anual de transparencia en su página web por los auditores de cuentas de EIP en España y al contenido de dicho informe, estableciendo determinadas precisiones y particularidades a este respecto. Básicamente se refieren a algunos aspectos de su contenido, previendo incluso la posibilidad de su desarrollo mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como a la obligación de informar a este Instituto de dicha publicación o actualización, en su caso, en la forma y plazo que se determine reglamentariamente.

c.- Por otra parte, hay que recordar que los apartados 3 y 4 del artículo 8 de la LAC, prevén como información que debe contener el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, entre otra, la referente a la dirección de página web de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

2.- De conformidad con lo dispuesto en la citada normativa, en relación con la obligación de publicar el informe anual de transparencia por parte de los auditores de cuentas de EIP, se deduce lo siguiente:

a.- La obligación de publicar el informe anual de transparencia afecta únicamente a los auditores de cuentas que hayan realizado trabajos de auditoría de cuentas de entidades consideradas EIP en el ejercicio económico precedente. Es decir, los auditores de cuentas que en un determinado ejercicio X hayan realizado algún trabajo de auditoría de cuentas de una entidad considerada EIP, tendrán la obligación de publicar en el ejercicio siguiente X+1, el informe anual de transparencia. En este sentido, ha de entenderse que el trabajo se ha realizado cuando se ha concluido con la emisión del informe de auditoría.

Y en sentido contrario, cuando un auditor de cuentas en un ejercicio económico –ejercicio Y– no haya realizado ningún trabajo de auditoría de cuentas a una entidad considerada EIP, y por lo tanto no tendrá obligación de publicar el informe anual de transparencia en relación con dicho ejercicio Y en el ejercicio Y+1.

b.- El informe anual de transparencia debe publicarse en la página web del auditor y en relación con cada ejercicio social del auditor en el que haya realizado algún trabajo de auditoría de cuentas de una EIP. En cada informe anual de transparencia deben incluirse, entre otros, datos referentes a la actividad de auditoría realizada en el ejercicio cerrado precedente (volumen de negocios, entidades auditadas, etc.), como, por ejemplo, «*una lista de las entidades de interés público para las cuales el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría haya realizado auditorías legales durante el ejercicio precedente*» (artículo 13.2.f) del RUE).

c.- La publicación de cada informe anual de transparencia debe efectuarse en el plazo máximo de cuatro meses desde el cierre del ejercicio económico del auditor. Después de publicado el informe de transparencia, éste puede ser actualizado; debiendo indicarse, en ese caso, que se trata de una versión actualizada y mantenerse disponible la versión original en la página web igualmente.

d.- Cada informe anual de transparencia publicado debe mantenerse disponible en la página web del auditor durante un plazo mínimo de cinco años a partir de la fecha de su publicación. Es decir, si se ha publicado en el mes de abril del ejercicio X+1, dicho informe debe mantenerse como mínimo hasta el mes de abril del ejercicio X+6, con independencia de si en los ejercicios posteriores a la publicación el auditor ya no realiza auditorías de EIP o la entidad auditada pierde la condición de EIP.

Conclusiones

3.- De acuerdo con lo indicado anteriormente, en relación con el caso concreto planteado, en el que el auditor emitió un informe de auditoría sobre las cuentas anuales de una entidad EIP en el mes de abril del ejercicio x+1 (respecto a las cuentas anuales del ejercicio X de la EIP), dicha entidad dejó de ser EIP en el mes de octubre de dicho ejercicio X+1 y el auditor no auditaba ninguna otra entidad EIP, debe concluir lo siguiente:

a.- Teniendo en cuenta que la obligación de publicar el informe anual de transparencia en un determinado ejercicio surge del hecho de haber realizado un trabajo de auditoría de una EIP en el ejercicio económico precedente del auditor

y que el auditor debe publicar cada informe anual de transparencia dentro de los cuatro primeros meses siguientes al cierre de su ejercicio económico (que entendemos coincide en este caso con el año natural), **en el supuesto planteado la publicación del informe anual de transparencia deberá producirse en ejercicio X+2 al haber realizado un trabajo de auditoría de los estados financieros de una EIP durante el ejercicio X+1 por haberse emitido el informe de auditoría en este ejercicio (sobre las cuentas anuales del ejercicio X)**. Y ello independientemente de que la entidad auditada pudiera perder o no la consideración de EIP con posterioridad a la fecha de la emisión del informe de auditoría, puesto que las cuentas anuales de la entidad a auditar correspondían a una EIP en el ejercicio económico al que venían referidas dichas cuentas, y el trabajo de auditoría se realizó en el ejercicio X+1, con arreglo a las normas aplicables a una auditoría de EIP.

b.- En este mismo supuesto, **en el ejercicio X+3 decaerá la obligación de este auditor de cuentas de publicar el informe de transparencia, siempre que en el ejercicio X+2 no haya realizado ningún trabajo de auditoría de cuentas de una EIP**.

c.- Cada informe anual de transparencia publicado deberá mantenerse disponible en la página web durante cinco años desde la fecha de su publicación; es decir, en el caso planteado de publicación del informe en abril del ejercicio X+2, éste deberá mantenerse hasta abril del ejercicio X+7.

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

Consulta 2

(Publicada en la página web del ICAC el 20 de diciembre de 2019)

Sobre la aplicación de la normativa reguladora de la protección de datos personales en el ámbito de un trabajo de auditoría de cuentas.

Contestación

Situación planteada

La cuestión planteada se refiere a si los auditores de cuentas en la realización de sus trabajos de auditoría de cuentas se ven afectados por lo dispuesto en la normativa reguladora de la protección de datos de carácter personal.

Consideraciones

1.- La protección de datos de carácter personal se encuentra regulada en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE sobre esta materia (Reglamento general de protección de datos, en adelante RGPD), y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales (en adelante, LOPDP).

Dicha regulación es aplicable al tratamiento total o parcialmente automatizado de datos personales, así como al tratamiento no automatizado de datos personales contenidos o destinados a incluir en un fichero, de conformidad con el ámbito de aplicación de dicha normativa establecida en el artículo 2 del RGPD y en las definiciones que a tal efecto se establecen en el artículo 4, apartados 1 y 2, de dicho Reglamento.

2.- Por otra parte, tanto la Directiva 2014/56/UE, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales, como el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, contienen menciones expresas a que en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas debe tenerse en cuenta y aplicarse lo dispuesto en la normativa reguladora de la protección de datos de carácter personal, de forma que resulta necesario compati-

bilizar ambas regulaciones, la específica en materia de auditoría de cuentas y la general en materia de protección de datos. Así:

La Directiva citada, en su considerando 9 y en su artículo 23, establece:

«Considerando (9)

Es importante que los auditores legales y las sociedades de auditoría respeten la vida privada y la protección de los datos de sus clientes. Deben, por lo tanto, regirse por unas normas estrictas de confidencialidad y secreto profesional que, sin embargo, no deben impedir la correcta aplicación de la presente Directiva y del Reglamento (UE) no 537/2014 ni la cooperación con el auditor del grupo durante la auditoría de los estados financieros consolidados cuando la empresa matriz esté domiciliada en un tercer país, siempre que se cumpla lo dispuesto en la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (1). No obstante, dichas normas no deben permitir que el auditor legal o la sociedad de auditoría coopere con las autoridades de terceros países fuera de los canales de cooperación previstos en el capítulo XI de la Directiva 2006/43/CE. Dichas normas de confidencialidad deben aplicarse asimismo a todo auditor legal o sociedad de auditoría que deje de participar en una tarea de auditoría específica.»

Artículo 23

Confidencialidad y secreto profesional

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 o del Reglamento (UE) n.º 537/2014.

(..)

5. ... (párrafo final) La transmisión de información al auditor del grupo radicado en un tercer país deberá hacerse en cumplimiento de lo dispuesto en el capítulo IV de la Directiva 95/46/CE y de las normas nacionales aplicables en materia de protección de datos personales.

El citado Reglamento (UE), en su considerando 11 y en el artículo 35 establecen lo siguiente:

«Considerando (11)

La Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (1) debe regular el tratamiento de los datos personales realizado en los Estados miembros en el marco del presente Reglamento y dicho tratamiento de los datos personales tiene que estar sujeto a la supervisión de las autoridades competentes de los Estados miembros, y en particular de las autoridades públicas independientes designadas por estos. Todo intercambio o transmisión de información efectuado por las autoridades competentes debe cumplir las disposiciones sobre transferencia de datos personales establecidas en la Directiva 95/46/CE.»

«Artículo 35. Protección de datos personales

1. Los Estados miembros aplicarán la Directiva 95/46/CE al tratamiento de los datos de carácter personal que se efectúe en los Estados miembros en virtud del presente Reglamento.

2. Se aplicará lo dispuesto en el Reglamento (CE) no 45/2001 al tratamiento de los datos de carácter personal realizado por la COESA, la AEVM, la ABE y la AESPJ en el marco del presente Reglamento y de la Directiva 2006/43/CE.

Por su parte, el artículo 59 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 11517/2011, de 31 de octubre, también recoge el sometimiento a la normativa reguladora

de la protección de datos personales del tratamiento de dichos datos llevados a cabo por el auditor de cuentas como consecuencia del ejercicio de su actividad. Así:

«Artículo 59. Protección de datos de carácter personal.

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.»

Es decir, desde la perspectiva de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas se impone a los auditores de cuentas la obligación de aplicar lo establecido en la normativa de protección de datos personales cuando, en el desarrollo de un trabajo de auditoría de cuentas, se traten datos personales, sin que, por otra parte, dicha normativa de protección de datos personales pueda impedir la aplicación de lo exigido por la normativa de auditoría de cuentas.

La base de legitimación para el tratamiento de datos personales se encuentra en el artículo 6.1, apartado e), del RGPD, por cuanto dicho tratamiento de datos personales, en el caso de que la información auditada los contuviese, podría entenderse como necesario para el cumplimiento de una misión realizada en «interés público» o «función de interés público», dada la configuración que de la auditoría de cuentas han realizado tanto las Directivas y Reglamentos comunitarios, como la LAC. Adicionalmente, la base de legitimación podría encontrarse también en lo dispuesto en el artículo 6.1.b) del RGPD, por cuanto hay tratamientos de datos personales necesarios para la ejecución del contrato de auditoría o a las actividades de formación continuada. A estos efectos, la base de dicho tratamiento, de conformidad con lo establecido en el artículo 6.3 RGPD, vendría establecida por el Derecho de la Unión Europea (Directiva 2006/46/UE y Reglamento 537/2014), y la normativa reguladora nacional de la actividad de auditoría de cuentas de desarrollo, que contienen disposiciones específicas que regulan deberes de secreto y confidencialidad, de conservación y custodia, plazos de conservación de datos, limitaciones de uso, etc. En cualquier caso la citada normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas se remite igualmente a la regulación de protección de datos personales contenida en el RGPD y en la LOPDP, a las que habrá de estarse en todo caso.

3.- En este mismo sentido se ha pronunciado la Agencia Española de Protección de Datos (autoridad supervisora de esta materia en España), indicando que los auditores de cuentas, como cualquier otra persona física o jurídica, están sometidos a la normativa reguladora de protección de datos cuando, en la realización de sus trabajos de auditoría de cuentas, traten datos de carácter personal, de conformidad con las definiciones de «datos personales» y «tratamiento» establecidas en el artículo 4, apartados 1 y 2, del RGPD, respectivamente. Y en estos casos, la sujeción de los auditores de cuentas a la normativa reguladora de protección de datos lo será en calidad de «**responsables de tratamiento**», dado que determinan los fines y medios del tratamiento de los datos personales en el transcurso de su trabajo de auditoría de cuentas y son independientes de la entidad auditada en la realización de su trabajo, sin que dicho tratamiento se efectúe de ningún modo por cuenta de la entidad auditada, cumpliendo así los términos de la definición establecida en el artículo 4.7 del RGPD.

En consecuencia, hay que entender que en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas los auditores de cuentas en la medida en que traten datos de carácter personal, en el tratamiento de dichos datos, incluido el de los datos contenidos en los documentos o papeles de trabajo utilizados para tal fin, se encontrarán sometidos a lo dispuesto en el RGPD y la LOPDP, y tal sujeción lo será en calidad de «responsable del tratamiento», por los motivos indicados anteriormente.

4.- En este sentido, de acuerdo con lo establecido en los artículos 24 y 25 del RGPD y los artículos 28 y siguientes de la LOPD, referentes a las obligaciones generales y responsabilidad de los responsables de tratamiento de datos, los auditores de cuentas deberán adoptar las medidas técnicas y organizativas apropiadas, atendiendo a la naturaleza, ámbito, contexto y fines del tratamiento.

A este respecto, deben establecerse las medidas de seguridad necesarias, habida cuenta del estado de la tecnología, los costes de aplicación, la naturaleza, alcance, contexto y fines del tratamiento y los riesgos para los derechos y libertades de las personas físicas, a fin de respetar y proteger los intereses y derechos fundamentales del interesado, de conformidad con lo establecido en el RGPD y la LOPDP, y sin olvidar la implantación de las medidas apropiadas para atender, en tiempo y forma, las posibles peticiones de ejercicio de derechos que formulen los interesados.

Las medidas organizativas serán las que, a juicio del auditor, resulten más apropiadas en el contexto de su propia organización y los trabajos de auditoría que realice. Debe tenerse en cuenta que el tratamiento de los datos debe ser proporcional al objetivo perseguido, respetar en lo esencial el derecho a la protección de datos y establecer medidas adecuadas para proteger los intereses y derechos de los interesados.

Hay que advertir, por otra parte, de que las obligaciones como responsable de tratamiento se basan en un principio de responsabilidad proactiva que debe documentarse para ser capaz de demostrarla, según el artículo 5.2 del RGPD. Dicha responsabilidad proactiva incluye un abanico de medidas tales como la elaboración de un registro de actividades de tratamiento, la realización de un análisis de riesgos, la revisión de las medidas de seguridad a la luz de los resultados del análisis de riesgos, el establecimiento de mecanismos y procedimientos para notificar quiebras de seguridad, la realización, en su caso, de una evaluación de impacto en la protección de datos y la designación, en su caso, de un Delegado de protección de datos. Adicionalmente, deberán actualizarse los formularios informativos sobre el tratamiento de datos a las previsiones del RGPD, así como los mecanismos y procedimientos para el ejercicio de los derechos reconocidos en dicha norma y, elaborar una política de privacidad.

Asimismo, en el supuesto en que los auditores de cuentas externalizasen alguno o algunos de los aspectos de un trabajo de auditoría de cuentas, en su condición de «responsable de tratamiento», deberán establecerse los procedimientos oportunos para dar cumplimiento a lo dispuesto en el RGPD y en la LOPDP en relación con dichos agentes externos y la custodia y conservación de la documentación correspondiente, los cuales tendrán la condición de encargados de tratamiento. A este respecto, debe tenerse en cuenta que el RGPD exige un deber específico de diligencia en la selección de los encargados del tratamiento en lo que respecta al tratamiento de datos personales y que dichas prestaciones de servicios han de vincularse a través de un contrato que establezca garantías suficientes, debiendo adaptarse los contratos ya existentes en los plazos previstos en la Disposición transitoria quinta de la LOPDP. En dicha disposición se prevé que dichos contratos mantendrán su vigencia hasta la fecha de vencimiento señalada en los mismos y, en caso de haberse pactado de forma indefinida, hasta el 25 de mayo de 2022. En la hoja de ruta señalada a continuación se incluye un enlace para facilitar la adaptación de los contratos al RGPD.

5.- Conviene advertir que la Agencia Española de Protección de Datos en su página web facilita información sobre la hoja de ruta a seguir para la adaptación al RGPD, a través de este enlace:

<https://www.aepd.es/media/infografias/infografia-adaptacion-rgpd-sector-privado.pdf>

Asimismo, en dicha hoja de ruta se recogen enlaces adicionales a guías prácticas e informaciones útiles para la aplicación de diversas medidas de cumplimiento.

Esta Agencia ha publicado en su página web numerosas guías, tanto generales como sectoriales, que indican los criterios a seguir en los distintos aspectos de la aplicación de la normativa de protección de datos para su adecuado cumplimiento entre las que se encuentra la «Guía del RGPD para responsables del tratamiento» que podría facilitar al auditor el cumplimiento de la normativa de protección de datos en su calidad de responsable. Asimismo, en esta página web, se ofrecen diferentes herramientas, entre las que se encuentra el canal INFORMA RGPD, que tiene como finalidad prestar soporte en aquellas dudas y cuestiones que puedan derivarse de la aplicación del RGPD.

6.- Por último, debe advertirse que, tal y como se prevé en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, las obligaciones derivadas de las normas de confidencialidad y secreto profesional, así como de las de protección de datos, no podrán ser argumentadas como justificativas de la no aplicación de lo exigido por las citadas normas de auditoría de cuentas en la realización del trabajo de auditoría. En este sentido y a tales efectos, debe recordarse que la citada normativa reguladora ya prevé las actuaciones a realizar por el auditor en los supuestos en que se pudieran producirse impedimentos o limitaciones a la realización de pruebas o procedimientos de auditoría en el desarrollo de cualquier trabajo de auditoría de cuentas, entre las que se incluirían las que hipotéticamente surgieran de las citadas normas de confidencialidad o de protección de datos, como por ejemplo las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), sobre Informes, integrantes de la serie NIA-ES 700 a 720, y en particular la NIA-ES 705 «Opinión Modificada en el Informe Emitido por un Auditor Independiente».

Conclusiones

7.- Atendiendo a las consideraciones anteriores, este Instituto entiende que **si los auditores de cuentas en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas tratan o pueden tratar datos de carácter personal, el tratamiento de dichos datos, incluido el de los datos contenidos en los documentos o papeles de trabajo utilizados para tal fin, se encuentra sometido a lo dispuesto en el RGPD y la LOPDP, actuando los auditores en calidad de «responsable del tratamiento».**

A estos efectos, los auditores de cuentas deberán adoptar las medidas de organización interna necesarias para dar cumplimiento a las obligaciones derivadas de la aplicación de la normativa sobre protección de datos en el desarrollo de sus trabajos de auditoría de cuentas para proteger los intereses y derechos de los interesados, y sin que lo dispuesto en la normativa de protección de datos, o en la de confidencialidad y secreto profesional, pueda aducirse como impedimento a la aplicación de lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

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

Consulta 3

Sobre la posibilidad de firmar los informes de auditoría de cuentas mediante firma electrónica.

Contestación

Situación planteada

La cuestión planteada se refiere a si el informe de auditoría debe firmarse necesariamente de forma manuscrita o puede firmarse electrónicamente, y en este último caso si el régimen aplicable previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría y responsabilidad son los mismos.

Consideraciones

1.- En relación con esta cuestión, debe indicarse, en primer lugar, que la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas exige que el informe de auditoría de cuentas sea firmado por el auditor responsable del trabajo realizado, pero sin distinguir o especificar si la firma deba ser manuscrita o en formato electrónico. Así:

a.- La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC), en su artículo 5, establece lo siguiente:

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

(...)

g) 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.

(...)

5.3. 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.»

Por otra parte, en el caso de sociedades de auditoría, el artículo 11.3 de la LAC, sobre «Sociedades de Auditoría», dice lo siguiente:

«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 auditores de cuentas que pueden ejercer la actividad de auditoría en España y que estén designados por la sociedad de auditoría como auditores principales responsables para realizar la auditoría, así como para firmar el informe en nombre de dicha sociedad.»

b.- A este respecto debe tenerse en cuenta que el régimen previsto en la LAC a estos efectos citado anteriormente, resulta de la trasposición la Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, que en su artículo 28.4 establece lo siguiente:

«El informe de auditoría irá firmado y fechado por el auditor legal. Cuando realice la auditoría legal una sociedad de auditoría, el informe de auditoría estará firmado al menos por el auditor o los auditores legales que la hayan realizado en nombre de la sociedad de auditoría. Cuando se hayan contratado simultáneamente los servicios de más de un auditor legal o sociedad de auditoría, el informe de auditoría irá firmado por todos los auditores legales, o al menos por los auditores legales que realicen la auditoría legal en nombre de cada una de las sociedades de auditoría. En circunstancias excepcionales, los Estados miembros podrán disponer que no haya que divulgar dichas firmas si la divulgación pudiera suponer una amenaza inminente e importante para la seguridad personal de cualquier persona.

En cualquier caso, se dará a conocer a las autoridades competentes pertinentes el nombre de la persona o personas afectadas.»

c.- Y en el supuesto de actuación conjunta de auditores, cuando son nombrados varios auditores conjuntamente para realizar un trabajo de auditoría de cuentas, el artículo 9 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, establece lo siguiente:

«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.»

d.- En las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación para España de las Normas Internacionales de Auditoría, publicadas mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 23 de diciembre de 2016, aplicables en la emisión de informes (serie 700), tampoco se hace una mención específica a si el informe de auditoría debe ser firmado de forma manuscrita o electrónica, únicamente se exige que sea firmado por el auditor o auditores responsables del trabajo de auditoría, debiendo incluir su nombre y número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (en adelante, ROAC). Y, en el caso de sociedades de auditoría, también debe incluirse el nombre de la sociedad de auditoría y su número de inscripción en el ROAC.

En definitiva, atendiendo a lo dispuesto sobre esta cuestión en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas puede concluirse que los informes de auditoría de cuentas deben ser firmados obligatoriamente por los auditores de cuentas responsables del trabajo de auditoría, incluyendo su nombre y su número de ROAC. Y, en el supuesto de sociedades de auditoría tales datos corresponderán al auditor o auditores designados por la sociedad para actuar en su nombre como principales responsables del trabajo de auditoría e incluirán también el nombre y número de Registro de la sociedad de auditoría que los designó y por la que se actuó en su nombre. En ningún caso se especifica

si tal obligación debe cumplimentarse de forma manuscrita o electrónica, ni que las exigencias normativas descritas resulten alteradas o afectadas por el hecho de que la firma se haga de forma electrónica.

2.- En relación con la firma electrónica y su posible utilización deben tenerse en cuenta las características y condiciones exigidas para ello por la normativa legal que resulta aplicable a esta materia, la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica. De lo dispuesto en dicha ley respecto a la cuestión planteada interesa destacar el artículo 3, que distingue entre dos tipos de firma, en los siguientes términos:

«Artículo 3. Firma electrónica, y documentos firmados electrónicamente.

1. La firma electrónica es el conjunto de datos en forma electrónica, consignados junto a otros o asociados con ellos, que pueden ser utilizados como medio de identificación del firmante.

2. La firma electrónica avanzada es la firma electrónica que permite identificar al firmante y detectar cualquier cambio ulterior de los datos firmados, que está vinculada al firmante de manera única y a los datos a que se refiere y que ha sido creada por medios que el firmante puede utilizar, con un alto nivel de confianza, bajo su exclusivo control.

3. Se considera firma electrónica reconocida la firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de creación de firma.

4. La firma electrónica reconocida tendrá respecto de los datos consignados en forma electrónica el mismo valor que la firma manuscrita en relación con los consignados en papel.»

A este respecto, procede remitirse a la información de la propia página del portal del Gobierno sobre la firma electrónica, [https:// firma electrónica.gob.es](https://firmaelectronica.gob.es) a la fecha de esta consulta, de la que cabe destacar lo siguiente:

«Definición

La firma electrónica es un conjunto de datos electrónicos que acompañan o que están asociados a un documento electrónico y cuyas funciones básicas son:

- Identificar al firmante de manera inequívoca.*
- Asegurar la integridad del documento firmado. Asegura que el documento firmado es exactamente el mismo que el original y que no ha sufrido alteración o manipulación.*
- Asegurar el no repudio del documento firmado. Los datos que utiliza el firmante para realizar la firma son únicos y exclusivos y, por tanto, posteriormente, no puede decir que no ha firmado el documento.*

La Firma Electrónica Reconocida

Una firma electrónica reconocida debe cumplir las siguientes propiedades o requisitos:

- Identificar al firmante.*
- Verificar la integridad del documento firmado.*
- Garantizar el no repudio en el origen.*
- Contar con la participación de un tercero de confianza.*
- Estar basada en un certificado electrónico reconocido.*
- Debe de ser generada con un dispositivo seguro de creación de firma.*

Los 4 primeros puntos son posibles gracias al uso de las claves criptográficas contenidas en el certificado y a la existencia de una estructura de Autoridades de Certificación que ofrecen confianza en la entrega de los certificados. Pero según la Ley 59/2003, esos 4 puntos sólo nos ofrecen una firma avanzada.

Para que la firma electrónica sea equivalente a la manuscrita, es decir, que una Firma electrónica sea reconocida, debe además:

Estar basada en un Certificado Reconocido

El certificado debe haber sido reconocido por el Ministerio de Industria y Comercio como habilitado para crear firmas reconocidas y debe estar listado en su página web como tal.

Se pueden ver todos los certificados reconocidos por el MITyC en la dirección <https://sedeaplicaciones.minetur.gob.es/Prestadores>.

Son certificados reconocidos porque tanto el prestador que los emite como el contenido mismo del certificado, cumplen con los requisitos declarados en el Capítulo II de la Ley 59/2003 de firma electrónica sobre Certificados reconocidos....».

En el caso de actuación conjunta de auditores, en principio, un mismo documento digital puede ser firmado al mismo tiempo por dos firmantes a la vez (dejando huella de la hora, minuto y segundo de firma del documento), mediante la utilización de una aplicación informática de firma que lo permita. A este respecto se puede encontrar información sobre la existencia de aplicaciones de firma electrónica que permiten firmar un documento offline. De esta manera se puede firmar, co-firmar y contra-firmar, además de realizar acciones como cifrado y descifrado de documentos. A estos efectos se proporciona el siguiente enlace del Portal de la Administración Electrónica:

https://firmaelectronica.gob.es/Home/Empresas/ComoFirmar_2?dld=E_2

Conclusiones

3.- En consecuencia, de acuerdo con lo señalado en los dos apartados anteriores puede concluirse que **el informe de auditoría de cuentas puede ser firmado indistintamente de forma manuscrita o electrónica por los auditores de cuentas** y en la forma exigida por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas antes señalada, sin que dicha normativa especifique nada respecto al tipo de firma a emplear ni, por tanto, se impida utilizar cualquiera de ellas. En el caso **de utilizar firma electrónica, ésta deberá cumplir las condiciones y características exigidas para ello por la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica reconocida al ser esta la que tiene la misma validez que la firma manuscrita**. Y ello, tanto en los supuestos de auditores de cuentas personas físicas, en los que serán dichos auditores quienes deberán firmar personalmente el informe de auditoría, como en los de sociedades de auditoría, en los que el informe de auditoría deberá firmarse por el auditor o auditores principales responsables designados a tal efecto por la sociedad en cuyo nombre actúan, sin que en ninguno de los dos supuestos el hecho de que el informe de auditoría se firme electrónicamente afecte al régimen regulado sobre esta materia en la normativa reguladora de la actividad de auditoría.

4.- En el caso de actuación conjunta de auditores, en principio, un mismo documento digital puede ser firmado al mismo tiempo por dos firmantes a la vez (dejando huella de la hora, minuto y segundo de firma del documento), mediante la utilización de una aplicación informática de firma que lo permita.

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

Contabilidad:

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de diversas cuestiones relativas al pago de dividendos.

Cuestiones planteadas

La consulta versa sobre las siguientes cuestiones:

- a) El tratamiento contable de los dividendos de opción, dividendo en acciones, o dividendo flexible (los también denominados «scrip dividend»), y si a partir del año 2020 dicho tratamiento se va a ver afectado por lo dispuesto en el artículo 31.5 de la Resolución del ICAC (RICAC) de 5 de marzo de 2019, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de la sociedades de capital, con motivo de su entrada en vigor.
- b) Si a raíz de la entrada en vigor de la citada RICAC se mantienen vigentes las interpretaciones del ICAC publicadas en las siguientes consultas:
- Consulta 1 del BOICAC n.º 9, de abril de 1992, sobre la valoración de acciones recibidas liberadas con cargo a reservas.
 - Consulta 2 del BOICAC n.º 47, de septiembre de 2001, sobre el tratamiento contable derivado de unos dividendos percibidos mediante acciones emitidas por la misma sociedad que reparte el dividendo.

Contestación

1. La primera de las cuestiones planteadas se refiere al tratamiento contable, desde la perspectiva del inversor, de los derechos recibidos en pago de un dividendo que pueden hacerse efectivos mediante las siguientes modalidades:

- 1) Adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas,
- 2) Enajenando los derechos en el mercado secundario, o
- 3) Vendéndolos a la sociedad emisora, que abona el importe de la venta con la correspondiente retención fiscal.

Cabe señalar que hasta la publicación de la Resolución de 5 de marzo de 2019, la interpretación de este Instituto sobre el adecuado tratamiento contable del denominado «scrip dividend» estaba recogida en la consulta 1 del BOICAC n.º 88, de diciembre de 2011, según la cual el tratamiento contable en el socio difería en función de la alternativa elegida dentro del programa de retribución al accionista.

En el artículo 35.4 de la Resolución se incluye un cambio de interpretación sobre el tratamiento contable en el socio de la entrega de derechos de asignación gratuitos dentro de un programa de retribución al accionista que puedan hacerse efectivos adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas, enajenando los derechos en el mercado, o vendéndolos a la sociedad emisora. A diferencia de la interpretación publicada en la consulta 1 del BOICAC n.º 88 mencionada, en la Resolución se indica que en la fecha de entrega de los derechos de asignación, en todo caso, el socio contabilizará un derecho de cobro y el correspondiente ingreso financiero. Esta circunstancia hace necesario establecer hasta qué fecha debe continuar aplicándose el criterio anterior y a partir de cuál se aplicará el nuevo.

En relación con este asunto, cabe traer a colación la Disposición transitoria única y la Disposición final única de dicha Resolución, según las cuales:

«Disposición transitoria única. Primera aplicación de la resolución.

1. Las normas de desarrollo aprobadas por esta resolución se aplicarán de forma prospectiva. No obstante, las sociedades podrán optar por aplicar la resolución de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

2. La fecha de primera aplicación será el comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2020.

Disposición final única. Entrada en vigor.

La presente resolución entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020.»

Por tanto, el nuevo criterio contable que introduce la Resolución sólo resultará de aplicación obligatoria en aquellas cuentas anuales correspondientes a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2020, manteniéndose vigente hasta ese momento el criterio interpretativo anterior desarrollado en la consulta 1 del BOICAC n.º 88 y sin perjuicio de que la sociedad pueda optar en la fecha de comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2020 por aplicar el nuevo criterio de forma retroactiva.

2. Respecto a la segunda de las cuestiones suscitadas, sobre la vigencia de dos consultas publicadas en el BOICAC, en la consulta 1 del BOICAC n.º 9, de abril de 1992, se analiza el adecuado tratamiento contable de la valoración de acciones recibidas liberadas con cargo a reservas contabilizadas siguiendo el criterio del coste, en los siguientes términos:

»La norma de valoración octava del Plan General de Contabilidad establece que los valores negociables de renta variable «se valorarán en general por su precio de adquisición a la suscripción o compra». En el caso de acciones recibidas totalmente liberadas deberán aplicarse los criterios contenidos en las letras a) y c) de dicha norma de valoración, por lo que el precio de adquisición estará constituido por el importe de los derechos preferentes de suscripción segregados de las acciones antiguas. Dicho importe será el del coste de los derechos, que «se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia» y que disminuirá, al mismo tiempo que se incorpora al precio de adquisición de las nuevas acciones, el precio de adquisición de las antiguas.»

La referida norma de valoración señala también que:

«En todo caso, deberá aplicarse el método del precio medio o coste medio ponderado por grupos homogéneos; entendiéndose por grupos homogéneos de valores los que tienen iguales derechos». Por tanto, si las acciones antiguas y las recibidas liberadas tienen iguales derechos, el valor total de la cartera no se verá alterado, siendo valoradas todas las acciones, tanto las antiguas como las nuevas, al precio medio ponderado. Por el contrario, si las acciones antiguas y las nuevas no confieren iguales derechos, el valor de las antiguas se verá minorado en el coste de los derechos preferentes de suscripción segregados, modificándose en consecuencia su coste medio ponderado, y las acciones recibidas liberadas se valorarán al precio medio resultante de dividir el coste de los derechos segregados entre el número de acciones recibidas liberadas.»

Por su parte, en la consulta 2 del BOICAC n.º 47 se analiza el criterio aplicable a los dividendos percibidos mediante acciones emitidas por la misma sociedad que reparte el dividendo, y se concluye lo siguiente (en relación con acciones que también siguen el criterio del coste):

«Si nace el derecho de cobro de un dividendo acordado, cuestión que deviene del campo jurídico, la contabilidad debe registrarlo, lo que genera el correspondiente ingreso. No obstante, cuestión distinta es la valoración contable de dicho derecho, ya que si bien ésta debe atender al importe acordado, sin embargo dado que se va a intercambiar el derecho de cobro por un activo que de acuerdo con el criterio contable establecido en la consulta indicada en primer lugar, hubiera producido una valoración que no habría aumentado la valoración de la inversión inicial, cabe concluir que en consecuencia, y siendo el fondo económico de estas operaciones idéntico, el resultado de su contabilización debe ser igualmente unívoco. En definitiva, si el crédito derivado del devengo de un dividendo, se paga con acciones liberadas emitidas al efecto, su valoración debe considerar los criterios recogidos en la consulta 1 del BOICAC número 9.»

El cambio de criterio introducido en el artículo 35.4 de la Resolución, en comparación con el publicado en la consulta 1 del BOICAC n.º 88, se fundamenta en la circunstancia de que la sociedad otorgue al socio la alternativa de recibir efectivo a cambio del derecho de asignación entregado, circunstancia que no concurre en ninguno de los dos supuestos descritos en las consultas que se han reproducido.

Sobre la base de este razonamiento, las interpretaciones publicadas en la consulta 1 del BOICAC n.º 9 y la consulta 2 del BOICAC n.º 47 en relación con inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste se mantienen en vigor tras la publicación de la Resolución de 5 de marzo de 2019, dado que tales interpretaciones no entran en contradicción y son conformes con lo dispuesto en el artículo 35.1 de dicha Resolución.

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de un cambio de clasificación de un contrato de arrendamiento.

Cuestión planteada

La consultante expone que en mayo de 20X5 firmó, a título de arrendataria, un contrato de arrendamiento de un complejo de apartamentos con opción a compra.

A la vista del contenido del acuerdo, la sociedad contabilizó desde el principio el arrendamiento como operativo debido a que no existía certeza de que se fuera a ejercitar la opción de compra y, además, el precio de dicha opción era, a la firma del contrato, muy superior al precio de mercado del activo.

Sin embargo, en enero de 20X9, una vez cerrado el ejercicio 20X8 con resultados que han excedido a los inicialmente previstos (la sociedad ha efectuado a su costa diversas mejoras en el activo), la sociedad tiene certeza de que ejercerá la opción de compra en el último cuatrimestre de 20Y0. Por ello, la consultante estima ahora que se cumple el criterio exigible para que el arrendamiento sea considerado financiero y desea saber si es posible cambiar el criterio de contabilización una vez transcurrida la mitad de duración del contrato, o bien debe mantenerse el criterio inicial hasta el ejercicio de la opción de compra. Asimismo, se consulta el tratamiento contable de la adquisición de los inmuebles tras ejercer la opción de compra.

Contestación

1. En primer lugar, cabe mencionar que el registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio y, en su desarrollo, el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establecen que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica.

2. Por su parte, la Norma de Registro y Valoración (NRV) 8ª de la Segunda parte del PGC, *Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar*, señala que para calificar un contrato como de arrendamiento financiero hay que determinar si, según las condiciones económicas del acuerdo, se ha producido o no la cesión de los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato. Si se ha producido dicha cesión, se calificará como financiero, y en caso contrario como operativo. En este sentido, se establecen determinadas presunciones en las que se entiende que en un acuerdo de arrendamiento se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios.

Así, la NRV 8ª proporciona ejemplos de situaciones que, por sí solas o de forma conjunta, pueden conllevar la clasificación de un arrendamiento como financiero y prevé también la circunstancia de que en el propio contrato de arrendamiento, el arrendador ofrezca una opción de compra sobre el bien arrendado. En este caso, el apartado 1.1 de la NRV 8ª dispone lo siguiente:

«En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercer dicha opción.»

Es importante aclarar que del párrafo anterior se deduce que pueden existir arrendamientos con opción de compra que deben ser contabilizados como operativos, en el caso de que existan dudas razonables sobre el ejercicio de dicha opción y, asimismo, arrendamientos sin opción de compra que, sin embargo, deben ser registrados como financieros siempre que se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo.

En desarrollo de ese criterio, en la consulta 5 del BOICAC n.º 78, de junio de 2009, y en la consulta 6 del BOICAC n.º 99, de septiembre de 2014, se incluyen las interpretaciones de este Instituto sobre la correcta aplicación de la NRV

8ª en los supuestos de arrendamiento con opción de compra de inmuebles. A mayor abundamiento cabe señalar que la interpretación de este Instituto sobre el adecuado tratamiento contable de un contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con «rentas escalonadas» está publicada en la consulta 11 del BOICAC n.º 96, de diciembre de 2013.

3. En cuanto a la posibilidad de cambiar la clasificación del arrendamiento una vez transcurrido cierto tiempo desde el comienzo del contrato, debido a cambios en las estimaciones o en otras circunstancias, cabría realizar las siguientes consideraciones:

Como se ha mencionado antes, el apartado 1.1 de la NRV 8ª enumera una serie de circunstancias en las que se presumirá, salvo prueba en contrario, la transferencia de todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, entre las que se incluyen las circunstancias previstas en los apartados b) y c) siguientes:

«b) Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.

El plazo del arrendamiento es el periodo no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier periodo adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.»

«c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.»

Por su parte, el apartado 1.2, que regula la contabilidad del arrendatario en un arrendamiento financiero, señala que:

«El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados (...).»

Asimismo, el apartado 1.3, al hablar de la contabilidad del arrendador en este mismo tipo de acuerdos establece que:

«El arrendador, en el momento inicial, reconocerá un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo aunque no esté garantizado, descontados al tipo de interés implícito del contrato.»

Por otro lado, la citada consulta 6 del BOICAC n.º 99 también hace referencia al momento en que se produce la valoración relativa a la clasificación del contrato como operativo o financiero y la utilización del valor razonable del inmueble en la fecha de firma del contrato para realizar dicha valoración por el arrendatario.

«A tal efecto, desde una perspectiva económica racional, ese requisito se debería entender cumplido si el valor razonable en la fecha de ejercicio de la opción supera, de manera significativa, el precio acordado por la transferencia del activo, circunstancia que corresponde evaluar a los administradores de la sociedad, pero que cabría presumir en el supuesto de que dicho importe fuese equivalente al valor razonable del inmueble en la fecha de la firma del acuerdo de arrendamiento menos las mensualidades que el arrendatario abone hasta el ejercicio de la opción.»

De los preceptos analizados puede deducirse que la clasificación de un contrato de arrendamiento como operativo o como financiero debe realizarse al comienzo del mismo, en base a un análisis pormenorizado sobre si en dicho contrato se están transfiriendo sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo.

En ese momento inicial, la empresa deberá contar con toda la información y los medios que estime convenientes y suficientes para determinar si se produce la citada transmisión. En caso de que exista una opción de compra, al igual

que si existe una opción de prorrogar el contrato por un periodo adicional como prevé el apartado 1.1.b) de la NRV 8ª, el contrato se clasificará como financiero si al inicio del arrendamiento se tiene certeza razonable de que se ejercerá.

Este criterio también se infiere de la NRV 19ª. *Combinaciones de negocios*, apartado 2.4, a propósito del reconocimiento de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos. Según este apartado, la clasificación de los contratos de arrendamiento en una combinación de negocios debe realizarse sobre las circunstancias existentes al comienzo del mismo, salvo que el arrendador y arrendatario acordaran cambiar las condiciones del contrato como consecuencia de la combinación de negocios, de forma que esto hubiera dado lugar a una clasificación diferente del arrendamiento si dichas condiciones se hubieran acordado al inicio del mismo.

La redacción de dicho apartado de la NRV 19ª es la siguiente:

«En la fecha de adquisición, la adquirente clasificará o designará los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos de acuerdo con lo dispuesto en las restantes normas de registro y valoración, considerando los acuerdos contractuales, condiciones económicas, criterios contables y de explotación y otras condiciones pertinentes que existan en dicha fecha.»

Sin embargo, por excepción a lo previsto en el párrafo anterior, la clasificación de los contratos de arrendamiento y otros de naturaleza similar, se realizará sobre la base de las condiciones contractuales y otras circunstancias existentes al comienzo de los mismos o, si las condiciones han sido modificadas de forma que cambiarían su clasificación, en la fecha de dicha modificación, que puede ser la de adquisición.»

Por tanto, una vez analizados los preceptos anteriores, cabe concluir que la clasificación del arrendamiento se hará al inicio del mismo y que el cambio en la estimación sobre el ejercicio de la opción de compra no dará lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables. No obstante, si en algún momento el arrendador y el arrendatario acordaran cambiar las estipulaciones del contrato, salvo si el cambio fuera para renovarlo, de forma que esta modificación habría dado lugar a una clasificación diferente del acuerdo en el caso de que las condiciones se hubieran producido al inicio del arrendamiento, el contrato revisado se considerará un nuevo arrendamiento durante todo el plazo restante del contrato en los términos que se infieren de la aplicación analógica de la NRV 19ª que se ha reproducido.

4. Asimismo, respecto a la calificación contable inicial del arrendamiento, este Instituto no entra a valorar si la situación planteada en la consulta fue correcta o no, ya que dicho análisis requiere un conocimiento del fondo económico de todos los elementos de la operación en su conjunto. No obstante, y por si fuera el caso de la entidad consultante, procede indicar que la NRV 22ª. *Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables*, establece en relación con la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores, que ésta se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga información, debiendo incluirse todos los desgloses necesarios recogidos en la memoria.

5. En lo que respecta al tratamiento contable de la adquisición de los apartamentos mediante el ejercicio de la opción de compra, una vez calificado el arrendamiento como operativo, cabe señalar que la incorporación de los activos al patrimonio de la empresa se valorará inicialmente por su precio de adquisición que incluirá además del importe pagado en ejercicio de la opción de compra, todos los gastos adicionales y directamente relacionados con la adquisición.

Las cantidades pagadas hasta ese momento durante la vigencia del contrato de arrendamiento desde la fecha en que se produjo el cambio en la estimación sobre el ejercicio de la opción de compra seguirán reconociéndose como gastos, sin que por lo tanto puedan calificarse como anticipos a cuenta relacionados con el previsible ejercicio de la opción de compra.

6. En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales, se deberá suministrar cualquier información significativa que sea necesaria para que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

Consulta 3

Sobre la naturaleza contable de la pérdida sufrida cuando las participaciones poseídas de una entidad resultan totalmente amortizadas por compensación de pérdidas.

Cuestión planteada

La entidad consultante afirma que durante el ejercicio 20X7 poseía acciones de una entidad X cuyo capital se amortiza con el objetivo de compensar las pérdidas acumuladas. De forma simultánea se procede a la conversión de otros instrumentos financieros en instrumentos de patrimonio neto que son transmitidos a otra entidad Y.

Como consecuencia de esta operación la consultante ve totalmente amortizadas sus participaciones, por lo que procede a reconocer la correspondiente pérdida a 31 de diciembre de 20X7 por la totalidad de su valor en libros.

En el escrito de consulta también se informa que la consultante no acepta el ofrecimiento de unos bonos de fidelización que la sociedad Y ofrece a los antiguos accionistas de la sociedad X.

La consulta versa sobre la naturaleza contable de la pérdida incurrida por la entidad consultante en el ejercicio 20X7, teniendo en cuenta que dicha depreciación nunca revertirá y que de facto la entidad ya no posee las citadas acciones a 31 de diciembre de 20X7.

Contestación

Para otorgar un adecuado tratamiento contable a los hechos descritos es preciso traer a colación por analogía el criterio regulado en el apartado 3.1. *Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas* de la Norma Cuarta. *Deterioro del valor de los activos financieros* de la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos, en cuyo punto 6 se dispone lo siguiente:

«6. Si la empresa participada acordase una reducción de capital para compensar pérdidas, y un simultáneo aumento de capital, el inversor no dará de baja la corrección valorativa que, en su caso, hubiera contabilizado, sin que proceda por tanto minorar el precio de adquisición de la inversión, salvo que la situación de la sociedad participada arrojase dudas sustanciales respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, o cuando surja una diferencia entre el porcentaje que se poseía antes y después de la operación societaria.»

De acuerdo con este criterio, la sociedad deberá reconocer la baja de las acciones y aplicar la cuenta correctora de valor o reconocer la correspondiente pérdida por baja, en el supuesto de que no se hubiese reconocido un previo deterioro de valor.

A mayor abundamiento se informa que para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020, el registro contable en el socio de la reducción de capital social está regulado en el artículo 40 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, que señala:

«1. (...)

Por lo tanto, en la reducción y aumento de capital simultaneo el socio mantendrá el deterioro, en su caso, previamente contabilizado sin que la operación societaria origine la aplicación de la corrección valorativa salvo por la diferencia entre el porcentaje que se poseía antes y después de la operación, que sí deberá contabilizarse aplicando la cuenta compensadora de valor en la parte proporcional representativa de la mencionada disminución.

No obstante lo anterior, cuando la inversión en una sociedad con patrimonio neto negativo se haya corregido en su totalidad para reconocer un deterioro de valor y, al mismo tiempo, existan dudas sustanciales sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (en particular, por causa de las pérdidas recurrentes de la participada y porque se haya acordado la apertura de la liquidación), siendo remota la posibilidad de que se recupere su valor, la entidad inversora registrará la baja de la inversión con cargo a la cuenta correctora de valor, siempre y cuando se haya acordado la reducción de capital para compensar pérdidas.»

Consulta 4

Sobre el tratamiento contable de la emisión de criptomoneda.

Cuestión planteada

Del texto de la consulta se desprende que una sociedad del sector de las telecomunicaciones ha realizado los trabajos necesarios para la emisión de una criptomoneda. La sociedad, mediante la venta de esta criptomoneda, pretende obtener financiación para sus proyectos.

Contestación

1. Como quiera que el tratamiento contable a otorgar depende de los rasgos económicos del activo o la transacción, resulta conveniente previamente traer aquí a colación, en cuanto al concepto de criptomoneda, la Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifican las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE (DOUE de 19-06-2018), que define las monedas virtuales como: *«representación digital de valor no emitida ni garantizada por un Banco Central ni por una autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda establecida legalmente, que no posee el estatus jurídico de moneda o dinero, pero aceptada por personas físicas o jurídicas como medio de cambio y que puede transferirse, almacenarse y negociarse por medios electrónicos»*

Por su parte, la Autoridad Bancaria Europea (EBA), en el apartado 19 del Dictamen sobre las monedas virtuales (EBA/O p/2014/08) de 4 de julio, señala lo siguiente: *«Las criptomonedas constituyen una representación digital de valor no emitida por un banco central ni por una autoridad pública, ni necesariamente asociada a una moneda fiduciaria, pero aceptada por personas físicas o jurídicas como medio de pago y que puede transferirse, almacenarse o negociarse por medios electrónicos, y no tienen la consideración legal de moneda o dinero»*.

Se puede decir que el Banco Central Europeo (BCE) ya ha propuesto matizar la anterior definición haciendo notar que las criptomonedas no son monedas desde el punto de vista de la Unión europea (ex art. 2, letra a) de la Directiva 2014/62/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a la protección penal del euro y otras monedas frente a la falsificación). Asimismo, el BCE entiende que es más exacto considerar las criptomonedas como medio de cambio que como medio de pago.

Entre las características propias de las criptomonedas cabe mencionar que pertenecen al entorno digital, su naturaleza es la de bienes inmateriales ya que no tienen soporte físico. Se crean como un modo de intercambio de bienes, derechos, servicios o incluso de otras criptomonedas. No dependen de un ente gubernamental que las emita o respalde. Lo que da veracidad a la información transmitida mediante el intercambio con criptomonedas es el sistema de encriptación, mediante el cual se permite que dos personas independientes realicen una transacción sin que intervenga un tercero que de fe de la operación. El sistema en el que se basan las criptomonedas es el registro digital distribuido (Distributed Ledger Technology - DLT). Cada transacción de criptomonedas se registra en un DLT que está protegido y respaldado por un sistema criptográfico, este sistema permite que no haya una figura centralizadora de su funcionamiento, ya que son los participantes en el sistema los que verifican cada una de las operaciones. El «minado» es el conjunto de procesos necesarios para validar y procesar las transacciones de una criptomoneda, mediante la resolución de operaciones criptográficas, que son necesarias para mantener la estabilidad y seguridad de la Red. Este proceso está recompensado con la obtención de criptomonedas.

El Comité de Interpretación IFRS (IFRS IC) emitió una decisión de agenda en junio 2019 para clarificar el tratamiento contable de las criptomonedas, describiéndolas como los criptoactivos que reúnen las siguientes características:

- (a) Moneda digital o virtual registrada en un libro mayor distribuido protegida y respaldada por un sistema criptográfico que usa criptografía por seguridad.

- (b) No está emitida por una autoridad jurisdiccional o por otra parte, y
- (c) No surge de un contrato entre el titular y otra parte.

La decisión de agenda del IFRS IC clarifica que las criptomonedas deben contabilizarse según NIC 2 Existencias cuando se mantengan para la venta en el curso ordinario del negocio, en caso contrario contabilizarán según NIC 38 Activos Intangibles. Por otro lado la NIC 38 no se aplica a activos intangibles mantenidos para la venta en el curso normal del negocio y tales activos intangibles deberían contabilizarse según la NIC 2.

Esto es, de acuerdo con lo hasta aquí expuesto, por el momento las criptomonedas presentarían los siguientes rasgos, que determinarían su tratamiento contable según la finalidad para la que fue adquirida o por la que se controla:

- No cumplen la definición de activo financiero, porque no otorgan derecho a recibir efectivo o activo equivalente.
- No es un medio de pago aceptado universalmente.
- Sí puede ser un medio utilizado para cancelar obligaciones.
- Tiene o puede tener una utilización especulativa.

2. En relación con el caso concreto planteado en la consulta, procede señalar que las monedas virtuales pertenecerán al grupo de Existencias si están destinadas a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa.

Para las monedas virtuales destinadas a la venta en el curso ordinario de sus operaciones, la empresa deberá aplicar la Norma de Registro y Valoración (NRV) 10ª. *Existencias* del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. De acuerdo con esta norma las criptomonedas se valorarán por su coste, que en este caso será el coste de emisión. En cuanto a la valoración posterior, la citada norma dispone que:

«Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.»

(...)

«Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.»

En virtud de lo anterior, las existencias se reflejarán en el balance por su precio de adquisición o coste de producción menos, en su caso, el importe de las correcciones reconocidas por deterioro, sin que en ningún caso pueda efectuarse revalorizaciones de dichos elementos.

En relación con el método de asignación de valor para su baja de inventario, el apartado 1.3 de la NRV 10ª establece que:

«Cuando se trate de asignar valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. Se utilizará un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares.»

A mayor abundamiento se informa que en desarrollo de la NRV 10ª del PGC se ha aprobado la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

Consulta 5

Sobre el tratamiento contable de la donación por parte de un socio de una sociedad limitada profesional de sus participaciones a dicha sociedad.

Cuestión planteada

Una sociedad limitada profesional que aplica el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES), ha recibido la donación por parte de un socio de todas sus participaciones sociales, registrándose a valor razonable en la cuenta (108) *Acciones o participaciones propias en situaciones especiales* con abono a la cuenta (132) *Otras subvenciones, donaciones y legados*. Transcurridos 3 años, se ha procedido a amortizar dichas participaciones sociales a través de la correspondiente reducción de capital y a imputar la donación de 2016 a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se cuestiona si esta imputación fue correcta en base a lo dispuesto en el PGC-PYMES al señalar que *«las donaciones no reintegrables recibidas por socios o propietarios no constituyen ingresos, debiéndose registrar en los fondos propios»*, debiendo haber registrado un abono a la cuenta (118) *Aportaciones de socios* en el momento de la donación

Contestación

La Norma de Registro y Valoración 18ª del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, relativa a las subvenciones, donaciones y legados, establece en su apartado segundo:

«Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.»

A mayor abundamiento cabe citar la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, que si bien según su disposición adicional única es de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2020, pueden aplicarse los criterios indicados en ella con anterioridad a dicha fecha siempre que no supongan un cambio de criterio respecto a las interpretaciones publicadas por el ICAC, en cuyo caso se encuentra los anteriores artículos citados. En particular señala en su artículo 20.2 que:

«La adquisición de acciones o participaciones propias a título gratuito clasificadas como instrumentos de patrimonio se contabilizará siguiendo los criterios recogidos en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas»

En virtud de lo anterior, el tratamiento contable descrito constituiría un error contable. Por tanto, en el momento de la donación ésta debió reconocerse en la cuenta (118) *Otras aportaciones de socios*, que recoge todas aquellas aportaciones realizadas por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales y en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas.

En este sentido, se debe traer a colación el artículo 9. *Otras aportaciones de socios*, de la citada Resolución, en cuanto a la proporción de las aportaciones de socios respecto a su participación en la sociedad que señala:

«1. Las aportaciones de los socios sin contraprestación y en proporción a su participación en la sociedad, incluidas las que eventualmente se realicen en mérito de prestaciones accesorias, no cumplen la definición de ingreso, ni la de pasivo y, por lo tanto, el valor razonable del activo aportado, o el de la deuda condonada, se contabilizará en el patrimonio neto, dentro de los fondos propios, en el epígrafe A-1.VI. «Otras aportaciones de socios».

2. Cuando los socios efectúen una aportación en un porcentaje superior a su participación en el capital social de la sociedad, el exceso sobre dicho importe se reconocerá atendiendo a la realidad económica de la operación. En la medida en que la operación se califique como una donación, se aplicarán los criterios indicados en el apartado 1 de la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. Se seguirá este mismo criterio en la constitución de la sociedad o en los aumentos de capital social con prima de emisión o asunción cuando el valor razonable del patrimonio aportado por cada socio no sea equivalente al valor razonable de las participaciones sociales o de las acciones recibidas a cambio.»

IV. ÁMBITO INTERNACIONAL

REGLAMENTO (UE) 2019/2104 DE LA COMISIÓN de 29 de noviembre de 2019 que modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a las Normas Internacionales de Contabilidad 1 y 8

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Visto el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad⁽¹⁾, y en particular su artículo 3, apartado 1,

Considerando lo siguiente:

- (1) Mediante el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 de la Comisión⁽²⁾ se adoptaron determinadas normas internacionales e interpretaciones existentes a 15 de octubre de 2008.
- (2) En el marco de su proyecto *Better Communication in Financial Reporting* (Mejor comunicación de información financiera), cuya finalidad es perfeccionar la forma en que se comunica la información financiera a los usuarios de los estados financieros, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad publicó el 31 de octubre de 2018 el documento *Definición de materialidad (o importancia relativa) (Modificaciones de la NIC 1 y la NIC 8)*, a fin de aclarar la definición de «materialidad (o importancia relativa)», y permitir así a las empresas formarse un juicio al respecto con mayor facilidad, y de reforzar la pertinencia de la información a revelar en las notas a los estados financieros.
- (3) Tras consultar al Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera, la Comisión concluye que las modificaciones de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 *Presentación de estados financieros* y de la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* cumplen los criterios para su adopción establecidos en el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 1606/2002.
- (4) Las modificaciones de la NIC 1 y de la NIC 8 implican, por vía de consecuencia, modificaciones de la NIC 10 *Hechos posteriores al final del ejercicio sobre el que se informa*, de la NIC 34 *Información financiera intermedia* y de la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*.
- (5) Procede, por tanto, modificar el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 en consecuencia.
- (6) Las medidas previstas en el presente Reglamento se ajustan al dictamen del Comité de Reglamentación Contable.

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

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

(2) Reglamento (CE) n.º 1126/2008 de la Comisión, de 3 de noviembre de 2008, por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 320 de 29.11.2008, p. 1).

Artículo 1

El anexo del Reglamento (CE) n.º 1126/2008 se modifica como sigue:

- a) la NIC 1 *Presentación de estados financieros* se modifica según lo establecido en el anexo del presente Reglamento;
- b) la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* se modifica según lo establecido en el anexo del presente Reglamento;
- c) la NIC 10 *Hechos posteriores al final del ejercicio sobre el que se informa* se modifica según lo establecido en el anexo del presente Reglamento;
- d) la NIC 34 *Información financiera intermedia* se modifica según lo establecido en el anexo del presente Reglamento;
- e) la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes* se modifica según lo establecido en el anexo del presente Reglamento.

Artículo 2

Todas las empresas aplicarán las modificaciones mencionadas en el artículo 1 a más tardar desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2020.

Artículo 3

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

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

Hecho en Bruselas, el 29 de noviembre de 2019.

Por la Comisión
El Presidente
Jean-Claude JUNCKER

ANEXO

Definición de materialidad (o importancia relativa)

Modificaciones de la NIC 1 y la NIC 8

Modificaciones de la NIC 1 *Presentación de estados financieros*

Se modifica el párrafo 7 para una entidad que no haya adoptado las *modificaciones de 2018 de las referencias al Marco Conceptual de las NIIF* y se añade el párrafo 139T.

DEFINICIONES

7. ...

Materialidad (o importancia relativa):

La información es material o de importancia relativa si cabe esperar razonablemente que su omisión, inexactitud o enmascaramiento influya en las decisiones que adoptan los usuarios principales de los estados financieros con propósito general, que proporcionan información financiera sobre una entidad declarante específica.

La materialidad o importancia relativa depende de la naturaleza o la magnitud de la información, o de ambas. La entidad evalúa si la información, ya sea individualmente o en combinación con otra, es de importancia relativa en el contexto de sus estados financieros considerados en su conjunto.

La información se enmascara si se comunica de manera que produciría en los usuarios principales de los estados financieros un efecto similar al de su omisión o presentación inexacta. Los siguientes son ejemplos de circunstancias que pueden dar lugar a que la información de importancia relativa quede enmascarada:

- a) la información relativa a una partida, transacción o cualquier otro suceso de importancia relativa se publica en los estados financieros, pero la redacción utilizada es vaga o poco clara;
- b) la información relativa a una partida, transacción o cualquier otro suceso de importancia relativa se encuentra dispersa en los estados financieros;
- c) las partidas, transacciones u otros sucesos diferentes han sido agrupados de forma inadecuada;
- d) las partidas, transacciones u otros sucesos similares han sido agrupados de forma inadecuada; y
- e) la comprensibilidad de los estados financieros queda mermada como consecuencia de que la información de importancia relativa queda enmascarada por información que no es de importancia relativa hasta el punto de que un usuario principal no puede determinar qué información es de importancia relativa.

Evaluar si cabe razonablemente esperar que la información influya en las decisiones tomadas por los usuarios principales de los estados financieros con propósito general de una entidad declarante específica requiere que la entidad tenga en cuenta las características de esos usuarios, tomando en consideración al mismo tiempo las circunstancias de la propia entidad.

Muchos inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales no pueden exigir a las entidades declarantes que les faciliten información directamente y deben basarse en los estados financieros con propósito general para recabar gran parte de la información financiera que necesitan. Por consiguiente, ellos son los usuarios principales a los que se dirigen los estados financieros con propósito general. Los estados financieros se elaboran para los usuarios con un conocimiento razonable de las actividades económicas y empresariales y que revisan y analizan la información con diligencia. En ocasiones, puede que incluso los usuarios bien informados y diligentes soliciten la ayuda de un asesor para entender información sobre fenómenos económicos complejos.

...

FECHA DE VIGENCIA

...

139T La *definición de materialidad* (modificaciones de la NIC 1 y la NIC 8), emitida en octubre de 2018, modificó el párrafo 7 de la NIC 1 y el párrafo 5 de la NIC 8 y eliminó el párrafo 6 de la NIC 8. Las entidades aplicarán esas modificaciones de forma prospectiva a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las referidas modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.

Modificaciones de la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*

Se modifica el párrafo 5 para una entidad que no haya adoptado las *modificaciones de 2018 de las referencias al Marco Conceptual de las NIIF*. Se suprime el párrafo 6 y se añade el párrafo 54H.

DEFINICIONES

5. ...

***Materialidad o importancia relativa* se define en el párrafo 7 de la NIC 1 y se utiliza en esta norma con el mismo significado.**

...

6. [Eliminado]

...

FECHA DE VIGENCIA

...

54H La *definición de materialidad* (modificaciones de la NIC 1 y la NIC 8), emitida en octubre de 2018, modificó el párrafo 7 de la NIC 1 y el párrafo 5 de la NIC 8 y eliminó el párrafo 6 de la NIC 8. Las entidades aplicarán esas modificaciones de forma prospectiva a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las referidas modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho. Modificaciones de otras normas NIIF y publicaciones

Modificaciones de la NIC 10 *Hechos posteriores al final del ejercicio sobre el que se informa*

Se modifica el párrafo 21 y se añade el párrafo 23C.

Hechos posteriores al final del ejercicio sobre el que se informa que no implican ajustes

21. **Si los hechos posteriores al final del ejercicio sobre el que se informa que no implican ajustes son de importancia relativa, cabe esperar razonablemente que la no revelación de información influya en las decisiones que adoptan los usuarios principales de los estados financieros con propósito general sobre la base de dichos estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una entidad declarante específica. En consecuencia, la entidad revelará, para cada una de las categorías de hechos posteriores al final del ejercicio sobre el que se informa que no implican ajustes de importancia relativa, lo siguiente:**

- a) **la naturaleza del suceso; y**
- b) **una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación.**

...

FECHA DE VIGENCIA

...

23C La *definición de materialidad o importancia relativa* (modificaciones de la NIC 1 y la NIC 8), emitida en octubre de 2018, modificó el párrafo 21. Las entidades aplicarán esas modificaciones de forma prospectiva a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las referidas modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho. Las entidades aplicarán esas modificaciones cuando apliquen las modificaciones de la definición de materialidad del párrafo 7 de la NIC 1 y los párrafos 5 y 6 de la NIC 8.

Modificaciones de la NIC 34 Información financiera intermedia

Se modifica el párrafo 24 y se añade el párrafo 58.

Materialidad o importancia relativa

...

24. La NIC 1 define información de importancia relativa y exige la revelación por separado de partidas de importancia relativa, incluidas (por ejemplo) las actividades interrumpidas, y la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* exige revelar información sobre los cambios en las estimaciones contables, los errores y los cambios en las políticas contables. Ninguna de las dos normas incluye directrices cuantitativas relativas a la materialidad.

...

FECHA DE VIGENCIA

...

58. La *definición de materialidad o importancia relativa* (modificaciones de la NIC 1 y la NIC 8), emitida en octubre de 2018, modificó el párrafo 24. Las entidades aplicarán esas modificaciones de forma prospectiva a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las referidas modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho. Las entidades aplicarán esas modificaciones cuando apliquen las modificaciones de la definición de materialidad del párrafo 7 de la NIC 1 y los párrafos 5 y 6 de la NIC 8.

Modificación de la NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes

Se modifica el párrafo 75 y se añade el párrafo 104.

Reestructuración

...

75. Toda decisión de la dirección o del órgano de administración de proceder a una reestructuración adoptada antes del final del ejercicio sobre el que se informa no dará lugar a una obligación implícita al final del ejercicio, a menos que la entidad, antes del final de dicho ejercicio, haya:

- a) empezado a implementar el plan de reestructuración; o
- b) anunciado las principales características del plan de reestructuración a todos los que vayan a resultar afectados por el mismo, de una manera suficientemente explícita como para producir, en los mismos, una expectativa válida en el sentido de que la entidad va a llevar a cabo la reestructuración.

Si una entidad empieza a implementar un plan de reestructuración, o anuncia sus principales características a los afectados, solo después de finalizado el ejercicio sobre el que se informa, se exige la revelación de in-

formación con arreglo a la NIC 10 *Hechos posteriores al ejercicio sobre el que se informa*, si la reestructuración es de importancia relativa y cabe esperar razonablemente que la no revelación influya en las decisiones que adopten los usuarios principales de estados financieros con propósito general sobre la base de dichos estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una entidad declarante específica.

...

FECHA DE VIGENCIA

...

104. La *definición de materialidad o importancia relativa* (modificaciones de la NIC 1 y la NIC 8), emitida en octubre de 2018, modificó el párrafo 75. Las entidades aplicarán esas modificaciones de forma prospectiva a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las referidas modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho. Las entidades aplicarán esas modificaciones cuando apliquen las modificaciones de la definición de materialidad del párrafo 7 de la NIC 1 y los párrafos 5 y 6 de la NIC 8.

REGLAMENTO (UE) 2019/2075 DE LA COMISIÓN de 29 de noviembre de 2019 que modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a las Normas Internacionales de Contabilidad 1, 8, 34, 37 y 38, las Normas Internacionales de Información Financiera 2, 3 y 6, las Interpretaciones 12, 19, 20 y 22 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera y la Interpretación 32 del Comité de Interpretaciones de Normas

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Visto el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad⁽¹⁾, y en particular su artículo 3, apartado 1,

Considerando lo siguiente:

- (1) Mediante el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 de la Comisión⁽²⁾ se adoptaron determinadas normas internacionales e interpretaciones existentes a 15 de octubre de 2008.
- (2) El 29 de marzo de 2018, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad publicó una serie de modificaciones de las referencias en el marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera. El objetivo de las modificaciones es actualizar las referencias existentes en varias normas e interpretaciones a marcos anteriores con referencias al marco conceptual revisado.
- (3) Las consultas con el Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera confirman que las modificaciones de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 *Presentación de estados financieros*, la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*, la NIC 34 *Información financiera intermedia*, la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes* y la NIC 38 *Activos intangibles*, y la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 2 *Pagos basados en acciones*, la NIIF 3 *Combinaciones de negocios* y la NIIF 6 *Exploración y evaluación de recursos minerales*, de la Interpretación 12 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) *Acuerdos de concesión de servicios*, la CINIIF 19 *Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio*, la CINIIF 20 *Costes por desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto* y la CINIIF 22 *Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas*, y de la Interpretación 32 del Comité de Interpretaciones de Normas (SIC) *Activos intangibles – Costes de sitios web* cumplen los criterios para su adopción, que se establecen en el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 1606/2002.
- (4) Por lo tanto, el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 debe modificarse en consecuencia.
- (5) Las medidas previstas en el presente Reglamento se ajustan al dictamen del Comité de Reglamentación Contable.

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

Artículo 1

El anexo del Reglamento (CE) n.º 1126/2008 queda modificado como sigue:

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

(2) Reglamento (CE) n.º 1126/2008 de la Comisión, de 3 de noviembre de 2008, por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 320 de 29.11.2008, p. 1).

- a) se modifica la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 *Presentación de estados financieros* con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento;
- b) se modifica la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento;
- c) se modifica la NIC 34 *Información financiera intermedia* con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento;
- d) se modifica la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes* con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento;
- e) se modifica la NIC 38 *Activos intangibles* con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento;
- f) se modifica la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 2 *Pagos basados en acciones* con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento;
- g) se modifica la NIIF 3 *Combinaciones de negocios* con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento;
- h) se modifica la NIIF 6 *Exploración y evaluación de recursos minerales* con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento;
- i) se modifica la Interpretación n.º 12 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CNIIF) con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento;
- j) se modifica la CNIIF 19 *Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio* con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento;
- k) se modifica la CINIIF 20 *Costes por desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto* con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento;
- l) se modifica la CINIIF 22 *Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas* con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento;
- m) se modifica la Interpretación 32 del Comité de Interpretaciones de Normas (SIC-32) *Activos intangibles — Costes de sitios web* con arreglo a lo dispuesto en el anexo del presente Reglamento.

Artículo 2

Todas las empresas aplicarán las modificaciones a que se refiere el artículo 1 a más tardar desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2020.

Artículo 3

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

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

Hecho en Bruselas, el 29 de noviembre de 2019.

Por la Comisión
El Presidente
Jean-Claude JUNCKER

ANEXO

Modificaciones de las referencias al Marco conceptual en las NIIF

Modificaciones de las NIIF

Modificaciones de la NIIF 2 Pagos basados en acciones

Se añade el párrafo 63E.

FECHA DE VIGENCIA

...

63E Las *Modificaciones de las referencias al Marco conceptual en las NIIF*, publicadas en 2018, modificaron la nota a pie de página correspondiente a la definición de instrumento de patrimonio en el apéndice A. Las entidades aplicarán esa modificación en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada si al mismo tiempo se aplican también todas las demás modificaciones introducidas por las *Modificaciones de las referencias al Marco conceptual en las NIIF*. Las entidades aplicarán las modificaciones de la NIIF 2 con carácter retroactivo, con sujeción a las disposiciones transitorias de los párrafos 53 a 59 de esta Norma, de conformidad con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*. No obstante, en caso de que una entidad determine que la aplicación retroactiva sería impracticable o implicaría costes o esfuerzos desproporcionados, aplicará la modificación de la NIIF 2 remitiéndose a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

En el apéndice A, se modifica la nota a pie de página correspondiente a la definición de instrumento de patrimonio.

* El *Marco conceptual para la información financiera*, publicado en 2018, define un pasivo como una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico surgida de sucesos pasados.

Modificación de la NIIF 3 Combinaciones de negocios

En el párrafo 11, se suprime la nota a pie de página correspondiente a «*Marco conceptual*» y se añade una nota a pie de página correspondiente a «*Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros*». Aunque no se han introducido otras modificaciones en el párrafo 11, se incluye su texto completo a título de referencia.

Condiciones de reconocimiento

11. Para cumplir las condiciones de reconocimiento como parte de la aplicación del método de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos deben satisfacer las definiciones de activos y pasivos del *Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros*† en la fecha de adquisición. Por ejemplo, los costes en los que la adquirente espera incurrir en el futuro, pero no está obligada a hacerlo, para llevar a cabo su plan de abandonar una actividad de una adquirida o para rescindir el vínculo que le une con empleados de la adquirida o para recolocar a estos no son pasivos en la fecha de la adquisición. Por ello, la adquirente no reconocerá dichos costes como parte de la aplicación del método de adquisición. En su lugar, la adquirente reconocerá dichos costes en sus estados financieros posteriores a la combinación de acuerdo con otras NIIF.

† Esta Norma requiere que las adquirentes apliquen las definiciones de activo y pasivo, así como las directrices de apoyo del *Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros* del IASC, adoptado por el IASB en 2001, en lugar del *Marco conceptual para la información financiera*, publicado en 2018.

Modificaciones de la NIIF 6 Exploración y evaluación de recursos minerales

Se modifica el párrafo 10, se suprime la nota a pie de página correspondiente a «*Marco conceptual*» en el párrafo 10 y se añade el párrafo 26A.

Componentes del coste de los activos para exploración y evaluación

...

10. Los desembolsos relacionados con el desarrollo de los recursos minerales no se reconocerán como activos para exploración y evaluación. En el *Marco conceptual para la información financiera* y en la NIC 38 *Activos intangibles* se suministran directrices sobre el reconocimiento de activos que surjan de este desarrollo.

...

FECHA DE VIGENCIA

...

- 26A Las *Modificaciones de las referencias al Marco conceptual en las NIIF*, publicadas en 2018, modificaron el párrafo 10. Las entidades aplicarán esa modificación en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada si al mismo tiempo se aplican también todas las demás modificaciones introducidas por las *Modificaciones de las referencias al Marco conceptual en las NIIF*. Las entidades aplicarán la modificación de la NIIF 6 con carácter retroactivo, de conformidad con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*. No obstante, en caso de que una entidad determine que la aplicación retroactiva sería impracticable o implicaría costes o esfuerzos desproporcionados, aplicará la modificación de la NIIF 6 remitiéndose a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

Modificaciones de la NIC 1 *Presentación de estados financieros*

Se modifican los párrafos 7, 15, 19, 20, 23, 24, 28 y 89 y se añade el párrafo 139S. Se suprimen cuatro notas a pie de página (las notas correspondientes a «párrafo 25» en el párrafo 7, a la segunda frase del párrafo 15, al párrafo 28, y a «Marco conceptual» en el párrafo 89).

DEFINICIONES

7. **Los siguientes términos se emplean en esta norma con el significado que a continuación se especifica:**

...

Materialidad (o importancia relativa). Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se haya producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

La evaluación acerca de si una omisión o inexactitud puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, considerándose así material o con importancia relativa, requiere tener en consideración las características de dichos usuarios. Se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia. Por ello, la evaluación precisa tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, se vean influidos usuarios con las características descritas, al tomar decisiones económicas.

...

Imagen fiel y cumplimiento de las NIIF

15. **Los estados financieros reflejarán fielmente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad. La imagen fiel exige la representación fiel de los efectos**

de las transacciones, así como de otros eventos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el *Marco conceptual para la información financiera (Marco conceptual)*. Se presumirá que la aplicación de las NIIF, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.

...

19. **En la circunstancia extremadamente rara de que la dirección concluyera que cumplir con un requerimiento de una NIIF llevaría a una interpretación errónea, tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco conceptual*, la entidad no lo aplicará, según se establece en el párrafo 20, siempre que el marco regulatorio aplicable requiera, o no prohíba, esta falta de aplicación.**

20. **Cuando una entidad no aplique un requerimiento establecido en una NIIF de acuerdo con el párrafo 19, revelará:**

- a) **que la dirección ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo;**
- b) **que se ha cumplido con las NIIF aplicables, excepto en el caso particular del requerimiento no aplicado para lograr una presentación razonable;**
- c) **el título de la NIIF que la entidad ha dejado de aplicar, la naturaleza de la disensión, incluyendo el tratamiento que la NIIF requeriría, la razón por la que ese tratamiento llevaría a una interpretación errónea tal que entrase en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco conceptual*, junto con el tratamiento alternativo adoptado; y**
- d) **para cada ejercicio sobre el que se presente información, el impacto financiero que haya supuesto la falta de aplicación descrita sobre cada partida de los estados financieros que hubieran sido presentados cumpliendo con el requerimiento mencionado.**

...

23. **En la circunstancia extremadamente rara de que la dirección concluyera que cumplir con un requerimiento de una NIIF, llevaría a una interpretación errónea tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco conceptual*, pero el marco regulatorio prohibiera dejar de aplicar este requerimiento, la entidad reducirá en la medida de lo posible los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del error, mediante la revelación de:**

- a) **el título de la NIIF en cuestión, la naturaleza del requerimiento, y la razón por la cual la dirección ha llegado a la conclusión de que el cumplimiento del mismo llevaría a una interpretación errónea que entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco conceptual*; y**
- b) **para cada ejercicio presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la dirección haya concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.**

24. Para los fines de los párrafos 19 a 23, una partida entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros cuando no representase de una forma fidedigna las transacciones, así como los otros sucesos y condiciones que debiera representar, o pudiera razonablemente esperarse que representara y, en consecuencia, fuera probable que influyera en las decisiones económicas tomadas por los usuarios de los estados financieros. Al evaluar si el cumplimiento de un requerimiento específico, establecido en una NIIF, llevaría a una interpretación errónea que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco conceptual*, la dirección considerará:

- a) por qué no se alcanza el objetivo de los estados financieros, en esas circunstancias particulares; y
- b) la forma en que las circunstancias de la entidad difieren de las que se dan en otras entidades que cumplen con ese requerimiento. Si otras entidades cumplieran con ese requerimiento en circunstancias similares, existirá la presunción *iuris tantum* de que el cumplimiento del requerimiento, por parte de la entidad, no llevaría a una interpretación errónea tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco conceptual*.

...

Hipótesis contable de devengo

...

- 28. Cuando se utiliza la hipótesis contable de devengo, una entidad reconocerá las partidas como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos en el *Marco conceptual* para tales elementos.

...

Resultado del ejercicio

...

- 89. Algunas NIIF especifican las circunstancias en las que una entidad reconocerá determinadas partidas fuera del resultado del ejercicio corriente. La NIC 8 especifica dos de estas circunstancias: la corrección de errores y el efecto de cambios en las políticas contables. Otras NIIF requieren o permiten que componentes de otro resultado global que cumplen la definición de ingreso o gasto proporcionada por el *Marco conceptual* se excluyan del resultado (véase el párrafo 7).

...

TRANSICIÓN Y FECHA DE VIGENCIA

...

- 139S Las *Modificaciones de las referencias al Marco conceptual en las NIIF*, publicadas en 2018, modificaron los párrafos 7, 15, 19, 20, 23, 24, 28 y 89. Las entidades aplicarán esas modificaciones en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada si al mismo tiempo se aplican también todas las demás modificaciones introducidas por las *Modificaciones de las referencias al Marco conceptual en las NIIF*. Las entidades aplicarán las modificaciones de la NIC 1 con carácter retroactivo, de conformidad con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*. No obstante, en caso de que una entidad determine que la aplicación retroactiva sería impracticable o implicaría costes o esfuerzos desproporcionados, aplicará la modificación de la NIC 1 remitiéndose a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

Modificaciones de la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores

Se modifican el párrafo 6 y el párrafo 11, letra b). Se suprimen las notas a pie de página correspondientes a «párrafo 25» en el párrafo 6 y al párrafo 11, letra b), y se añade una nueva nota a pie de página correspondiente al párrafo 11, letra b). Se modifica el encabezamiento que precede al párrafo 54 y se añaden los párrafos 54F y 54G.

DEFINICIONES

...

- 6. Evaluar cuándo una omisión o inexactitud puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, considerándose así material o con importancia relativa, exige tener en cuenta las características de tales usuarios. Se

supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia. En consecuencia, la evaluación exige tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, los usuarios con las características descritas se vean influidos al tomar decisiones económicas.

...

Selección y aplicación de las políticas contables

...

11. **Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la dirección se referirá, en orden descendente, a las siguientes fuentes a la hora de considerar su aplicabilidad:**

- a) **los requerimientos de las NIIF que traten temas similares y relacionados; y**
- b) **las definiciones, criterios de reconocimiento y valoración establecidos para los activos, pasivos, ingresos y gastos en el *Marco conceptual para la información financiera (Marco conceptual)*.**

† El párrafo 54G explica cómo se modifica este requerimiento para los saldos contables de actividades reguladas.

...

FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN

...

54F Las *Modificaciones de las referencias al Marco conceptual en las NIIF*, publicadas en 2018, modificaron el párrafo 6 y el párrafo 11, letra b). Las entidades aplicarán esas modificaciones en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada si al mismo tiempo se aplican también todas las demás modificaciones introducidas por las *Modificaciones de las referencias al Marco conceptual en las NIIF*. Las entidades aplicarán las modificaciones del párrafo 6 y del párrafo 11, letra b), con carácter retroactivo, de conformidad con esta Norma. No obstante, en caso de que una entidad determine que la aplicación retroactiva sería impracticable o implicaría costes o esfuerzos desproporcionados, aplicará las modificaciones del párrafo 6 y del párrafo 11, letra b), remitiéndose a los párrafos 23 a 28 de esta Norma. En caso de que la aplicación retroactiva de cualquier modificación incluida en las *Modificaciones de las referencias al Marco conceptual en las NIIF* implicase un coste o esfuerzo desproporcionado, la entidad, al aplicar los párrafos 23 a 28 de esta Norma, deberá leer cualquier referencia, excepto en la última frase del párrafo 27, a «fuera/sea/ resulta impracticable» como «implique/implica un coste o esfuerzo desproporcionado» y cualquier referencia a «practicable» como «posible sin coste o esfuerzo desproporcionado».

54G Si una entidad no aplica la NIIF 14 *Cuentas de diferimientos de actividades reguladas*, al aplicar el párrafo 11, letra b), a los saldos contables de actividades reguladas, seguirá remitiéndose a las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición del *Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros**, y considerando su aplicabilidad, en lugar de remitirse a los del *Marco conceptual para la información financiera*. Un saldo contable de actividades reguladas es el saldo de cualquier cuenta de gastos (o ingresos) que no se reconoce como activo o pasivo de acuerdo con otras NIIF aplicables, pero que el regulador de tarifas incluye, o se espera que incluya, al establecer la tarifa o tarifas que pueden cobrarse a los clientes. Un regulador de tarifas es un organismo autorizado, facultado por disposición legal o reglamentaria para establecer la tarifa o la gama de tarifas que vinculan a una entidad. Puede ser un organismo tercero o una parte vinculada de la entidad, incluido su propio órgano de administración, si este está obligado, conforme a una disposición legal o reglamentaria, a fijar tarifas tanto en interés de los clientes como para garantizar la viabilidad financiera global de la entidad.

* La referencia es al *Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros* del IASC, adoptado por el IASB en 2001.

Modificaciones de la NIC 34 Información financiera intermedia

Se modifican los párrafos 31 y 33 y se añade el párrafo 58. En el párrafo 31 se suprime la nota a pie de página correspondiente a «(el *Marco conceptual*)».

Políticas contables iguales a las utilizadas en la información anual

...

31. Dentro del *Marco conceptual para la información financiera (Marco conceptual)*, reconocimiento es el proceso de captar, para su inclusión en el estado de situación financiera o en el estado o estados de rendimiento financiero, una partida que se ajuste a la definición de uno de los elementos de los estados financieros. Las definiciones de activo, pasivo, ingresos y gastos son fundamentales para proceder al reconocimiento de los correspondientes elementos, al final tanto de los ejercicios de los estados financieros anuales como de los estados intermedios.

...

33. Una característica esencial de los ingresos ordinarios y los gastos, es que las correspondientes entradas o salidas de activos o pasivos, según los casos, ya han tenido lugar. Si tales flujos de entrada o salida se han producido efectivamente, se procede a reconocer el ingreso ordinario o el gasto relacionado, y en caso contrario no se reconocerán. El *Marco conceptual* no permite el reconocimiento de partidas, en el estado de situación financiera, que no se ajusten a la definición de activo o de pasivo.

...

FECHA DE VIGENCIA

...

58. Las *Modificaciones de las referencias al Marco conceptual en las NIIF*, publicadas en 2018, modificaron los párrafos 31 y 33. Las entidades aplicarán esas modificaciones en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada si al mismo tiempo se aplican también todas las demás modificaciones introducidas por las *Modificaciones de las referencias al Marco conceptual en las NIIF*. Las entidades aplicarán las modificaciones de la NIC 34 con carácter retroactivo, de conformidad con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*. No obstante, en caso de que una entidad determine que la aplicación retroactiva sería impracticable o implicaría costes o esfuerzos desproporcionados, aplicará las modificaciones de la NIC 34 remitiéndose a los párrafos 43 a 45 de esta Norma y a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

Modificación de la NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes

Se añade una nota a pie de página a la definición de pasivo del párrafo 10.

- * La definición de pasivo en esta Norma no se ha revisado tras la revisión de la definición de pasivo en el *Marco conceptual para la información financiera*, publicado en 2018.

Modificación de la NIC 38 Activos intangibles

Se añade una nota a pie de página a la definición de activo del párrafo 8.

- * La definición de activo de esta Norma no se ha revisado tras la revisión de la definición de activo en el *Marco conceptual para la información financiera*, publicado en 2018.

Modificación de la CINIIF 12 *Acuerdos de concesión de servicios*

Se modifica la nota a pie de página correspondiente a «*Marco para la preparación y presentación de estados financieros*» en la sección «Referencias».

- * La referencia es al *Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros* del IASC, adoptado por el IASB en 2001 y en vigor cuando se desarrolló la Interpretación.

Modificación de la CINIIF 19 *Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio*

Se modifica la nota a pie de página correspondiente a «*Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros*» en la sección «Referencias».

- * La referencia es al *Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros* del IASC, adoptado por el IASB en 2001 y en vigor cuando se desarrolló la Interpretación.

Modificación de la CINIIF 20 *Costes por desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto*

Se añade una nota a pie de página correspondiente a «*Marco conceptual para la información financiera*» en la sección «Referencias».

- * La referencia es al *Marco conceptual para la información financiera*, publicado en 2010 y en vigor cuando se desarrolló la Interpretación.

Modificación de la CINIIF 22 *Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas*

Se añade una nota a pie de página correspondiente a «*Marco conceptual para la información financiera*» en la sección «Referencias».

- * La referencia es al *Marco conceptual para la información financiera*, publicado en 2010 y en vigor cuando se desarrolló la Interpretación.

Modificaciones de la SIC 32 *Activos intangibles – Costes de sitios web*

Se modifica el párrafo 5 y se suprime la nota a pie de página correspondiente a «*Marco conceptual*» en el párrafo 5. Se añade un nuevo párrafo al final de la sección bajo el encabezamiento «Fecha de vigencia».

PROBLEMA

...

5. Esta interpretación no se aplica a los desembolsos para la adquisición, desarrollo y explotación del equipo de soporte físico (por ejemplo, servidores web, servidores de plataforma, servidores de producción y conexiones a Internet) de un sitio web. Tales desembolsos se contabilizarán según se establece en la NIC 16. Adicionalmente, cuando una entidad incurre en desembolsos para obtener el servicio de alojamiento de Internet del sitio web de la entidad, los desembolsos se reconocerán como gastos cuando se reciban los servicios, según el párrafo 88 de la NIC 1 y el *Marco conceptual para la información financiera*.

...

FECHA DE VIGENCIA

...

Las *Modificaciones de las referencias al Marco conceptual en las NIIF*, publicadas en 2018, modificaron el párrafo 5. Las entidades aplicarán esa modificación en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se

permite su aplicación anticipada si al mismo tiempo se aplican también todas las demás modificaciones introducidas por las *Modificaciones de las referencias al Marco conceptual en las NIIF*. Las entidades aplicarán la modificación de la SIC 32 con carácter retroactivo, de conformidad con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*. No obstante, en caso de que una entidad determine que la aplicación retroactiva sería impracticable o implicaría costes o esfuerzos desproporcionados, aplicará la modificación de la SIC 32 remitiéndose a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

NOTA INFORMATIVA

A partir de enero de 2020 el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas no editará ni venderá ningún título en soporte papel.

Se podrá acceder, en la página web de este organismo, al contenido de lo editado en años anteriores así como lo que se publique a partir de 2020.

Dicho acceso es gratuito y se realiza siguiendo la ruta que se indica a continuación:

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

Paso (1)

The screenshot shows the homepage of the Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). The main navigation menu includes 'Página Principal', 'Normativa', 'Publicaciones', 'Premios', 'Consultas BOICAC', 'Contratación', 'Tecnología', 'Carta de servicios', and 'Informes de actividad'. The 'Normativa Contable' section is highlighted, listing the following competencies:

- Realizar los trabajos necesarios referidos a la elaboración y propuesta del Plan General de Contabilidad adaptado al Derecho comunitario derivado, Directivas contables y Reglamentos de la Comisión Europea por los que se aceptan las normas internacionales de contabilidad.
- Adaptación del Plan General de Contabilidad 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.
- Coordinación y cooperación internacional con otras Instituciones emisoras de pronunciamientos contables.
- 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.

Below the 'Normativa Contable' section, there are two columns: 'Servicios' and 'Novedades'. The 'Servicios' section lists: 'Noticias 02 y 03 Ejercicio 2018. (Plazo del 1 al 31 de Octubre 2018)', 'Examen ROAC 2017 - (Convocatoria finalizada)', 'Tesis académicas por el ICAC', 'Auditoría de Cuentas', 'Contabilidad', 'Programas de enseñanza técnica para la inscripción en el ROAC', 'Formación continuada de auditores', 'Catálogo de publicaciones', and 'Decreto de Fidej'.

The 'Novedades' section lists: 'Procedimientos electrónicos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas', 'Nota Informativa sobre consultas al registro oficial de auditores de cuentas', 'Plan de control de la actividad de Auditores de Cuentas para 2018', 'Memoria Anual de Auditores 2017', 'Modificación de Ley, en partes de las leyes gestionadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas', 'Corrección de errores en la Circular 3 de Auditoría, publicada en el BOICAC nº 113', 'Situación de la Auditoría en España 2017', 'Informe sobre el cumplimiento de 2017 de CDFSA, relativo a investigaciones y sanciones', and 'El Foro Internacional de Supervisores de Auditoría Independientes (IFIAR) trató el tema de los nuevos agentes disruptivos y el futuro de la auditoría, en la Reunión Plena Anual celebrada en Sevilla del 17 al 19 de abril de 2018'.

Paso (2)

The screenshot shows the 'Consultar Catálogo' page on the ICAC website. The page title is 'Consultar Catálogo' and it indicates 'Catálogo actualizado a 20/10/2018'. The search criteria section includes:

- Tipos: BOLETIN
- Títulos: (empty field)
- Autores: (empty field)
- Interv: (empty field)
- ISBN/ISSN: (empty field)
- Materia: ADMINISTRACIÓN LOCAL, ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, AUDITORÍA
- Tipo búsqueda índice: Por palabras

A 'Buscar' button is located to the right of the search criteria. Below the search criteria, there is a list of publications:

- Nº 001 BOLETIN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS**
Año de edición: 1991
ISSN 1130-266-2
Materias: AUDITORIA, CONTABILIDAD
Soporte Papel
Páginas: 68
Agotado
Disponibilidad: Edición electrónica gratuita
- Nº 002 BOLETIN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS**
Año de edición: 1990
ISSN 1130-266-2
Materias: AUDITORIA, CONTABILIDAD
Soporte Papel
Páginas: 64
Agotado
Disponibilidad: Edición electrónica gratuita
- Nº 003 BOLETIN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS**
Año de edición: 1990
ISSN 1130-266-2
Materias: AUDITORIA, CONTABILIDAD
Soporte Papel
Páginas: 75

También para los siguientes títulos: se podrá consultar la normativa relacionada con Auditoría de Cuentas y Contabilidad en la WEB de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado.

Código de Auditoría de Cuentas

https://www.boe.es/biblioteca_juridica/index.php?tipo=C&modo=2

Código de Contabilidad Financiera y Sociedades

https://www.boe.es/biblioteca_juridica/index.php?tipo=C&modo=2

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

ICAC - Página principal x +

No es seguro | icac.meh.es

Bienvenido Benvinguts Benvidos Ongi Etorri Welcome Bienvenue

GOBIERNO DE ESPAÑA VICEPRESIDENCIA TERCERA DEL GOBIERNO icac Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas MINISTERIO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL

Inicio Mapa Web | Contáctenos

Versión imprimible

Página Principal

ICAC

Normativa

Publicaciones

ROAC

Consultas BOICAC

Contratación

Taxonomía

Carta de servicios

Informes de actividad

Trabaja con Nosotros

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Normativa Contable

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ejerce, en relación con la actividad de Normalización Contable, las siguientes competencias:

- Realizar los trabajos necesarios referidos a la elaboración y propuesta del Plan General de Contabilidad adaptado al Derecho comunitario derivado; Directivas contables y Reglamentos de la Comisión Europea por los que se adoptan las normas internacionales de contabilidad.
- Adaptación del Plan General de Contabilidad 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.

- Coordinación y cooperación internacional con otras Instituciones emisoras de pronunciamientos contables.
- 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.

Servicios

- Convocatoria Examen ROAC 2019
- Modelos 02 y 03 (Plazo de Presentación del día 1 al 31 de Octubre de 2019)
- Tasas gestionadas por el ICAC
- Auditoría de Cuentas
- Contabilidad
- Programas de enseñanza teórica para la inscripción en el ROAC
- Formación continuada de auditores
- Catálogo de publicaciones
- Denuncia Pública

Novedades

- Aviso sobre tramitación de solicitudes de los procedimientos electrónicos al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- Consulta de Auditoría: Sobre la posibilidad de firmar los informes de auditoría de cuentas mediante firma electrónica.
- Consulta de Auditoría: Sobre la obligación de los auditores de cuentas de entidades de interés público de publicar el informe de transparencia regulado en el artículo 13 del Reglamento (UE) nº 537/2014.
- Consulta de Auditoría: Sobre la aplicación de la normativa reguladora de la protección de datos personales en el ámbito de un trabajo de auditoría de cuentas.
- Guías CEAOB sobre la duración del encargo de auditoría.
- Guías CEAOB sobre la participación del auditor respecto a los estados financieros ESEF.
- Publicación por el Tribunal del EAP para la autorización del ICAC e inscripción en el ROAC (Orden ECE/753/2019, del 01/07, BOE nº165 del 11/07) de las listas definitivas de admitidos y excluidos a la 2ª fase del examen.
- Anuncio de la fecha de realización de la segunda fase del examen
- Publicación por el Tribunal del EAP para la autorización del ICAC e inscripción en el ROAC (Orden

PRESENTACIÓN DE Escritos y Comunicaciones

sede.electrónica icac

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

the spanish economy

COMMITTEE OF EUROPEAN AUDITING OVERSIGHT BODIES

EFRA

SERVICIO DE BIBLIOTECA Y DOCUMENTACIÓN

Para consultar los fondos bibliográficos (libros y revistas) accedan a la base de datos en el siguiente enlace:

<http://www.icac.meh.es/seccion.aspx?hid=41>

Para cualquier consulta o información, no duden en ponerse en contacto:

Tfno.: 91 389 56 33

e-mail: biblioteca@icac.mineco.es

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

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

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

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



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ASUNTOS ECONÓMICOS
Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL