



GOBIERNO  
DE ESPAÑA

MINISTERIO  
DE ASUNTOS ECONÓMICOS  
Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL

*icac* Instituto de Contabilidad y  
Auditoría de Cuentas

**Boletín**

N.º 124/Diciembre 2020



Catálogo publicaciones AGE:  
<http://publicacionesoficiales.boe.es/>

Esta publicación está disponible exclusivamente en  
formato electrónico en el sitio web [www.iac.meh.es](http://www.iac.meh.es)  
© ICAC. Se autoriza la reproducción de los contenidos de esta publicación, siempre que se mencione su procedencia

BOLETÍN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS  
BOICAC ® N° 124

Fecha de cierre de la edición: 9 de febrero de 2021

NIPO: 095-20-002-2  
ISSN: 130-388-3

Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas  
(Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital)  
Huertas, 26 - 28014 MADRID  
Tel.: 91.389 56 00 Fax: 91.429 94 86

Edición y maquetación: Solana e Hijos, A.G., S.A.U.

# SUMARIO

---

## I. Disposiciones Generales

### Auditoría

ORDEN ETD /1086/2020, de 13 de noviembre, por la que se dispone el cese y nombramiento de Vocal titular del Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas	3
Resolución de 9 de febrero de 2021 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE), y la modificación de la NIA-ES 700 (revisada) «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros». <i>(La presente resolución se aprueba en el transcurso de la elaboración de este BOICAC y, debido a la importancia de la materia que regula, se anticipa su publicación)</i>	4

## II. Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Resolución de 16 de diciembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Antonio Fernández-Yañez García-Monge	10
Resolución de 16 de diciembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Antonio Guerrero Frias	10
Resolución de 16 de diciembre de 2020, 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 Auditia Iberia Auditores S.L.P. y a su socio auditor D. Luis E. Guerra Vidiella	11
Resolución de 16 de diciembre de 2020, 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 Deleytax Auditores S.L.P.	12
Resolución de 16 de diciembre de 2020, 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 Deleytax Auditores S.L.P. y a su socio auditor D. David Peso de Hoyos	12
Resolución de 16 de diciembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Francisco Javier Azparren Ansoáin	13

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	13
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	17
Anuncio por el que se hace público el cambio de denominación de sociedades de auditoría	19

### III. Comunicaciones y consultas

Disposiciones publicadas en el BOE relacionadas con materia de Auditoría y Contabilidad	20
---	----

#### Consultas

##### **Auditoría**

Consultas recibidas durante 2020 en relación con la duración del encargo de auditoría y la obligación de rotación y resumen de las contestaciones emitidas por el ICAC.	21
---	----

##### **Contabilidad**

###### *Consulta 1*

Sobre la determinación del número medio de trabajadores en las empresas que hayan adoptado expedientes de regulación temporal de empleo (ERTES) derivados del COVID 19.	47
---	----

###### *Consulta 2*

Adquisición de unos ordenadores para donarlos a una entidad sin fines lucrativos.	48
---	----

###### *Consulta 3*

Sobre el tratamiento contable de un aval concedido por un socio para garantizar un contrato de arrendamiento suscrito por la sociedad.	49
--	----

### IV. Ambito Internacional

REGLAMENTO (UE) 2020/1434 DE LA COMISIÓN de 9 de octubre de 2020 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 la Norma Internacional de Contabilidad 16.	50
--	----

REGLAMENTO (UE) 2020/2097 DE LA COMISIÓN de 15 de diciembre de 2020 por el que se 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 la Norma Internacional de Información Financiera 4	54
--	----

# I. DISPOSICIONES GENERALES

---

## **Auditoría**

### **ORDEN ETD /1086/2020, de 13 de noviembre, por la que se dispone el cese y nombramiento de Vocal titular del Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.**

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas regula en su artículo 58.2 la composición del Comité de Auditoría en los siguientes términos:

«2. El Comité de Auditoría estará presidido por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y estará compuesto por un máximo de trece miembros designados por el Ministro de Economía y Competitividad, con la siguiente distribución:

- a) Un representante del Ministerio de Economía y Competitividad, a través de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones;
- b) Un representante del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a través de la Intervención General de la Administración del Estado;
- c) Un representante del Tribunal de Cuentas;
- d) Cuatro representantes de las corporaciones representativas de auditores;
- e) Un representante del Banco de España;
- f) Un representante de la Comisión Nacional del Mercado de Valores;
- g) Un abogado del Estado;
- h) Un miembro de la carrera judicial o fiscal o registrador mercantil;
- i) Un catedrático de universidad;
- j) Y un experto de reconocido prestigio en materia contable y de auditoría de cuentas.

No podrán ser miembros del Comité de Auditoría de Cuentas las personas que durante los tres años precedentes:

1.<sup>a</sup> Hayan realizado auditorías de cuentas.

2.<sup>a</sup> Hayan sido titulares de derechos de voto en una sociedad de auditoría.

3.<sup>a</sup> Hayan sido miembros del órgano de administración, dirección o supervisión de una sociedad de auditoría.

4.<sup>a</sup> Hayan sido socio o mantenido una relación laboral o contractual de otro tipo con una sociedad de auditoría.

Sin perjuicio de otros supuestos de prohibición contemplados en otras leyes, durante los dos años siguientes a la finalización del cargo de miembro del Comité de Auditoría, éstos no podrán incurrir en ninguna de las circunstancias 1.<sup>a</sup> a 4.<sup>a</sup> a que se refiere el párrafo anterior.»

La Orden ECC/106/2016, de 1 de febrero, por la que se dispone el cese y nombramiento de vocales titulares y suplentes del Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, nombró como vocal

titular a don Miguel Fiandor Román en virtud de lo previsto en la letra d) del citado artículo 58.2, en representación del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

Con fecha 22 de octubre de 2020 el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España solicita la sustitución del vocal titular don Miguel Fiandor Román, proponiendo como nuevo vocal titular a don David Tejada Espigares.

Considerando lo anterior, dispongo:

*Primero.* Cese de un vocal titular del Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Se dispone el cese como vocal titular del Comité de Auditoría de Cuentas de don Miguel Fiandor Román, en representación del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

*Segundo.* Designación de un vocal titular del Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Se dispone el nombramiento como vocal titular del Comité de Auditoría de Cuentas de don David Tejada Espigares, en representación del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

*Tercero.* Efectos.

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

Madrid, 13 de noviembre de 2020

La Vicepresidenta Tercera del Gobierno  
y Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital, PD.  
(Orden ECC/1695/2012, de 27 de julio),  
la Subsecretaria de Asuntos Económicos y Transformación Digital,  
Amparo López Senovilla.

**Resolución de 9 de febrero de 2021 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE), y la modificación de la NIA-ES 700 (revisada) «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros».**

El artículo 4.7 de la Directiva 2004/109/CE, de 15 de diciembre de 2004, sobre la armonización de los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado, en la redacción dada por la Directiva 2013/50/UE, de 22 de octubre de 2013, establece que, a partir del 1 de enero de 2020, todos los informes financieros anuales se elaborarán en un formato electrónico único para presentar tal información. El mismo artículo 4.7 delegó en la Comisión los poderes para adoptar las normas técnicas de regulación en las que se especifique el formato electrónico para presentar la mencionada información.

De acuerdo con ello, el Reglamento Delegado (UE) 2019/815, de 17 de diciembre de 2018, ha especificado el formato electrónico único de presentación de información que han de utilizar los emisores al elaborar los informes financieros anuales, estableciendo que deben utilizar el formato XHTML (*Extensible Hypertext Markup Language*). Además, cuando los informes financieros anuales incluyan estados financieros consolidados conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) adoptadas de conformidad con el Reglamento (CE) número 1606/2002 o a las NIIF contempladas en el artículo 1, párrafo primero, letra a), de la Decisión 2008/961/CE (NIIF-UE),

los emisores procederán al marcado o etiquetado de dichos estados financieros consolidados con la tecnología iXBRL (*inline eXtensible Business Reporting Language*). El citado Reglamento Delegado (UE) 2019/815 prevé su aplicación a los informes financieros anuales con estados financieros correspondientes a los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2020.

El informe financiero anual comprende las cuentas anuales y el informe de gestión de la entidad y, en su caso, las cuentas anuales consolidadas y el informe de gestión consolidado de su grupo, revisados por el auditor con el alcance previsto por el artículo 268 de la Ley de Sociedades de Capital, así como las declaraciones de responsabilidad sobre su contenido firmadas por los administradores. La revisión por parte del auditor en relación con el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE) exige manifestar su opinión sobre si las cuentas anuales cumplen lo exigido por el Reglamento Delegado (UE) 2019/815, según lo han entendido los servicios de la Comisión Europea [*Q&A on the RTS on European Single Electronic Format (ESEF)*] a partir de lo dispuesto en el artículo 28.2.c.ii de 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, incorporada al ordenamiento interno mediante la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En consecuencia, la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE) que ahora se presenta tiene por objeto incorporar a la normativa reguladora de auditoría de cuentas en España especialidades en el trabajo de auditoría y en la información a incluir en el informe de auditoría, motivadas por la obligación de verificar el cumplimiento por parte de los sujetos obligados de los nuevos requerimientos derivados del Reglamento Delegado (UE) 2019/815, a partir de lo dispuesto en el artículo 4.7 de la Directiva 2004/109/CE, en la redacción dada por la Directiva 2013/50/UE.

Por los mismos motivos resulta necesario modificar la NIA-ES 700 (revisada) «*Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*», dado que en el informe de auditoría debe incluirse la información relativa al trabajo de verificación realizado a este respecto, así como la opinión acerca de si los estados financieros presentados en formato FEUE cumplen con lo exigido por el Reglamento Delegado (UE) 2019/815. La citada información, de acuerdo con lo indicado en la guía 2019-039 adoptada por la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA) sobre esta materia, debe figurar en apartado separado al de la opinión de auditoría de las cuentas anuales, por lo que se ha considerado conveniente que dicha información figure en la sección del informe de auditoría titulada «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios», en un apartado separado al resto de información a incluir en esta sección. En este sentido, se ha modificado la nota aclaratoria del apartado 42 de la citada NIA-ES 700 (revisada), incluyendo un nuevo apartado a este respecto, titulado «Formato electrónico único europeo», en el que se hace referencia a que el auditor debe informar sobre esta cuestión de conformidad con la norma técnica de auditoría en la que se regula esta materia. En coherencia con lo anterior, resulta necesario modificar los ejemplos de informes de auditoría 1 y 2 de dicha Norma para incluir la posibilidad de informar sobre esta cuestión en la sección de «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» del informe de auditoría de cuentas anuales.

A estos efectos, el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas reconocidas en España, presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE), así como la modificación de la NIA-ES 700 (revisada), para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 2.4 de la LAC.

Por Resolución de 27 de octubre de 2020 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas fue sometida a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE), así como la modificación de la NIA-ES 700 (revisada), publicándose en el Boletín de dicho Instituto número 123, de septiembre de 2020, y el oportuno anuncio en el Boletín Oficial del Estado de 18 de noviembre de 2020. Una vez transcurrido el preceptivo plazo de dos meses de información pública, únicamente se ha presentado una alegación relativa a las referencias a la numeración del Reglamento Delegado (UE) 2019/815, de 17 de diciembre de 2018 que, por error, figuraba como Reglamento 2018/815, en vez de 2019/815. Se ha corregido dicha errata en el texto que ahora se publica.

Por todo lo anterior, tras ser sometido el texto de las citadas normas técnicas a examen por el Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y en el artículo 6 del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, DISPONE lo siguiente:

**Primero.** *Publicación.*

Se acuerda la publicación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE), así como la modificación de la NIA-ES 700 (revisada). Se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto [www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es), así como el envío de la resolución para su publicación en el Boletín Oficial del Estado, de conformidad con lo establecido en el artículo 6 del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas.

**Segundo.** *Entrada en vigor*

Las Normas Técnicas de Auditoría que se publican serán de aplicación obligatoria a los informes de auditoría de cuentas a los que se refiere la presente Resolución que se emitan sobre las cuentas anuales de ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020.

**Tercero.** *Criterios de interpretación de las Normas Técnicas de Auditoría*

Los criterios de interpretación recogidos en el apartado cuarto de la Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publican las NIA-ES resultan igualmente de aplicación a las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución.

**Cuarto.** *Normas Técnicas de Auditoría*

En el Anexo 1 se incluye la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE) y en el Anexo 2 la modificación de la NIA-ES 700 (revisada).

Ambos Anexos y la Resolución se pueden consultar en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –calle Huertas, 26 de Madrid; [www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es)– y en la sede de las Corporaciones representativas de auditores de cuentas, así como en el Boletín Oficial del citado Instituto y en el Boletín Oficial del Estado.

Madrid, 9 de febrero de 2021

El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas,  
Santiago Durán Domínguez.

## ANEXO 1

### **NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE LA ACTUACIÓN DEL AUDITOR EN RELACIÓN CON LOS ESTADOS FINANCIEROS PRESENTADOS EN EL FORMATO ELECTRÓNICO ÚNICO EUROPEO (FEUE)**

	Apartado
<b>Introducción</b>	1-6
<b>Objetivos</b>	7
<b>Definiciones</b>	8
<b>Requerimientos</b>	
Aspectos generales	9-12
Planificación	13
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno en relación con la aplicación del FEUE	14-21
Materialidad	22-26
Respuestas a los riesgos valorados	27-33
Consideraciones relativas a entidades que utilizan una organización de servicios o un experto externo en el proceso de aplicación del FEUE	34
Utilización del trabajo de un experto del auditor	35
Formación de la opinión y tipos de opinión	36-47
Manifestaciones escritas	48
Comunicaciones	49
Documentación	50
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
Respuesta a los riesgos valorados	A1
Formación de la opinión y tipos de opinión	A2-A3
<b>Anexo: Modelos orientativos del apartado del informe de auditoría “Formato electrónico único europeo” de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”</b>	

## Introducción

### *Alcance*

1. Esta Norma Técnica de Auditoría trata de la responsabilidad que tiene el auditor de considerar la aplicación del Reglamento Delegado (UE) 2019/815, de 17 de diciembre de 2018, de la Comisión Europea (Reglamento FEUE) en la auditoría de estados financieros, incluso cuando este se aplique de forma voluntaria por los emisores cuyos valores sean admitidos a negociación en un mercado regulado.
2. De acuerdo con el contenido del Reglamento FEUE, las obligaciones de presentación en formato electrónico *Extensible Hypertext Markup Language* (XHTML) afectan tanto a las cuentas anuales de la sociedad dominante como del grupo, sin embargo, las obligaciones de etiquetado en lenguaje *eXtensible Business Reporting Language* (XBRL) afectan exclusivamente al contenido de las cuentas anuales consolidadas preparadas de conformidad con las NIIF-UE, por lo que el contenido de esta norma técnica está redactado considerando este alcance. No obstante, dicho contenido será asimismo aplicable con las adaptaciones que sean necesarias al supuesto en el que de forma obligatoria o voluntaria se realicen etiquetados XBRL sobre las cuentas anuales de una entidad obligada por el Reglamento FEUE, siempre que la taxonomía utilizada haya sido aprobada por el correspondiente organismo supervisor
3. El Reglamento FEUE es un instrumento legal vinculante, cuyas disposiciones tienen el carácter de “requisitos legales” para las entidades emisoras de la información financiera. El auditor, en el cumplimiento de lo establecido en el apartado 42 de la NIA-ES 700 “*Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*”, sobre otras responsabilidades de información, incluirá en la sección separada del informe de auditoría titulada “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, la información exigida por esta Norma Técnica de Auditoría sobre el cumplimiento legal por parte del emisor de la presentación de sus cuentas anuales en el FEUE.
4. Esta norma debe interpretarse conjuntamente con las Normas Técnicas de Auditoría vigentes, publicadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

### *Responsabilidad del cumplimiento del Reglamento FEUE*

5. La emisión de los estados financieros de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE es responsabilidad de los responsables del gobierno de la entidad.

### *Responsabilidad del auditor*

6. El auditor es responsable de la emisión en su informe de auditoría de una opinión acerca del cumplimiento por parte de la entidad de los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE. En este sentido, el auditor aplicará procedimientos para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material en los estados financieros digitales preparados con formato FEUE debidos a una inadecuada aplicación por parte de la entidad de los requerimientos del Reglamento FEUE. Sin embargo, el auditor no es responsable de prevenir incumplimientos y no puede esperarse que detecte todos los casos de incumplimiento de la aplicación de la mencionada disposición reglamentaria.

## Objetivos

7. Los objetivos del auditor son:

- a. La obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los ficheros digitales elaborados en el formato *Extensible Hypertext Markup Language* (XHTML) y, en su caso, marcados utilizando el estándar *Extensible Business Reporting Language* (XBRL) cumplen con los requerimientos del formato electrónico único europeo (FEUE).
- b. La formación de una opinión basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia obtenida sobre los siguientes extremos:
  - i. Las cuentas anuales, incluidas en su caso, tanto las de la sociedad dominante como las del grupo, auditadas con el alcance previsto en la Ley de Auditoría de Cuentas, se corresponden íntegramente con las cuentas anuales formuladas por los administradores e incluidas en el informe financiero anual en formato electrónico de presentación XHTML, de conformidad con los requerimientos del Reglamento FEUE.
  - ii. Las cuentas anuales consolidadas formuladas conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE) incluidas en el informe financiero anual en formato electrónico de presentación han sido marcadas, en todos sus aspectos significativos, en lenguaje XBRL de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

## Definiciones

8. A efectos de la presente norma técnica los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación, en consonancia con lo establecido en el Reglamento FEUE:

- a. Taxonomía de base: el conjunto combinado de los elementos taxonómicos expuestos en el Anexo VI del Reglamento FEUE, “Esquema de la Taxonomía de base”, y el conjunto de base de enlaces de:
  - i. Presentación, que agrupa los elementos taxonómicos;
  - ii. Cálculo, que expresa relaciones aritméticas entre los elementos taxonómicos;
  - iii. Etiqueta, que describe el significado de cada elemento taxonómico;
  - iv. Definición, que refleja las relaciones dimensionales de los elementos de la taxonomía de base.
- b. Taxonomía de extensión: el conjunto combinado de los elementos taxonómicos y el conjunto de base de enlaces siguiente, ambos creados por el emisor:
  - i. Presentación, que agrupa los elementos taxonómicos;
  - ii. Cálculo, que expresa relaciones aritméticas entre los elementos taxonómicos;
  - iii. Etiqueta, que describe el significado de cada elemento taxonómico;
  - iv. Definición, que garantiza la validez dimensional del resultante documento de instancia XBRL con respecto a la taxonomía de extensión.

- c. Estados financieros consolidados conforme a las NIIF: los estados financieros consolidados elaborados con arreglo a las NIIF adoptadas de conformidad con el Reglamento (CE) nº. 1606/2002 o a las NIIF contempladas en el artículo 1, párrafo primero, letra a), de la Decisión 2008/961/CE (NIIF-UE).

## **Requerimientos**

### **Aspectos generales**

9. El auditor aplicará procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los ficheros digitales elaborados en el formato XHTML que contienen los estados financieros auditados cumplen con los requerimientos del formato electrónico único europeo.
10. En aquellos casos en que los procedimientos de auditoría se hayan aplicado sobre unos estados financieros formulados en un formato diferente al XHTML o sobre borradores o versiones previas a su formulación definitiva, el auditor de cuentas deberá realizar y documentar en papeles de trabajo los procedimientos de auditoría realizados para conciliar éstos con los ficheros digitales elaborados en el formato XHTML que contienen los estados financieros formulados.
11. El auditor de estados financieros consolidados conforme a las NIIF-UE aplicará procedimientos de auditoría específicos diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los ficheros digitales que contienen los estados financieros formulados, incluyendo los desgloses de la memoria, cumplen en todos los aspectos significativos, con los requerimientos del formato electrónico único europeo que en cada momento resulte exigible, en cuanto al marcado XBRL y la taxonomía aplicada.
12. Los requerimientos del FEUE relevantes, cuyo cumplimiento deberá ser verificado por el auditor de cuentas, se encuentran recogidos en el Anexo II del Reglamento Delegado 2019/815.

### **Planificación**

13. El auditor planificará la auditoría con el fin de que se realice de un modo eficaz, lo que incluye la determinación del alcance, dirección y naturaleza, momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados cuya aplicación se requiere para que se alcance el objetivo del trabajo. Para ello considerará lo establecido en las NIA-ES aplicables, en concreto, la NIA-ES 300 *“Planificación de la auditoría de estados financieros”*, y tendrá en cuenta las siguientes particularidades:
  - a. Alcance, términos del encargo y características de los estados financieros en formato FEUE objeto de revisión, así como los criterios utilizados (alcance del etiquetado, experiencia de etiquetado, calendario de emisión, complejidad de las cuentas y nivel de taxonomía extendida utilizada, etc.)
  - b. El momento de realización del proceso de revisión de la preparación de las cuentas anuales en formato FEUE.
  - c. El proceso del etiquetado realizado por la entidad y, en particular, si existen actividades externalizadas o se ha utilizado el trabajo de expertos de la dirección.
  - d. El conocimiento de la entidad y su entorno informático, así como los riesgos de que la información, tanto en lenguaje humano como en lenguaje máquina, contenga incorrecciones materiales.

- e. La identificación de los usuarios a los que se destina el informe de auditoría y la consideración de la importancia relativa y de los componentes del riesgo de la auditoría, y especialmente la interrelación entre los resultados de la auditoría de las cuentas anuales y de la evaluación del cumplimiento de los ficheros XHTML e iXBRL con los requerimientos FEUE.
- f. El grado en el que es relevante el riesgo de fraude en el proceso de preparación de los ficheros XHTML e iXBRL. Para ello, el auditor considerará lo establecido en la NIA-ES 240 *“Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude”*.
- g. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los recursos necesarios para realizar la evaluación y las necesidades de especialización, así como la naturaleza y extensión de la participación de expertos tanto en sistemas de información como en lenguaje XBRL.
- h. El impacto, en su caso, de la función de auditoría interna en los procesos de revisión internos de las cuentas anuales en formato FEUE, incluyendo etiquetados XBRL.

**Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno en relación con la aplicación del FEUE**

- 14. El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material en relación con el cumplimiento de los requerimientos del FEUE en el formato digital de los estados financieros de la entidad auditada mediante el conocimiento de la mencionada entidad y de su control interno, con el objetivo de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material. A estos efectos, el auditor obtendrá conocimiento de los controles relevantes implementados por la entidad en el proceso de elaboración de los ficheros digitales de las cuentas anuales, evaluando el diseño de dichos controles. Para ello considerará la NIA-ES 315 *“Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”*, y tendrá en cuenta las particularidades que se indican a continuación.
- 15. Los procedimientos de valoración del riesgo incluirán, entre otros, los siguientes:
  - a. Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad que, a juicio del auditor, puedan disponer de información que pueda facilitar la identificación de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error en relación con el proceso seguido por la entidad.
  - b. Observación e inspección.
- 16. El auditor obtendrá conocimiento de la entidad y su entorno informático, ello implica analizar, entre otros aspectos y adicionalmente a los considerados en el marco de la auditoría, los siguientes:
  - a. Políticas y procedimientos para la elaboración de los ficheros digitales y el proceso de elaboración en sí mismo.
  - b. La evaluación de si los etiquetados son adecuados a sus actividades y congruentes con el Reglamento FEUE.

17. El auditor obtendrá conocimiento del control interno implantado por la entidad en relación con el proceso de elaboración de los ficheros digitales, incluyendo la evaluación del proceso de incorporación de nuevas soluciones tecnológicas utilizadas por el cliente y de su integración con los sistemas de generación de información financiera (esto es con su Sistema de Control Interno de la Información Financiera (SCIIF)) y otras aplicaciones.
18. Este control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los registros que generan los ficheros digitales muestran información completa y precisa. Para ello, el auditor obtendrá un entendimiento del entorno de la herramienta escogida por la entidad en cuanto a aspectos tales como el proveedor del software empleado, modalidad del servicio utilizado (si en la nube, en sus sistemas o en los sistemas del prestador del servicio) e integración de tal herramienta con sus sistemas. En este sentido, esta integración generalmente se producirá por medio de:
  - a. Sistemas integrados: en los que se aplican las etiquetas en su software de gestión.
  - b. Sistemas no integrados: en los que se utiliza un software de etiquetado independiente para aplicar las etiquetas.
  - c. Sistemas subcontratados: donde se externaliza mediante la contratación del proceso de etiquetado con un tercero.
19. El hecho de que un control, considerado individualmente o en combinación con otros, sea o no relevante para la elaboración de los ficheros digitales es una cuestión de juicio profesional del auditor.
20. El auditor relacionará los riesgos identificados con posibles incorrecciones y considerará la probabilidad de que existan incorrecciones, incluida la posibilidad de múltiples incorrecciones, y si la incorrección potencial podría, por su magnitud, constituir una incorrección material.
21. Estos riesgos de incorrección material pueden resultar de deficiencias en el proceso que conducen a un etiquetado incompleto o inexacto. En este sentido, el auditor considerará, al menos, los siguientes:
  - a. Riesgos relacionados con la integridad:
    - i. no todas las cifras que se muestran en los estados contables principales que integran las cuentas anuales consolidadas están etiquetadas conforme al marcado obligatorio requerido por el Reglamento;
    - ii. no todos los desgloses de las cuentas anuales consolidadas cuyo marcado sea requerido están etiquetados;
    - iii. omisión de etiquetas requeridas relacionadas con la identificación de la entidad (tales como el código Identificador de Entidad Jurídica o el número LEI de la entidad).
  - b. Riesgos relacionados con la exactitud:
    - i. los datos etiquetados no se corresponden con los incluidos en las cuentas anuales consolidadas auditadas;
    - ii. una cifra que se muestra en los estados contables que integran las cuentas anuales consolidadas se ha etiquetado con un contexto inexacto (por

ejemplo, año o fin de año, moneda; débito / crédito; unidad monetaria (es decir, millones / miles));

- iii. error al seleccionar el elemento apropiado de la taxonomía de base;
- iv. una incorrecta interpretación del significado contable del hecho marcado que surge al seleccionar un elemento inapropiado de la taxonomía de base;
- v. un elemento de taxonomía de extensión que no está ligado al elemento de la taxonomía base que tiene el significado contable más amplio o alcance más amplio;
- vi. donde un elemento de taxonomía de extensión combina varios elementos de taxonomía base, el emisor no ha ligado ese elemento de taxonomía de extensión a cada uno de esos elementos de taxonomía base; con la excepción de subtotales y salvo que sea irrelevante;
- vii. cuando se ha optado por ligar un elemento a elementos con un significado contable más reducido, que el enlace no sea adecuado.

### **Materialidad**

22. El auditor aplicará la materialidad determinada en la auditoría de cuentas:

- a. En la planificación y determinación de la naturaleza, momento de ejecución y extensión de los procedimientos a desarrollar respecto al FEUE;
- b. En la evaluación del efecto de las correcciones identificadas en el marcado de la información;
  - a. En su caso, en la evaluación del efecto de las correcciones no corregidas sobre los estados financieros; y
  - b. En la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría sobre el cumplimiento de los requerimientos FEUE.

23. El auditor utilizará su juicio profesional para considerar factores cualitativos en la evaluación de la materialidad en la planificación y ejecución de la revisión del cumplimiento de los requisitos del FEUE. El auditor planifica y lleva a cabo los procedimientos de verificación basándose en una evaluación del riesgo de incorrección material en el etiquetado. La materialidad de las incorrecciones en el etiquetado depende de la naturaleza y la cantidad de etiquetas incompletas o inexactas y del impacto esperado en la confianza de los usuarios en la fiabilidad de dichas etiquetas.

24. El auditor considerará la existencia de aspectos cualitativos que se deban tener en cuenta a la hora de determinar si un error en el proceso de elaboración de la información financiera en formato XHTML o en el etiquetado de las cuentas anuales consolidadas siguiendo los requerimientos del Reglamento FEUE pueden suponer un incumplimiento significativo por parte de la entidad.

25. La identificación de las causas fundamentales de las incorrecciones puede contribuir a la evaluación de su materialidad a efectos de determinar si es necesario o no incluir una referencia a ellas en el informe. Esto también puede ayudar al auditor a evaluar el riesgo de incorrecciones no detectadas como consecuencia de deficiencias en el proceso de etiquetado que indiquen que la etiqueta tiene un carácter material. Errores de proceso que afecten a un gran volumen de partidas como puede ser la utilización incorrecta de la divisa en la

cual están expresadas las cuentas anuales consolidadas o datos generales de la entidad podrían ser materiales aun cuando por su propia naturaleza no se hubiesen puesto de manifiesto a lo largo del trabajo de auditoría de cuentas.

26. En este sentido, un error aislado y único producido en el etiquetado de una partida cuyo importe es inmaterial y que cualitativamente también lo es, difícilmente será objeto de mención en el informe como un incumplimiento significativo en el cumplimiento de los requerimientos del FEUE.

### **Respuestas a los riesgos valorados**

27. El auditor diseñará e implementará respuestas para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. Para ello considerará la NIA-ES 330 *“Respuestas del auditor a los riesgos valorados”*, y tendrá en cuenta las particularidades que se indican a continuación teniendo en cuenta los requerimientos del Reglamento FEUE, para lo que evaluará si:

- a. la entidad ha preparado íntegramente las cuentas anuales tanto individuales como consolidadas en formato XHTML;
- b. las cuentas anuales consolidadas objeto de la auditoría con el alcance previsto en la Ley de Auditoría de Cuentas, se corresponden íntegramente con las incluidas en el informe electrónico en lenguaje humano a través de ficheros XHTML y éstas se corresponden con las contenidas en los ficheros XBRL;
- c. los ficheros digitales XBRL de las cuentas anuales consolidadas cumplen con las especificaciones iXBRL que se detallan en el Anexo III del Reglamento FEUE relativo a *“Especificaciones aplicables con respecto a Inline XBRL”*;
- d. la entidad ha marcado con etiquetas XBRL, como mínimo, la información revelada en las cuentas anuales consolidadas que se detalla como obligatoria en cada momento temporal en el Anexo II del Reglamento FEUE de *“Marcas obligatorias”*;
- e. la entidad, en el marcado de las cuentas anuales consolidadas, ha utilizado el lenguaje de marcado XBRL y una taxonomía cuyos elementos se corresponden con los establecidos en la taxonomía de base especificada en el Anexo VI del Reglamento FEUE de *“Esquema de la taxonomía de base”*;
- f. la entidad, en el marcado de las cuentas anuales consolidadas, ha cumplido con las normas de marcado y presentación desarrolladas en el Anexo IV del Reglamento FEUE de *“Normas de marcado y presentación”*;
- g. las partes de las cuentas anuales consolidadas que han sido marcadas con carácter voluntario por la entidad cumplen con las normas de marcado y presentación desarrolladas en el Anexo IV del Reglamento FEUE *“Normas de marcado y presentación”*;
- h. la entidad ha creado elementos de taxonomía de extensión en circunstancias en las que resulta adecuado crearlas;
- i. los elementos de taxonomía de extensión han sido creados siguiendo los criterios previstos en el Anexo IV del Reglamento FEUE *“Normas de marcado y presentación”*, incluyendo su adecuado enlace o anclaje.

*Pruebas de controles.*

28. De conformidad con lo establecido en la NIA-ES 315 *“Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”*, el auditor realizará indagaciones con el fin de obtener una comprensión sobre los controles diseñados e implementados por la entidad en el proceso de preparación de la información financiera para cumplir con las normas técnicas europeas reglamentarias sobre las especificaciones del FEUE (*ESEF Regulatory Technical Standard* o ESEF RTS). Entre los aspectos que el auditor considerará para determinar la extensión de las pruebas de controles se incluyen los siguientes:
- a. Las especificaciones técnicas de seguridad.
  - b. Los cambios y versiones del fichero finalmente generado.
  - c. El aseguramiento de la integridad del fichero.
  - d. La gestión del proceso de etiquetado seguido por la entidad.
  - e. Integración con el SCIIF, tal y como se indica en el apartado 16.
29. Cuando el auditor decida confiar en el sistema de control interno de la entidad obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes que la entidad tenga implantados sobre la preparación de los archivos digitales en FEUE. (Ref: Apartado A1)

*Pruebas sustantivas*

30. Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán procedimientos de auditoría relacionados con:
- a. el formato final de los archivos iXBRL y XHTML,
  - b. la interoperabilidad del archivo en base a los requerimientos del ESMA, así como
  - c. la incorporación de la firma de los administradores.
31. Al realizar pruebas sustantivas del etiquetado, el auditor realizará alguno de los siguientes enfoques:
- a. inspeccionar el etiquetado realizado por el emisor y evaluar si es apropiado, utilizando el conocimiento de los requisitos y la taxonomía del FEUE; o
  - b. desarrollar una expectativa independiente del etiquetado apropiado y comparar los resultados con el propio etiquetado del emisor como base para sus pruebas sustantivas.
32. En la ejecución de las pruebas sustantivas, si bien éstas no requieren una comprobación de la totalidad de partidas o elementos, el auditor podrá realizar una reejecución total utilizando un software que le permita importar el fichero iXBRL y le ayude en el proceso de identificación y lectura del etiquetado aplicado por el preparador, así como en la realización de comprobaciones para validar la correcta aplicación por parte de la entidad de las reglas de etiquetado iXBRL. Adicionalmente, las comprobaciones realizadas en el software utilizado por la entidad pueden ayudar a verificar si se han aplicado las especificaciones iXBRL y las reglas de generación de archivos (si el conjunto de archivos es técnicamente válido). En todo caso, será necesario que el auditor revise los resultados obtenidos, evalúe los mismos y determine los siguientes pasos a seguir en respuesta a dichos resultados.

33. Al evaluar los resultados de las pruebas sustantivas, el auditor ha de considerar conceptualmente si el elemento seleccionado es el apropiado y en la medida en la que se requiera un elemento de extensión, si está anclado adecuadamente y técnicamente si se presenta en su contexto exacto o preciso (por ejemplo, periodo al que se refieren; tipo de cuenta de débito/crédito; moneda y unidad monetaria, la correspondiente escala (es decir, millones/miles)).

#### **Consideraciones relativas a entidades que utilizan una organización de servicios o un experto externo en el proceso de aplicación del FEUE**

34. Cuando la entidad auditada utiliza los servicios de una organización de servicios en el proceso de aplicación del FEUE, el auditor considerará lo establecido en la NIA-ES 402 *“Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios”*, o cuando la entidad utilice un experto de la dirección, el auditor considerará lo establecido en la NIA-ES 500 *“Evidencia de auditoría”*, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

#### **Utilización del trabajo de un experto del auditor**

35. El auditor determinará si debe utilizar el trabajo de un experto del auditor para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con el cumplimiento de los requerimientos del FEUE, sin que por ello resulte reducida su responsabilidad respecto de la opinión, conforme establece la NIA-ES 620 *“Utilización del trabajo de un experto del auditor”*.

#### **Formación de la opinión y tipo de opinión sobre FEUE**

##### **Objetivos**

36. Con el fin de alcanzar los objetivos establecido en el apartado 7, para la formación de su opinión, el auditor tendrá en cuenta:
- a. si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada;
  - b. si las incorrecciones no corregidas en el proceso de etiquetado de las cuentas anuales consolidadas son materiales, individualmente o de forma agregada; y
  - c. la evaluación del cumplimiento de los requerimientos del Reglamento FEUE en la preparación del informe financiero anual en el FEUE.

#### **Contenido de la sección del informe en la que el auditor emite su opinión**

37. El auditor incluirá su opinión en un apartado separado comprendido dentro de la sección *“Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”* del informe de auditoría.
38. Dicho apartado incluirá:
- a. Una identificación de los archivos digitales preparados por el emisor y que han sido objeto de revisión por parte del auditor.
  - b. Una descripción de la responsabilidad de los administradores en relación con la presentación del informe financiero anual en FEUE en la que se indique que los administradores son responsables de elaborar y presentar el informe financiero

anual en el formato XHTML y, en su caso, marcar las cuentas anuales consolidadas incluidas en el informe financiero anual utilizando el lenguaje XBRL de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

- c. Una descripción de las Responsabilidades del auditor en relación con la opinión sobre el cumplimiento de los requerimientos del Reglamento FEUE en la que se indique que el auditor es responsable de planificar y ejecutar procedimientos de auditoría con el fin de comprobar si las cuentas anuales incluidas en los ficheros digitales preparados por el emisor, se corresponden íntegramente con las cuentas anuales auditadas y si el formato y marcado de las mismas se ha realizado, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.
- d. La opinión del auditor respecto a si el FEUE de las cuentas anuales se corresponde íntegramente con las cuentas anuales auditadas y si éstas han sido preparadas y marcadas, en su caso, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

### **Tipo de opinión**

39. Como resultado del trabajo realizado, y sobre la base de la evidencia obtenida, la opinión del auditor en relación con el FEUE podrá ser:

- e. no modificada (favorable);
- f. modificada (con salvedades, desfavorable, o denegada) con el contenido y formato previsto en el Anexo de esta norma.

#### *Opinión no modificada (favorable)*

40. El auditor expresará una opinión de auditoría no modificada (favorable) cuando concluya que el FEUE de las cuentas anuales se corresponde íntegramente con las cuentas anuales auditadas y que ha sido preparado, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos del Reglamento FEUE.

#### *Opinión modificada*

41. El auditor expresará una opinión modificada cuando:

- a. concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, la presentación en el FEUE de las cuentas anuales no está libre de incorrección material; o
- b. en los casos extremadamente raros en los que no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que la presentación en el FEUE de las cuentas anuales está libre de incorrección material.

42. Esta norma establece tres tipos de opinión modificada denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (o adversa) y denegación (o abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:

- a. la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si el formato electrónico único de las cuentas anuales contiene incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y

- b. el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos, del hecho que origina la opinión modificada, en el formato electrónico único de las cuentas.

#### *Opinión con salvedades*

43. El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:
- a. habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para la presentación en el FEUE de las cuentas anuales; o
  - b. el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre la presentación en el FEUE de las cuentas anuales de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

#### *Opinión desfavorable (adversa)*

44. El auditor expresará una opinión desfavorable cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en el formato electrónico único de las cuentas anuales.

#### *Opinión denegada*

45. El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando, en situaciones extraordinariamente poco frecuentes, no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre el formato electrónico único de las cuentas de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

#### **Implicaciones en la opinión de auditoría**

46. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades en el apartado “Formato electrónico único europeo” de la sección de “Otros requerimientos legales y reglamentarios” por existir incorrecciones en el formato electrónico único de las cuentas, de conformidad con los requerimientos del Reglamento FEUE, considerará si existen implicaciones de la cuestión que originó la opinión modificada, en la opinión de auditoría sobre las cuentas anuales incluida en la sección “Informe sobre las cuentas anuales” del informe de auditoría. (Ref: Apartado A2)
47. Cuando el auditor haya expresado una opinión de auditoría con salvedades, desfavorable o haya denegado su opinión sobre la imagen fiel de las cuentas anuales en la sección “Informe sobre las cuentas anuales”, considerará las implicaciones que tiene la cuestión que originó la opinión con salvedades, en la opinión sobre el formato electrónico único de las cuentas de conformidad con los requerimientos del Reglamento FEUE expresada en el apartado “Formato electrónico único europeo” de la sección “Otros requerimientos legales y reglamentarios” del informe de auditoría. (Ref: Apartado A3)

#### **Manifestaciones escritas**

48. El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas conforme a la NIA-ES 580 “*Manifestaciones escritas*”. En ellas se incluirá una sección específica relativa al

cumplimiento de los requerimientos del FEUE que incluya, al menos, las siguientes declaraciones adicionales en relación con este aspecto:

- a. que los administradores de la entidad son responsables de elaborar y presentar el informe financiero anual del ejercicio en el formato electrónico único europeo y de marcar las cuentas anuales consolidadas incluidas en el informe financiero anual utilizando el lenguaje XBRL de acuerdo con el contenido del Reglamento FEUE, y que dicha responsabilidad incluye:
  - i. la consistencia entre la información presentada en formato electrónico XHTML e iXBRL,
  - ii. la selección y aplicación de las etiquetas XBRL que resultan adecuadas para marcar las cuentas anuales consolidadas, utilizando juicio en la selección de la taxonomía más apropiada en caso de ser necesario,
  - iii. el mantenimiento del control interno necesario para permitir el marcado de las cuentas anuales consolidadas en lenguaje XBRL libre de incorrección material, utilizando la taxonomía prevista en el Reglamento Delegado UE 2019/815.
- b. si se consideran, en su caso, que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inateriales, individualmente o en forma agregada, para la información sobre la materia objeto de análisis;
- c. que son razonables y adecuados los elementos de taxonomía de extensión y las etiquetas de marcado voluntario creadas, en su caso.

## **Comunicaciones**

49. El auditor informará a la comisión de auditoría sobre la revisión de los requerimientos FEUE al constituir dicha revisión un requisito regulatorio conforme a la NIA-ES 260 *“Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”*.

## **Documentación**

50. El auditor preparará la documentación oportuna, conforme a lo establecido en la NIA-ES 230 *“Documentación de auditoría”*, para permitir a un auditor experimentado que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de, entre otros, las características que permitan la identificación de las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas, el detalle de los procedimientos aplicados y las conclusiones alcanzadas.

## **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

### **Respuesta a los riesgos valorados**

#### *Pruebas de controles*

- A1. Por ejemplo, el proceso de un emisor puede involucrar a una persona responsable de realizar el etiquetado de las cuentas anuales consolidadas y una segunda persona que revisa su

trabajo como control o ejecuta verificaciones de validación automatizadas para determinar si el paquete de información cumple con las reglas de presentación relacionadas. En este caso, la evidencia del diseño satisfactorio y de la eficacia operativa de ese control o controles puede reducir significativamente el alcance de pruebas sustantivas adicionales que el auditor juzgue apropiadas. Dichas pruebas pueden implicar establecer que la persona que opera un control manual tiene suficiente conocimiento de los requisitos del FEUE, incluida la taxonomía, para poder evaluar si se ha aplicado la etiqueta adecuada. (Ref: Apartado 29)

## **Formación de la opinión y tipo de opinión sobre FEUE**

### **Implicaciones en la opinión de auditoría**

A2. Ante un incumplimiento de los requerimientos FEUE por parte de la entidad el auditor considerará el contenido de la NIA-ES 250 *“Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”* con el fin de evaluar los posibles efectos que el citado incumplimiento pudiera tener en los estados financieros auditados. Sin embargo, no necesariamente tiene que existir una vinculación directa entre las cuestiones que motivan una opinión con salvedades en el FEUE y la opinión de auditoría sobre la imagen fiel de las cuentas anuales. (Ref: Apartado 46)

A3. En términos generales, es de esperar que las circunstancias que hayan llevado a la emisión de una opinión de auditoría modificada sobre la imagen fiel de las cuentas anuales, afecten de igual manera y en la misma medida a la información que contiene el FEUE. En este sentido, el auditor considerará informar en su opinión sobre el FEUE para lo que podría utilizar una redacción como la siguiente: *“En nuestra opinión, los archivos digitales examinados se corresponden íntegramente con las cuentas anuales consolidadas auditadas, y éstas se presentan y han sido marcadas, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE, si bien, se ven afectados de la misma manera y en la misma medida que las cuentas anuales consolidadas auditadas por las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la opinión con salvedades”*. (Ref: Apartado 47)

## **Anexo: Modelos orientativos del apartado del informe de auditoría “Formato electrónico único europeo” de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”**

### **A) Informe sobre cuentas anuales. Apartado FEUE con opinión favorable:**

#### **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

##### **Formato electrónico único europeo**

Hemos examinado el archivo digital del formato electrónico único europeo (FEUE) de [XYZ, S.A.] del ejercicio [20XX] que comprende un archivo XHTML con las cuentas anuales del ejercicio, que formará parte del informe financiero anual.

Los administradores de XYZ S.A. son responsables de presentar el informe financiero anual del ejercicio [20XX] de conformidad con los requerimientos de formato establecidos en el Reglamento Delegado UE 2019/815, de 17 de diciembre de 2018, de la Comisión Europea (en adelante Reglamento FEUE).

Nuestra responsabilidad consiste en examinar el archivo digital preparado por los administradores de la sociedad, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en vigor en España. Dicha normativa exige que planifiquemos y ejecutemos nuestros procedimientos de auditoría con el fin de comprobar si el contenido de las cuentas anuales incluidas en dicho fichero se corresponde íntegramente con el de las cuentas anuales que hemos auditado, y si el formato de las mismas se ha realizado en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

En nuestra opinión, el archivo digital examinado se corresponde íntegramente con las cuentas anuales auditadas, y éstas se presentan, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

### **B) Informe sobre cuentas anuales consolidadas. Apartado FEUE con opinión favorable:**

#### **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

##### **Formato electrónico único europeo**

Hemos examinado los archivos digitales del formato electrónico único europeo (FEUE) de [XYZ, S.A.] y sociedades dependientes del ejercicio [20XX] que comprenden el archivo XHTML en el que se incluyen las cuentas anuales consolidadas del ejercicio y los ficheros XBRL con el etiquetado realizado por la entidad, que formarán parte del informe financiero anual.

Los administradores de XYZ S.A. son responsables de presentar el informe financiero anual del ejercicio [20XX] de conformidad con los requerimientos de formato y marcado establecidos en el Reglamento Delegado UE 2019/815, de 17 de diciembre de 2018, de la Comisión Europea (en adelante Reglamento FEUE).

Nuestra responsabilidad consiste en examinar los archivos digitales preparados por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en vigor en España. Dicha normativa exige que planifiquemos

y ejecutemos nuestros procedimientos de auditoría con el fin de comprobar si el contenido de las cuentas anuales consolidadas incluidas en los citados archivos digitales se corresponde íntegramente con el de las cuentas anuales consolidadas que hemos auditado, y si el formato y marcado de las mismas y de los archivos antes referidos se ha realizado en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

En nuestra opinión, los archivos digitales examinados se corresponden íntegramente con las cuentas anuales consolidadas auditadas, y éstas se presentan y han sido marcadas, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

### **C) Informe sobre cuentas anuales consolidadas. Apartado FEUE con opinión con salvedades:**

#### **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

##### **Formato electrónico único europeo**

Hemos examinado los archivos digitales del formato electrónico único europeo (FEUE) de [XYZ, S.A.] y sociedades dependientes del ejercicio [20XX] que comprenden el archivo XHTML en el que se incluyen las cuentas anuales consolidadas del ejercicio y los ficheros XBRL con el etiquetado realizado por la entidad, que formarán parte del informe financiero anual.

Los administradores de XYZ S.A. son responsables de presentar el informe financiero anual del ejercicio [20XX] de conformidad con los requerimientos de formato y marcado establecidos en el Reglamento Delegado UE 2019/815, de 17 de diciembre de 2018, de la Comisión Europea (en adelante Reglamento FEUE).

Nuestra responsabilidad consiste en examinar los archivos digitales preparados por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en vigor en España. Dicha normativa exige que planifiquemos y ejecutemos nuestros procedimientos de auditoría con el fin de comprobar si el contenido de las cuentas anuales consolidadas incluidas en los citados archivos digitales se corresponde íntegramente con el de las cuentas anuales consolidadas que hemos auditado, y si el formato y marcado de las mismas y de los archivos antes referidos se ha realizado en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita a continuación, los archivos digitales examinados se corresponden íntegramente con las cuentas anuales consolidadas auditadas, y éstas se presentan y han sido marcadas, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

A continuación, se incluye un detalle de la información financiera que ha sido marcada en las cuentas anuales consolidadas que no resulta adecuada, así como las etiquetas que deberían haber sido utilizadas:

<b>Información desglosada</b>	<b>Estado financiero</b>	<b>Importe_ejercicio actual</b>	<b>Importe_ejercicio n-1</b>	<b>Etiqueta aplicada por la Sociedad</b>	<b>Etiqueta por la que debe ser reemplazada</b>
<i>[Xxx]</i>	<i>[Balance]</i>	<i>[EUR 15m]</i>	<i>[EUR 12m]</i>	<i>[nombre de la etiqueta]</i>	<i>[nombre de la etiqueta]</i>

**ANEXO 2****MODIFICACIÓN NIA-ES 700 (REVISADA), EN LA NOTA ACLARATORIA AL APARTADO 42 Y EN LOS EJEMPLOS DE INFORME 1 Y 2**

1.- Se modifica la nota aclaratoria al apartado 42 de la NIA-ES 700 (Revisada) para incorporar un primer apartado con la siguiente redacción:

- «Formato electrónico único europeo». En el caso de entidades emisoras de valores admitidos a negociación en cualquier mercado regulado de la Unión Europea, las cuales deben elaborar y presentar el informe financiero anual en formato electrónico único europeo (FEUE), el auditor deberá informar de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE).

La redacción de la nota aclaratoria tendrá el contenido siguiente:

Sin perjuicio de lo que las disposiciones legales puedan establecer para cualquier tipo de entidad, en particular, cuando se trate de un informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad de interés público, en la sección de «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» se deberán incluir, al menos, los siguientes apartados titulados:

- «Formato electrónico único europeo». En el caso de entidades emisoras de valores admitidos a negociación en cualquier mercado regulado de la Unión Europea, las cuales deben elaborar y presentar el informe financiero anual en formato electrónico único europeo (FEUE), el auditor deberá informar de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE).
- «Informe adicional para la comisión de auditoría», en el que, de acuerdo con el artículo 10.2 e) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, se incluirá una confirmación de que la opinión de auditoría es coherente con lo manifestado en el informe adicional para la comisión de auditoría mencionado en el artículo 11 de dicho Reglamento.
- «Periodo de contratación», en el que, de acuerdo con el artículo 10.2 b) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, se indicará la fecha de la designación y el período total de contratación ininterrumpida de los auditores o sociedades de auditoría, incluyendo las renovaciones y designaciones realizadas con anterioridad.
- «Servicios prestados», en el que, de acuerdo con el artículo 10.2.g) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, se indicarán todos los servicios, además de la auditoría de cuentas, que el auditor o sociedad de auditoría haya prestado a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas por una relación de control de los que no se haya informado en el informe de gestión o en los estados financieros. No obstante, en el caso de cuentas anuales individuales no será necesario incluir la información correspondiente a los servicios prestados a las citadas entidades vinculadas a la entidad auditada cuando dicha entidad se encuentre integrada en las cuentas consolidadas presentadas en España y la mencionada información se incorpore en las cuentas anuales consolidadas, en el informe de gestión consolidado o en el informe de auditoría de las cuentas consolidadas.

2.- Se modifican los Ejemplos 1 y 2 del Informe de Auditoría. En la Sección «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» del Informe de Auditoría, en cada uno de los ejemplos 1 y 2, se incorpora un primer apartado en los términos que se indican a continuación:

**Formato electrónico único europeo**

*(Incluir solo en el caso de entidades emisoras de valores admitidas a negociación en cualquier mercado regulado de la Unión Europea que hayan presentado el informe financiero anual en formato electrónico único europeo (FEUE). La información a incluir en cada caso se hará de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE) tanto para el caso de cuentas anuales individuales como para el caso de cuentas anuales consolidadas (en este caso, formuladas de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea)).*

.....

**En el Ejemplo 1, la sección «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» tendrá el siguiente contenido:**

**Formato electrónico único europeo**

*(Incluir solo en el caso de entidades emisoras de valores admitidas a negociación en cualquier mercado regulado de la Unión Europea que hayan presentado el informe financiero anual en formato electrónico único europeo –FEUE–). La información a incluir en cada caso se hará de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación de los auditores en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE).*

**Informe adicional para la comisión de auditoría**

La opinión expresada en este informe es coherente con lo manifestado en nuestro informe adicional para la comisión de auditoría de la Sociedad de fecha xxx.

**Periodo de contratación**

La Junta General (Ordinaria/Extraordinaria) de Accionistas celebrada el XX de XX de XX nos nombró como auditores por un período de XXXX años, contados a partir del ejercicio finalizado el XX de XX de XX.

Con anterioridad, fuimos designados por acuerdo/os de la Junta General de Accionistas para el periodo de XXX años y hemos venido realizando el trabajo de auditoría de cuentas de forma ininterrumpida desde el ejercicio finalizado el XX de XX de XX.

**Servicios prestados**

*(Incluir solo en la medida en la que no se hayan informado en el informe de gestión o en las cuentas anuales servicios prestados. En este supuesto no se incluyen los servicios prestados a las entidades vinculadas por una relación de control con la entidad auditada al figurar dicha información en las cuentas anuales consolidadas). Los servicios, distintos de la auditoría de cuentas y adicionales a los indicados en la memoria de las cuentas anuales (y/o en el informe de gestión), que han sido prestados a la entidad auditada han sido los siguientes: <sup>(3)</sup>*

**En el Ejemplo 2, la sección «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» tendrá el siguiente contenido:**

**Formato electrónico único europeo**

*(Incluir solo en el caso de entidades emisoras de valores admitidas a negociación en cualquier mercado regulado de la Unión Europea que hayan presentado el informe financiero anual en formato electrónico único europeo –FEUE–). La información a incluir en cada caso se hará de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre*

---

(3) Los otros servicios se detallarán a continuación o, en atención a su volumen, en un Anexo, incluyendo en el informe una referencia al mismo.

*la actuación de los auditores en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE).*

***Informe adicional para la comisión de auditoría de la sociedad dominante***

*La opinión expresada en este informe es coherente con lo manifestado en nuestro informe adicional para la comisión de auditoría de la sociedad dominante de fecha xxx.*

**Periodo de contratación**

La Junta General (Ordinaria/Extraordinaria) de Accionistas celebrada el XX de XX de XX nos nombró como auditores del Grupo por un período de XXXX años, contados a partir del ejercicio finalizado el XX de XX de XX.

Con anterioridad, fuimos designados por acuerdo/os de la Junta General de Accionistas para el periodo de XXX años y hemos venido realizando el trabajo de auditoría de cuentas de forma ininterrumpida desde el ejercicio finalizado el XX de XX de XX.

**Servicios prestados**

*(Incluir solo en la medida en la que no se haya informado en el informe de gestión consolidados o en las cuentas anuales consolidadas servicios prestados) Los servicios distintos de la auditoría de cuentas adicionales a los indicados en la memoria de las cuentas anuales consolidadas (o, en su caso, en el informe de gestión consolidado) prestados al Grupo han sido los siguientes<sup>(6)</sup>:*

---

(6) Los otros servicios se detallarán a continuación o, en atención a su volumen, en un Anexo, incluyendo en el informe una referencia al mismo.

## II. REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS

---

### **Resolución de 16 de diciembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Antonio Fernández-Yañez García-Monge.**

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Antonio Fernández-Yañez García-Monge, mediante Resolución de 27 de julio de 2018, donde se resolvía:

*«**Primero.** - Declarar al auditor de cuentas D. ANTONIO FERNÁNDEZ-YÁÑEZ GARCÍA-MONGE, con número de inscripción en el ROAC 10182, responsable de la comisión de una infracción grave, de las tipificadas en el artículo 34.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, que establece que tendrá esa consideración «el incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe», cometida en relación con la auditoría de las cuentas anuales de «SOLMIPLAYA, S.L., EN LIQUIDACIÓN», del ejercicio cerrado al 31 de diciembre de 2014.*

***Segundo.** - Imponer a dicho auditor de cuentas una sanción de multa por importe equivalente a dos veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría objeto del presente expediente sancionador, con un importe efectivo de 12.000 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 36.2.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.*

***Tercero.** - 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, dicha sanción llevaría aparejada, para el auditor de cuentas, la prohibición de realizar la auditoría de cuentas de la mencionada entidad correspondientes a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiriera firmeza en vía administrativa.»*

Madrid, 16 de diciembre de 2020

EL PRESIDENTE,  
Santiago Durán Domínguez

### **Resolución de 16 de diciembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Antonio Guerrero Frías.**

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Antonio Guerrero Frías, mediante Resolución de 6 de marzo de 2020, donde se resolvía:

*«**Primero.** - Declarar al auditor de cuentas D. Antonio Guerrero Frías responsable de la comisión de una infracción grave tipificada en el artículo 73.b) de la LAC, por «incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto*

*significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe», en relación con el trabajo de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2016 de la entidad «Hutesa Agroalimentaria S.A.».*

**Segundo.** - *Imponer al auditor de cuentas D. Antonio Guerrero Frias, por la infracción grave cometida, una sanción de multa por importe de dos veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría, sin que pueda, en ningún caso, ser inferior a 6.001 euros, ni superior a 18.000 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 76.2.b) de la LAC. La multa asciende a la cantidad de DIECISEIS MIL EUROS (16.000,- €).*

**Tercero.** - *A tenor de lo establecido en el artículo 78.1 de la LAC, dicha sanción lleva aparejada la prohibición, al auditor de cuentas, de realizar la auditoría de cuentas de la mencionada entidad correspondiente a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.»*

Madrid, 16 de diciembre de 2020

EL PRESIDENTE,  
Santiago Durán Domínguez

**Resolución de 16 de diciembre de 2020, 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 Auditia Iberia Auditores S.L.P. y a su socio auditor D. Luis E. Guerra Vidiella.**

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 Auditia Iberia Auditores S.L.P. y a su socio auditor D. Luis E. Guerra Vidiella, mediante Resolución de 29 de junio de 2020, donde se resolvía:

**«Primero.** - *Declarar a la sociedad de auditoría AUDITIA IBERIA AUDITORES, S. L. P. y a su socio auditor D. Luis E. Guerra Vidiella, corresponsables de la comisión de una infracción grave tipificada en el artículo 73.b) de la LAC, por «incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe», en relación con el trabajo de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2016 de la entidad «FUNDACIÓN ALIANZA POR LOS DERECHOS, LA IGUALDAD Y LA SOLIDARIDAD INTERNACIONAL».*

**Segundo.** - *Imponer a la sociedad de auditoría de cuentas AUDITIA IBERIA AUDITORES, S.L.P., por la infracción grave cometida, una sanción de multa por importe del 0,4 por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio declarado ante el ICAC con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior a 12.000 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 76. 3 de la LAC. Al ser la cantidad resultante inferior a esta cantidad, debe imponerse la multa de DOCE MIL EUROS (12.000 €).*

**Tercero.** - *Imponer al socio auditor corresponsable D. Luis E. Guerra Vidiella, por la infracción grave cometida, una sanción de multa por importe de CUATRO MIL OCHOCIENTOS EUROS (4.800 €), de acuerdo con lo establecido en el artículo 76.4.b) de la LAC.*

**Cuarto.** - *A tenor de lo establecido en el artículo 78.1 de la LAC, dicha sanción llevaría aparejada la prohibición, a la auditora de cuentas y a la sociedad de auditoría, de realizar las auditorías de cuentas de la mencionada entidad correspondientes a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.»*

Madrid, 16 de diciembre de 2020

EL PRESIDENTE,  
Santiago Durán Domínguez

**Resolución de 16 de diciembre de 2020, 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 Deleytax 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 Deleytax Auditores S.L.P., mediante Resolución de 20 de febrero de 2019, donde se resolvía:

*«Primero.- Declarar a la sociedad de auditoría DELEYTAX AUDITORES, S.L.P. 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 a la que pertenece la sociedad de auditoría, en el modelo de información periódica (03) remitido a este Instituto, 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 del 0,8 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 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 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.»*

Madrid, 16 de diciembre de 2020

EL PRESIDENTE,  
Santiago Durán Domínguez

**Resolución de 16 de diciembre de 2020, 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 Deleytax Auditores S.L.P. y a su socio auditor D. David Peso de Hoyos.**

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 Deleytax Auditores S.L.P. y a su socio auditor D. David Peso de Hoyos, mediante Resolución de 21 de febrero de 2019, donde se resolvía:

*«Primero.- Declarar a la sociedad de auditoría DELEYTAX AUDITORES, S.L.P. y al auditor de cuentas, socio de la misma, D. DAVID PESO DE HOYOS responsables de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 34.i) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por «el incumplimiento de lo establecido en el artículo 12.1, en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas, cuando estas sean insuficientes o no se hayan establecido», en relación con el trabajo de auditoría referido a las cuentas anuales de REPROGRAFÍA CIMA, S.L., del ejercicio finalizado a 31 de diciembre de 2015.*

*Segundo.- Imponer a la sociedad de auditoría una sanción de multa, por importe del 1,2 por 100 de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción. Al resultar la sanción de multa porcentual inferior a 12.000 euros debe imponerse una sanción de multa por*

dicho importe de 12.000 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 36.6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

**Tercero.** - Imponer al auditor de cuentas una sanción de multa, por importe de 8.000 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 36.7.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

**Cuarto.** - De conformidad con lo previsto en el artículo 37.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la imposición de dichas sanciones deberá llevar aparejada, tanto para la sociedad de auditoría, como para el auditor de cuentas firmante, la prohibición de realizar la auditoría de cuentas a la entidad auditada correspondientes a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.»

Madrid, 16 de diciembre de 2020

EL PRESIDENTE,  
Santiago Durán Domínguez

**Resolución de 16 de diciembre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Francisco Javier Azparren Ansoáin.**

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Francisco Javier Azparren Ansoáin, mediante Resolución de 1 de junio de 2020, donde se resolvía:

«**Primero.** - Declarar al auditor de cuentas D. Francisco Javier Azparren Ansoáin responsable de la comisión de una infracción grave tipificada en el artículo 73.b) de la LAC, por «incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe», en relación con el trabajo de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2016 de la entidad «Servichap 99 S.L.».

**Segundo.** - Imponer al socio auditor D. Francisco Javier Azparren Ansoáin, por la infracción grave cometida, una sanción de multa por importe de DIECISEIS MIL EUROS (16.000,- €), de acuerdo con lo establecido en el artículo 75.2.b) de la LAC.

**Tercero.** - A tenor de lo establecido en el artículo 78.1 de la LAC, dicha sanción lleva aparejada la prohibición, al auditor de cuentas, de realizar la auditoría de cuentas de la mencionada entidad correspondiente a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.»

Madrid, 16 de diciembre de 2020

EL PRESIDENTE,  
Santiago Durán Domínguez

**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 2020 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
24140	ACIN BIOTA, JAVIER
24212	ALAMO HIDALGO, CAMILO ERNESTO
24129	ALIAGA BERNAL, JORGE
24245	ALONSO CAPARROS, JOSE LUIS
24242	ALONSO-VILLAVERDE DOMINGUEZ, CARLOS
24176	ALVAREZ MARTINEZ, MARIA
24251	ALVAREZ MEDINA, MARTA
24132	ALVAREZ SANCHEZ, MIRIAN
24237	ARMAS MANZANARES, JOSE DANIEL
24164	ARMENTEROS AGUILA, MARIA DOLORES
24203	ARRIETA URDALLETA, IÑIGO
24197	AUZMENDI ARRONDO, JON
24186	BADIOLA MAGUREGUI, AMAIA
24177	BALLESTERO VENTOSA, RAQUEL
24214	BAYO VAZQUEZ, CRISTINA
24253	BENITO LARA, PABLO
24236	BLANCO DOMINGUEZ, SERGIO
24200	BOIX BARBERAN, RAQUEL
24130	CAMARA GASANZ, SARA
24222	CAMARA PEREZ, ALEJANDRO
24199	CANO MERAYO, ESTEFANIA
24190	CAÑELLAS RAMONELL, MIGUEL
24166	CASTILLA GUTIERREZ, BLANCA
24215	CEJUDO LAPUYADE, ALEX
24195	CERDEIRIÑA GOROSTIETA, ALFREDO
24160	COEGO GOLMAR, RUBEN
24249	CORTES CALVO, VICTOR ANGEL
24128	COSTA TABERNERO, MARC
24163	CUESTA CARCEDO, ESTELA
24216	DE CALATAYUD DE LA VEGA-HAZAS, ANTONIO
24126	DE CASTAÑEDA CALVO, ALEJANDRO
24243	DE LA LAMA OBANDO, JESUS
24175	DÍAZ DOMÍNGUEZ, RICARDO
24259	DOCAL MADRID, ANA MARIA
24131	DOMENECH VALLE, MARIA TERESA
24229	DUCASSE BELTRAN, FELIX MARIA
24244	ESCRIVA HERRERO, JORGE
24202	FELIP LLAVAYOL, JORDI
24145	FERNANDEZ BRAVO PINTO, ANTONIO
24201	FERNANDEZ VAZQUEZ, RAQUEL
24193	FERNANDEZ-PALACIOS SANCHEZ, MANUEL JOAQUIN
24170	GAITA GOMEZ, JORGE

---

24198	GALAN LABRADOR, JOSE CARLOS
24230	GALVAN HERNANDEZ, LORENA MARIA
24217	GARCIA BARBERENA, AMAIA
24188	GARCIA VIDAL, ANA ISABEL
24254	GOMEZ DE LA CALZADA, JUAN JOSE
24172	GOMEZ HERAS, MARIA
24117	GONZALEZ BOYA, OLAYA
24239	GONZALEZ IGLESIAS, FEDERICO
24159	GONZALEZ MAYAS, ROBERTO
24178	GONZALEZ NOVOA, ALBA MARIA
24179	GRAÑA SANTOME, MARTA
24218	GUERRA HERNANDEZ, MONICA
24141	GUERRERO LUQUE, JOAN
24234	GURPEGUI ZAPATERO, MARIA
24146	HERNANDEZ SANTOS, ANTONIO
24158	HERRERO GARCIA, JAVIER
24233	IRAZOLA GUTIERREZ, IKER
24258	LAS LENGUAS DíEZ, SARA ANA
24118	LEAL ALLOZA, SILVIA
24180	LEONARDO NEVADO, ALBA
24135	LLOMBART I RAICHS, ISABEL
24238	LOPEZ ATSET, XAVIER
24206	LOPEZ BERMEJO, ANA
24152	LOPEZ EXPOSITO, JOSE LUIS
24226	LÓPEZ PEÑA, MARÍA JESÚS
24119	LOPEZ-PUERTAS LAMY, MONICA
24138	LOPEZ-SCHUMMER ORAA, MONICA
24149	LOSADA URQUIZA, JORGE ALFONSO
24246	MARCEN MIRAVETE, MARIA PILAR
24171	MARTIN SANCHEZ, NEREA
24256	MASLLORENS TOLL, JUDIT
24257	MATE SANZ, PALOMA
24194	MEDINA SANCHEZ, JUAN MANUEL
24181	MEGIAS ORTEGA, ALICIA
24247	MEJLI TRAD, JESSICA CAROLINA
24187	MENCHACA LEANIZBEASCOA, AINARA
24227	MENDIZABAL ATUTXA, IZASKUN
24148	MONGE PROFITÓS, PERE ANTONI
24165	MORALES GUZMAN, MARIANELA CECIBEL
24235	MORENO GARCIA, RUBEN
24139	MORENO RUIZ, SILVIA
24122	MUNTANER CORTES, MIQUEL
24207	MUÑOZ GONGORA, PALOMA
24182	MUÑOZ LOPEZ, LORENA
24147	NEILA CUMBRERA, CARLOS
24125	NICOLAU FRANCES, JULIO ALBERTO
24143	NOGUÉ REGÀS, JOSEP MARIA
24161	NUÑEZ BLASCO, DAVID
24183	NUÑEZ CRUZ, ANGELA
24142	OLIVA MAESTRE, JOSEP MIQUEL
24250	OLIVER CARRETERO, JORGE

---

24150	ORTIZ DE URIARTE FERNANDEZ, GORKA
24169	OSANZ GONZALEZ, JORGE
24192	PAEZ CEBALLOS, DANIEL
24241	PAGNUSSATT PANCORBO, ARMANDO JOSE
24191	PAMPIN SANDE, GONZALO
24121	PASTOR MENENDEZ, CAROLINA
24189	PENA MIDON, SILVIA
24156	PEÑARRUBIA GARCIA, HECTOR
24232	PEREZ GARRIDO, TERESA
24240	PEREZ MOLINA, JESUS FERNANDO
24127	PEREZ ROGER, JAVIER
24123	POYAN PEREIRO, DAVID
24137	PRADO GAUTE, VANESA
24208	PRADOS FERNANDEZ, SALVADOR FRANCISCO
24219	PUENTE ROZALEN, MARIA
24205	PUIG SERRA, IVÁN
24134	QUERALT SANS, MARIA GORETTI
24210	RAGEL BONILLA, ANTONIO JOSE
24167	RAMÍREZ COLADO, MIGUEL ÁNGEL
24155	REYES SAEZ DE TEJADA, JOSE RAMON
24154	RIBAS VEGAS, AITOR
24255	RINCON GARCIA, ANA MARIA
24196	RIOS MARTINEZ, JAVIER
24221	ROBREDO VILLATE, ANA
24225	ROCA CARRERA, SILVIA
24220	RODRIGO FERNANDEZ, AMADEO
24204	RODRÍGUEZ FLORES, INMACULADA
24231	RODRIGUEZ-GUANter ASPOROSA, IGNACIO MANUEL
24124	SALIDO ESPINOSA, JOSE LUIS
24162	SALVATIERRA ALMENDROS, ANA
24209	SANCHEZ DOMENE, IGNACIO
24173	SANCHEZ DOMINGO, MONTSERRAT
24168	SANCHEZ PEREZ, PABLO
24213	SÁNCHEZ URZAINQUI, IGNACIO
24174	SANTMIQUEL CRISPI, NURIA
24120	SANTOS MACIAS, PATRICIA
24144	SANZ TERRADA, PABLO
24224	SARAGOSSA SOLER, MIREIA
24223	SAURAS ANENTO, JOAQUIN
24184	SEGURA HERNANZ, MARIA JOSE
24136	SERRANO ARANA, MAIALEN ARANTZAZU
24153	SUCH IRUSTA, EDUARDO
24211	TOLOSA GARCIA, MIREN IZASKUN
24248	TORRENTS ESPINOSA, ROSER
24252	VALENZUELA PERALES, MARIA
24133	VARGAS RASTRILLA, MARIA
24157	VERDESOTO GOMEZ, JOSE DAVID
24185	VILLAFañEZ HERGUEDAS, ALBA
24151	VIVANCO RUEDA, ALVARO
24228	VLAICU, RAZVAN GABRIEL

## ANEXO II

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

N.º ROAC	RAZON SOCIAL
S2539	ATLAS AUDITORÍA Y CONSULTORÍA, S.L.P.
S2541	AUDAP AUDITORES, S.L.
S2556	AUDIMA AUDITORES, S.L.P.
S2553	BALANCE AUDITORES GRANADA, S.L.P.
S2546	C.A.B. SERVIGESTAUDIT, S.L.P.
S2552	CALATRAVA AUDITORES, S.L.
S2550	COMA AUDICONSULTING 1986, S.L.P.
S2543	COVENANTS AUDITORES, S.L.P.
S2542	F2 RUBIO VALDERRAMA AUDITORES, S.L.P.
S2554	GAVARA-MARCO AUDITORES, S.L.P.
S2545	IGB AUDITORS CONSULTORS, S.L.
S2558	INTEGRITAS AUDITORES, S.L.P.
S2551	MT&A AUDITS, S.L.
S2538	PRBM AUDIT, CONSULTING & TAX, S.L.P.
S2557	RAAMS ECONOMISTAS AUDITORES, S.L.P.
S2540	RESGUARDA MEDITERRÁNEA AUDITORES Y CONSULTORES, S.L.P.
S2547	T.A.B. SERVIGESTAUDIT, S.L.P.
S2555	TRUJILLANO GIL Y ASOCIADOS AUDITORES, S.L.
S2548	V.A.B. SERVIGESTAUDIT, S.L.P.
S2549	XTRA AUDITORES, S.L.P.
S2544	YMAS 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 2020 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

N.º ROAC	AUDITOR
09266	ANTELO LOBO, JUAN CARLOS
06406	CAÑADAS CRIADO, FRANCISCO
02547	CURBELO GUANCHE, MIGUEL ÁNGEL
21800	DURÁN-SINDREU TEROL, CARLOS
10109	FELIP BARDOLL, FRANCISCO JAVIER

03129	GARCÍA HERNÁNDEZ, EMILIO PASCUAL
03246	GIBAJA NÚÑEZ, JOSÉ
10460	GÓMEZ ALDASORO, FRANCISCO JAVIER
07215	GÓMEZ RICALDE, JOSÉ MIGUEL
10484	GÓMEZ RUIZ, RAFAEL EMETERIO
16673	JIMÉNEZ SÁNCHEZ, AGUSTÍN
03794	LASTRAS HERNÁNDEZ, TOMÁS
10975	LÓPEZ DE GOICOECHEA MENDÍA, FRANCISCO JAVIER
04027	MANTILLA RODRÍGUEZ, CARLOS
15684	MARTÍN PERRINO, JESÚS
04109	MARTÍN RAMOS, ALEJANDRO
04267	MENSA ROSICH, ALBERT
21353	PALOMO FERNÁNDEZ, ROCÍO
11762	PÉREZ GÓMEZ, DALMIRO RAMÓN
04733	PÉREZ MUÑO, JOSÉ
15790	PUIG PROHENS, COLOMÁ
04919	RAMÍREZ GARCÍA, JUAN RICARDO
11925	RAMOS ARCE, ANTONIO JOSÉ
13396	RIVERO DARANAS, ANTONIO
05381	SÁNCHEZ-MEJÍAS HERRERO, IGNACIO MANUEL
14129	SOROLLA MIRÓ, JUAN ANDRÉS
05636	TARONGI GONZÁLEZ, PABLO
05725	TUSÓN SÁNCHEZ, AURELIANO
13511	TUZÓN TOMÁS, LUIS ALBERTO

## ANEXO II

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

N.º ROAC	RAZON SOCIAL
S1284	AGUSTÍ & SÁNCHEZ AUDITORES, S.L.P.
S1949	AUDIMED VALENCIA, S.L.P.
S1550	AUDITORA CÁNTABRA DE CUENTAS, S.L.P.
S0346	CONSULTORES Y AUDITORES, S.A.
S1470	EOGEST, S.L.
S2005	FERREIRÓ&ASOCIADOS AUDITORES DE CUENTAS, S.L.
S1155	GABINETE A3 AUDITORES, S.A.
S2338	GLOBAL AJA AUDITS SERVICES, S.L.
S1765	JEC AUDITORES, S.L.
S2000	JOSÉ LUIS FOLGUERAL, S.L.
S1855	LAFIRMA AUDITORES, S.L.P.
S0936	MACG Y AUDITORES ASOCIADOS, S.L.
S0185	MENSA Y TUSAL, S.L.P.
S1811	OSITEC AUDITORES, S.L.P.
S0384	RIVERO Y ASOCIADOS, S.L.
S0861	VERIFICACIONS FINANCERES I COMPTABLES AUDITORS ASSOCIATS, S.L.

**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
S0262	UNICONTROL AUDITORES Y CONSULTORES, S.L.P.	BNFIX UNICONTROL AUDITORES S.L.P.
S0517	MOORE STEPHENS LP, S.L.	MOORE LP, S.L.
S0554	EUDITA CJC AUDITORES, S.L.P.	CJC BAKER AUDITORES, S.L.P.
S1115	SEVILLANO CARAZO DURBAN AUDITORES, S.L.	SEVILLANO CARAZO AUDITORES, S.L.
S1336	VADILLO & ASOCIADOS AUDITORES Y ADMINISTRADORES CONCURSALES, S.L.	SBM ADMINISTRADORES Y AUDITORES, S.L.P.
S2392	PROGRESIA AUDITORES, S.L.	AUDICIA LEGAL CORPORATION, S.L.
S2467	AUDITER ECONOMISTAS AUDITORES, S.L.	AUDITER, ABOGADOS ECONOMISTAS AUDITORES S.L.P.

### III. COMUNICACIONES Y CONSULTAS

---

#### **DISPOSICIONES PUBLICADAS EN EL BOE RELACIONADAS CON MATERIA DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD**

- Circular 1/2020, de 6 de octubre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por la que se modifican la Circular 5/2013, de 12 de junio, que establece los modelos de informe anual de gobierno corporativo de las sociedades anónimas cotizadas, de las cajas de ahorros y de otras entidades que emitan valores admitidos a negociación en mercados oficiales de valores; y la Circular 4/2013, de 12 de junio, que establece los modelos de informe anual de remuneraciones de los consejeros de sociedades anónimas cotizadas y de los miembros del consejo de administración y de la comisión de control de las cajas de ahorros que emitan valores admitidos a negociación en mercados oficiales de valores. (BOE 12-10-20).
- Circular 5/2020, de 25 de noviembre, del Banco de España, a entidades de pago y a entidades de dinero electrónico, sobre normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros, y que modifica la Circular 6/2001, de 29 de octubre, sobre titulares de establecimientos de cambio de moneda, y la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros. (BOE 4-12-20).

## CONSULTAS

### Auditoría

#### CONSULTAS RECIBIDAS DURANTE 2020 EN RELACIÓN CON LA DURACIÓN DEL ENCARGO DE AUDITORÍA Y LA OBLIGACIÓN DE ROTACIÓN Y RESUMEN DE LAS CONTESTACIONES EMITIDAS POR EL ICAC

##### A) NORMATIVA APLICABLE

La normativa reguladora del plazo máximo de duración de auditores de cuentas de entidades EIP está contenida en los artículos 17 y 41 del Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE) y en el artículo 40 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC).

Así, el artículo 17 del RUE establece lo siguiente:

*«1. Toda entidad de interés público designará a un auditor legal o sociedad de auditoría para un encargo inicial cuya duración mínima será de un año y que podrá renovarse.*

*Ni el encargo inicial de un auditor legal o sociedad de auditoría determinado, ni el encargo inicial combinado con sus renovaciones podrán exceder de una duración máxima de diez años.*

*2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, los Estados miembros podrán:*

- a) exigir que el encargo inicial a que se refiere el apartado 1 tenga una duración superior a un año;*
- b) establecer una duración inferior a diez años para los encargos a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1.*

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

*4. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 y en el apartado 2, letra b), los Estados miembros podrán establecer que los períodos de duración máxima a que se refieren el apartado 1, párrafo segundo, y el apartado 2, letra b), puedan ampliarse hasta una duración máxima de:*

- a) veinte años si, una vez transcurrido el período de duración máxima contemplado en el apartado 1, párrafo segundo, y en el apartado 2, letra b), se realiza una convocatoria pública de ofertas para la auditoría legal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16, apartados 2 a 5, o*
- b) veinticuatro años si, una vez transcurrido el período de duración máxima contemplado en el apartado 1, párrafo segundo, y en el apartado 2, letra b), se ha contratado simultáneamente a más de un auditor legal o sociedad de auditoría, siempre que la auditoría legal dé lugar a la presentación del informe conjunto de auditoría a que se refiere el artículo 28 de la Directiva 2006/43/CE.*

*5. Los períodos de duración máxima mencionadas en el apartado 1, párrafo segundo, y en el apartado 2, letra b), solo podrán prorrogarse si, por recomendación del comité de auditoría, el órgano de administración o supervisión, de conformidad con el Derecho nacional, propone una prórroga del encargo a la junta general de accionistas y la propuesta es aprobada.*

*6. Una vez transcurrido el período de duración máxima del encargo contemplado en el apartado 1, párrafo segundo, en el apartado 2, letra b), o en el apartado 4, según corresponda, la entidad de interés público, con carácter excepcional, podrá solicitar que la autoridad competente a que se refiere el artículo 20, apartado 1,*

otorgue una prórroga con el fin de volver a designar al auditor legal o sociedad de auditoría para un nuevo encargo, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el apartado 4, letras a) y b). La duración de este encargo adicional no excederá de dos años.

7. Los principales socios auditores responsables de la realización de la auditoría legal deberán dejar de participar en la auditoría legal de la entidad auditada, a más tardar, a los siete años de la fecha de su designación. No podrán participar de nuevo en la auditoría legal de esa entidad antes de que hayan transcurrido tres años desde la fecha en que cesó su participación.

No obstante, los Estados miembros podrán exigir que los principales socios auditores responsables de la realización de la auditoría legal dejen de participar en la auditoría legal de la entidad auditada antes de que hayan transcurrido siete años desde la fecha de su respectiva designación.

El auditor legal o la sociedad de auditoría establecerá un mecanismo adecuado de rotación gradual del personal de mayor antigüedad involucrado en la auditoría legal, que incluirá al menos a las personas registradas como auditores legales. El mecanismo de rotación gradual se aplicará de manera escalonada a los miembros del equipo, y no a la totalidad del equipo que realiza el encargo. Guardará proporción con la escala y la complejidad de las actividades del auditor legal o la sociedad de auditoría.

El auditor legal o la sociedad de auditoría deberá ser capaz de demostrar a la autoridad competente que este mecanismo se aplica eficazmente y que se ajusta a la escala y la complejidad de sus actividades.

8. A efectos del presente artículo, la duración del encargo de auditoría se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en el que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales consecutivas de la misma entidad de interés público.

A efectos del presente artículo, una sociedad de auditoría incluirá a las demás sociedades que esta haya adquirido o con las que se haya fusionado.

En caso de existir incertidumbre acerca de la fecha en que el auditor legal o la sociedad de auditoría empezó a realizar auditorías legales consecutivas para la entidad de interés público, por ejemplo por haberse producido fusiones, adquisiciones o cambios en la estructura de propiedad, el auditor legal o la sociedad de auditoría las comunicará de inmediato a la autoridad competente, que determinará en última instancia la fecha pertinente a efectos del párrafo primero.»

Por otro lado, el artículo 41 del RUE determina lo siguiente:

«1. A partir del 17 de junio de 2020, una entidad de interés público no asumirá ni prorrogará un encargo de auditoría con un auditor legal o una sociedad de auditoría si dicho auditor o dicha sociedad de auditoría han estado prestando servicios de auditoría a la citada entidad de interés público durante 20 años o más consecutivos en la fecha de entrada en vigor del presente Reglamento.

2. A partir del 17 de junio de 2023, una entidad de interés público no asumirá ni prorrogará un encargo de auditoría con un auditor legal o una sociedad de auditoría si dicho auditor o dicha sociedad de auditoría han estado prestando servicios de auditoría a la citada entidad de interés público durante 11 años o más, pero menos de 20, consecutivos en la fecha de entrada en vigor del presente Reglamento.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 1 y 2, los encargos de auditoría asumidos antes del 16 de junio de 2014 pero que sigan vigentes a 17 de junio de 2016, podrán seguir siendo aplicables hasta que finalice el período de duración máxima mencionado en el artículo 17, apartado 1, párrafo segundo, o en el artículo 17, apartado 2, letra b), será aplicable el artículo 17, apartado 4.

4. El artículo 16, apartado 3, solo se aplicará a los encargos de auditoría una vez finalizado el período indicado en el artículo 17, apartado 1.»

Por último, el artículo 40 de la LAC establece lo siguiente:

«1. En relación con la duración del contrato de auditoría, se aplicará lo establecido en el artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo dispuesto en los apartados 3, 5, 6 y 8. Adicionalmente, la duración mínima del período inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público no podrá ser inferior a tres años, no pudiendo exceder el período total de contratación, incluidas las prórrogas, de la duración máxima de diez años establecida en el artículo 17 del citado Reglamento. No obstante, una vez finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor o sociedad de auditoría, podrá prorrogarse dicho período adicionalmente hasta un máximo de cuatro años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional.

*Durante el período inicial, o del período de prórroga del contrato inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa, no pudiendo ser consideradas como tales las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría. En todo caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría.*

2. En relación con la rotación de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 17.7 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo establecido en los párrafos tercero y cuarto. Adicionalmente, una vez transcurridos cinco años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17.7, párrafo primero, del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

(...)

## **B) CRITERIOS EMITIDOS POR LA COMISIÓN EUROPEA**

La Comisión Europea, en particular, la Dirección General de Estabilidad Financiera, Servicios Financieros y Unión de Mercados de Capital, en su documento de 31 de mayo de 2016, «Adicional Q&A- Implementación of the New Statutory Audit Framework» incluye interpretaciones sobre la aplicación de distintos aspectos de la normativa europea en esta materia, si bien matiza que su criterio no es vinculante.

En el número 1 de dicho documento se indica, en relación con la duración de los encargos de auditoría de entidades de interés público, que «una entidad debe considerarse de interés público a estos efectos desde el momento en que cumple los requisitos previstos para ello bien por la normativa europea o bien por la normativa nacional, e independientemente de cuando fue incorporada tal definición a la citada normativa.»

## **C) CRITERIOS EMITIDOS POR LA COMISIÓN DE ÓRGANOS EUROPEOS DE SUPERVISIÓN DE AUDITORES (COESA)**

La guía publicada por COESA «Duration of the audit engagement», en la que se recogen criterios interpretativos sobre la aplicación de lo establecido en los artículos 17 y 41 del RUE, si bien dichos criterios no tienen carácter de obligatorios, establece lo siguiente (traducción no oficial):

### **«1. ¿Cómo se calcula la duración del encargo de auditoría? ¿Cómo debe considerarse a la red del auditor o sociedad de auditoría en la duración del encargo de auditoría?»**

*La duración del encargo de auditoría se calcula desde el primer ejercicio incluido en la carta de encargo en el que el auditor o sociedad de auditoría (en adelante, auditor) fue inicialmente nombrado para llevar a cabo auditorías consecutivas de una misma EIP.*

*Siguiendo la interpretación literal del artículo 17.8, esta duración se interrumpirá si el auditor deja de auditar a la EIP o si la entidad deja de tener la condición de EIP. Si la duración del encargo se interrumpe, volverá a contar desde el*

principio y no continuará cuando vuelva a nombrarse al auditor o cuando la entidad adquiere otra vez la condición de EIP, excepto – cuando sea aplicable– en los casos en que la sociedad de auditoría es adquirida o se fusiona con otra entidad de auditoría que continúe prestando el servicio de auditoría a dicha entidad (ver pregunta 8).

Si se nombra a más de un auditor el cálculo se aplicará a cada auditor de forma separada.

La duración máxima del encargo de auditoría se aplica solo a la EIP individual y al auditor y no afecta a otras entidades de la red. Sin embargo, tras la finalización de la duración máxima del encargo, ni el auditor ni un miembro de su red dentro de la Unión Europea podrá asumir la auditoría legal de la misma EIP durante el periodo de enfriamiento de cuatro años.

En relación con ambos, el cálculo de la duración máxima del encargo y el periodo de enfriamiento, se anima a las autoridades nacionales a vigilar de cerca el cumplimiento por los auditores con la intención y espíritu de los requerimientos de rotación y enfriamiento, dentro de lo establecido por la legislación nacional. Esto incluye centrarse en auditores, sociedades de auditoría o redes que puedan ser parte de una construcción legal que tenga por objeto eludir estas obligaciones.

Considerando el espíritu y el propósito del Reglamento de evitar la amenaza de familiaridad al implementar los requisitos de rotación, se recomienda considerar que si un auditor deja de prestar servicios de auditoría para una EIP durante un periodo más corto que cuatro años (denominado periodo de enfriamiento) y es nombrado otra vez para prestar servicios de auditoría a la misma EIP tras la interrupción, el cálculo de la duración máxima no debe volver a contar desde el inicio. Por el contrario, el número de años durante los que el auditor ha estado prestando servicios a la EIP antes de la interrupción debería añadirse a los años de prestación de servicios de auditoría a la misma EIP tras la interrupción.»

## **5. ¿Cuándo adquiere una entidad la condición de EIP?**

A efectos de la Directiva y el Reglamento, las entidades son EIP desde que cumplen el criterio de entidad cotizada, institución de crédito o entidad aseguradora establecido en la legislación europea. En la práctica esto implica, por ejemplo, que una entidad cotizada adquiere la condición de EIP desde el momento en que sus acciones están admitidas a cotización en un mercado regulado de la Unión Europea, **con independencia de cuando se hayan definido como EIP en la normativa europea.**

Además, los Estados miembros pueden designar otras entidades como EIP según la legislación nacional. **Estas entidades se considerarán EIPs cuando cumplan los criterios establecidos por dicho Estado miembro.**

**En el caso particular de una entidad que adquiere la condición de EIP durante un ejercicio financiero, por ejemplo, por la admisión de sus valores a cotización en un mercado regulado, el cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría comenzará el primer ejercicio en que la entidad era EIP en la fecha de información, es decir en la fecha de cierre de los estados financieros.»**

**«6. ¿Cuáles son las condiciones para la rotación del socio auditor clave? ¿Pueden los socios de auditoría clave después de su cese convertirse en revisores de control de calidad del trabajo para el mismo trabajo de auditoría? ¿Se requiere que los revisores de control de calidad del compromiso roten?**

El artículo 2.16 de la Directiva define socios clave de auditoría de la siguiente manera:

A) El (los) auditor (es) legal (es) designado (s) por una firma de auditoría para un trabajo de auditoría particular como el principal responsable de llevar a cabo la auditoría legal en nombre de la firma de auditoría; o

B) En el caso de una auditoría de grupo, al menos la auditoría legal a nivel del grupo y los auditores legales designados como los principales responsables a nivel de filiales importantes; o

C) Los auditores legales que firman el informe de auditoría.

*El socio auditor clave cesará su participación en la auditoría legal de la entidad auditada a más tardar siete años después de la fecha del nombramiento. No es necesario incluir años de participación del socio auditor clave en la auditoría antes de que la entidad calificada como PIE.*

*Los Estados miembros pueden aplicar términos más estrictos para el cese del socio auditor clave.*

*El socio auditor clave no deberá participar en la auditoría legal de la entidad auditada antes de que hayan transcurrido tres años después de su cese.»*

### **«8. ¿Cómo afectan las fusiones y adquisiciones al cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría?**

*El segundo párrafo del artículo 17.8 del Reglamento trata de evitar la elusión de los requerimientos de rotación. Sin tener en cuenta los cambios en la forma de la entidad legal del auditor como consecuencia de fusiones o adquisiciones debe prestarse atención a la continuidad económica o real del auditor. Este enfoque asegura la efectividad de la legislación europea y alcanza la razón fundamental de los requerimientos de rotación, que es, la promoción de la independencia y la ausencia de conflictos de interés derivados de la amenaza de familiaridad. Esta razón fundamental es también consistente con el enfoque de fondo sobre forma, de acuerdo con el cual el fondo económico y sus efectos concretos preceden al diseño formal y legal (de fusiones o adquisiciones previas).*

*De esta manera, la duración del encargo en caso de fusiones y adquisiciones de sociedades de auditoría debería contar desde que el encargo original de auditoría se ha llevado a cabo por una de las entidades fusionadas, es decir, sin considerar el efecto de la fusión o como si la fusión no hubiera tenido lugar.*

*En el caso de fusión de una EIP con otra u otras entidades, si el auditor de la entidad absorbente o de la nueva entidad creada tras la fusión era el auditor de alguna de las EIPs que han participado en la fusión, la duración del encargo debe contar desde el encargo inicial de las EIPs involucradas en la fusión. El mismo criterio se aplicará a adquisiciones, escisiones y otros cambios en la estructura de propiedad.*

*Sin embargo, en el caso de incertidumbres en el contexto de estas reestructuraciones, el auditor informará inmediatamente a la autoridad competente nacional de dichas incertidumbres, que debatirá y decidirá en última instancia la fecha de comienzo del encargo de auditoría a efectos de la duración máxima del encargo caso a caso y considerando el enfoque de fondo sobre forma.*

*Esto aplica tanto a los auditores como a las EIPs».*

### **«9. ¿Cómo se aplican las disposiciones del artículo 41 del Reglamento?**

*Los apartados 1 y 2 del artículo 41 establecen la duración máxima de ciertos encargos de auditoría. Estos apartados se aplican con independencia de las opciones ejercidas por los Estados Miembros respecto a la extensión de la duración del encargo de auditoría.*

*Por el contrario, según el apartado 3 del artículo 41, la extensión de la duración máxima del encargo de auditoría en caso de licitación pública (artículo 17.4.a) del Reglamento) o en caso de nombramiento de más de un auditor (artículo 17.4.b) del Reglamento) se considerará según lo previsto en la respectiva normativa nacional del Estado miembro.*

*La expresión «asumir» o «renovar» debe entenderse como el nombramiento del auditor siempre y cuando dicho nombramiento se refiera a los estados financieros correspondientes a un ejercicio económico que comience antes del 17 de junio de 2020 o de 2023, respectivamente.*

*El periodo de enfriamiento previsto en el artículo 17.3 del Reglamento será también de aplicación cuando se apliquen las disposiciones del artículo 41.*

*Para el cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría de acuerdo con este artículo, las entidades se consideran EIP desde el momento en que cumplen los criterios de entidad cotizada, institución de crédito o entidad*

*aseguradora establecidos en la normativa europea, con independencia de cuando se ha definido como EIP bajo la normativa europea.*

*A los efectos de este artículo y para computar el número de años que el auditor ha estado prestando servicios de auditoría a la EIP, se considerarán los ejercicios económicos cerrados a la fecha de entrada en vigor del Reglamento.*

*a) Aplicación del artículo 41.1.*

*Se aplica a auditores que a la fecha de entrada en vigor del Reglamento (es decir, 16 de junio de 2014) han estado prestando servicios ininterrumpidos de auditoría a la EIP durante 20 años consecutivos o más.*

*Cuando el comienzo del primer ejercicio económico incluido en el encargo de auditoría sea anterior a o el 16 de junio de 1994, la entidad auditada no podrá renovar o asumir un encargo de auditoría con la sociedad de auditoría o el auditor para ejercicios que comiencen el 17 de junio de 2020 o más tarde.*

*b) Aplicación del artículo 41.2.*

*Se aplica a auditores que a la fecha de entrada en vigor del Reglamento (es decir, 16 de junio de 2014) han estado prestando servicios ininterrumpidos de auditoría a la EIP durante 11 años consecutivos o más y menos de 20.*

*Cuando el comienzo del primer ejercicio económico incluido en el encargo de auditoría sea entre el 17 de junio de 1994 y el 16 de junio de 2003, la entidad auditada no podrá renovar o asumir un encargo de auditoría con la sociedad de auditoría o el auditor para ejercicios que comiencen el 17 de junio de 2023 o más tarde.*

*c) Aplicación del artículo 41.3.*

*Según se ha indicado anteriormente, la aplicación del artículo 41.3 del Reglamento considera la extensión de la duración máxima del encargo de auditoría en caso de licitación pública (artículo 17.4.a) del Reglamento) o en caso de auditoría conjunta (artículo 17.4.b) del Reglamento) adoptada por el correspondiente Estado miembro.*

*Cualquier encargo que fuera asumido antes del 16 de junio de 2014 y que continúe en vigor el 17 de junio de 2016, distinto de los referidos en los apartados 1 y 2 del artículo 41, puede permanecer en vigor hasta la respectiva duración máxima nacional que podrá ser prolongada mediante licitación pública o mediante el nombramiento simultáneo de más de un auditor.»*

## **D) CONSULTAS RECIBIDAS**

### **1. CONSULTA SOBRE EL CÁLCULO DEL PLAZO DEL ARTÍCULO 40 EN EL CASO DE TRANSFORMACIÓN DE UNA EIP**

#### **Consulta planteada:**

La consulta se refiere a una Fundación Bancaria cuyas cuentas anuales han venido siendo auditadas desde el ejercicio 2010 hasta el ejercicio 2019, ambos incluidos, de forma ininterrumpida por el mismo auditor de cuentas, y que ha sufrido determinadas operaciones de transformación societaria en ese periodo.

La entidad hasta el ejercicio 2013 fue una Caja de Ahorros, inscribiéndose en los registros oficiales correspondientes el 2 de julio de 2013 como fundación de carácter especial y desde el 14 de julio de 2014 como fundación bancaria.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 3.5 de la LAC (definición de entidad de interés público – EIP, en adelante) y su normativa de desarrollo, las entidades de crédito y las fundaciones bancarias tienen la consideración de EIP, no así las fundaciones de carácter especial, las cuales no se encuentran incluidas en tal definición.

La cuestión planteada viene referida a si el ejercicio 2013, en el que la entidad era fundación de carácter especial y por tanto no EIP, a diferencia del resto de ejercicios que como entidad de crédito o fundación bancaria sí ostentaba tal

consideración, podría descontarse del cómputo de los 10 años que comprende el período máximo de contratación establecido en el artículo 40.1 de la LAC.

### **Contestación emitida:**

La entidad ha sufrido una transformación, en primer lugar, de caja de ahorros a fundación de carácter especial, y, posteriormente, en el siguiente ejercicio, a fundación bancaria, como consecuencia de la reestructuración bancaria operada en España en la época y de acuerdo con la normativa reguladora de esta materia.

La transformación de fundación de carácter especial a fundación bancaria obedece a la aplicación de lo exigido por la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias, pudiendo entenderse que existe continuidad en el paso de un tipo de fundación a otra, entre los ejercicios 2013 y siguientes.

No se ha producido una interrupción en la realización de la auditoría por parte del mismo auditor a lo largo de todo el período 2010 a 2019, siendo únicamente la entidad la que ha cambiado su forma jurídica derivada de una reestructuración societaria exigida legalmente. De forma que la entidad únicamente en el ejercicio 2013 dejó de tener formalmente la consideración de EIP, al no tener tal naturaleza de acuerdo con la normativa de auditoría de cuentas.

De la literalidad de lo dispuesto en el artículo 17.8 del RUE, tal y como se indica en la guía del CEAOB antes citada, podría entenderse que se produce una interrupción en la duración del encargo de auditoría al dejar la entidad de tener la consideración de EIP en el ejercicio 2013, lo que conllevaría que, cuando la entidad tuviese nuevamente dicha consideración de EIP, se iniciase un nuevo periodo de contratación, desde cero, no que dejase de contar ese ejercicio en el cómputo del periodo máximo de contratación, como se indica por el consultante.

Sin embargo, la propia guía prevé excepciones a dicho criterio para los casos de interrupciones esporádicas o de transformaciones, fusiones o reestructuraciones societarias que se produzcan tanto por parte del auditor como de la entidad EIP. En estos casos, se señala que debe estarse al espíritu y objeto de la regulación sobre esta materia (limitación temporal contractual y rotación) cuya finalidad es evitar las amenazas de familiaridad por una relación prolongada que puedan comprometer la independencia de los auditores.

En este sentido, se recomienda en la guía CEAOB (Apartado A.1, último párrafo) que si un auditor que viene auditando una EIP deja de realizar la auditoría en dicha entidad por un período inferior a 4 años (período de enfriamiento), en el caso de ser contratado nuevamente, el cálculo del periodo máximo de duración no se reiniciará desde cero, sino que se tendrán en cuenta a estos efectos los años anteriores en los que este auditor realizó la auditoría de esa entidad. Asimismo, dicha guía en el apartado A.8, para los casos de fusiones, transformaciones o reestructuraciones societarias, entiende que en el cómputo del periodo máximo de contratación debe contarse desde el primer ejercicio en que el auditor realizó la auditoría de una de las entidades EIP intervinientes en la operación societaria de reestructuración.

En conclusión, este Instituto considera que el criterio recomendado por la guía CEAOB de aplicación a situaciones excepcionales de interrupciones esporádicas o transformaciones societarias es aplicable de forma análoga al caso ahora planteado, de forma que el auditor que venía auditando la entidad en cuestión desde el ejercicio 2010, podrá realizar la auditoría del ejercicio 2019 como último ejercicio del periodo máximo previsto en el artículo 40 de la LAC, en el que finalizará dicho periodo, sin perjuicio de poder optar a la posibilidad de un periodo adicional máximo de cuatro años siempre que se nombre simultáneamente a otro auditor para realizar la auditoría conjunta de dicha entidad, tal y como se prevé en el artículo 40.1 de la LAC. El hecho de que el ejercicio 2013 la entidad no tuviese formalmente la consideración de EIP no puede considerarse que interrumpa el cómputo del periodo máximo de duración del contrato establecido legalmente, al mantenerse el mismo auditor de forma ininterrumpida a lo largo de dicho periodo.

## **2. CONSULTA SOBRE LAS LIMITACIONES DE CONTRATACIÓN DEL AUDITOR EN AUDITORÍA CONJUNTA**

### **Consulta planteada:**

La entidad objeto de la consulta es una Entidad de Interés Público que ha venido siendo auditada por el auditor «A», siendo el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2019 el último periodo de contratación del auditor «A».

El auditor «A» ha auditado durante más de 20 años consecutivos dicha entidad de interés público en la fecha de entrada en vigor del Reglamento UE 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, resultando de aplicación lo establecido por el artículo 41.1 del mencionado Reglamento, en virtud del cual el último ejercicio respecto al que el auditor «A» puede llevar a cabo la auditoría de las cuentas anuales de la mencionada entidad de interés público es el ejercicio 2020 (siempre y cuando asuma y sea prorrogado dicho encargo antes del 17 de junio de 2020).

La entidad de interés público ha optado por contratar una auditoría conjunta para el ejercicio 2020, que será realizada por el auditor «A» y un nuevo auditor «B», y la consulta se refiere a si sabiendo que el auditor «A» solo puede ser contratado por un ejercicio adicional (el 2020), cuál es el periodo inicial por el que puede ser contratado el auditor «B», considerando lo establecido en el artículo 40.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en el que se indica que la duración mínima del periodo inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público no podrá ser inferior a tres años.

### **Contestación emitida**

En el supuesto planteado el auditor «A» podrá realizar la auditoría del ejercicio 2020 como último ejercicio. Y ello, tanto de forma individual como en auditoría conjunta con otro auditor. En el caso de que sea nombrado de forma conjunta con otro auditor, dicho nombramiento conjunto, tanto para el auditor «A», como para el nuevo auditor, deberá ser por un año (el límite que tiene el auditor A), sin perjuicio de que posteriormente a este nombramiento conjunto, el nuevo auditor pueda volver a ser contratado nuevamente hasta el periodo máximo de contratación.

### **3. CONSULTA SOBRE LA OBLIGACIÓN DE ROTACIÓN EN EL CASO DE FUSIÓN DE ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO**

#### **Consulta planteada:**

La consulta se refiere a la aplicación de lo establecido en el artículo 41 del Reglamento UE n.º 537/2014 (RUE) a una situación en la que la Sociedad A, que viene siendo auditada por una sociedad de auditoría desde 2001, se fusiona con otra sociedad B en 2012, dando lugar a una nueva sociedad, denominada también A (la llamaremos NA). La sociedad A tiene una representación mayoritaria sobre la sociedad B en todos los aspectos (socios, personal, capital, etc.). de ahí que la nueva sociedad NA adopte la misma denominación y continúa siendo auditada por la misma sociedad de auditoría hasta la actualidad.

#### **Contestación emitida:**

Este Instituto, atendiendo a las circunstancias concretas del supuesto planteado y de conformidad con los criterios indicados en las consultas publicadas en el BOICAC sobre esta materia (consulta 4 BOICAC 110 y consulta 1 BOICAC 115) y en la guía publicada por el CEAOB «Duration of the audit engagement», considera lo siguiente:

a) A efectos de lo establecido en el artículo 17.8 y 41 del RUE la sociedad NA debe considerarse como continuidad de la anterior sociedad A, por lo que la fecha inicial de contratación a tener en cuenta a efectos del periodo máximo de contratación de la sociedad de auditoría por la nueva sociedad NA será el ejercicio 2001, el primer ejercicio en que fue auditada la sociedad A.

b) La sociedad de auditoría podrá ser nombrada y contratada para realizar la auditoría del ejercicio 2023 de la nueva sociedad NA, siempre y cuando el nombramiento y contratación se realizase con anterioridad al 17 de junio de 2023.

### **4. CONSULTA SOBRE LA OBLIGACIÓN DE ROTACIÓN EN EL CASO DE FUSIÓN DE AUDITORES Y FALLECIMIENTO POSTERIOR DE UNO DE ELLOS**

#### **Consulta planteada:**

La consulta se refiere a una situación que se resume en que dos auditores de cuentas (A y B) realizan la actividad de auditoría de forma individual compartiendo recursos a través de una sociedad de costes desde 1998 hasta 2015, ejercicio en el que crean una sociedad de auditoría de la que ambos son los únicos socios.

En el ejercicio 2011, el auditor A es nombrado para efectuar la auditoría de las cuentas anuales de una entidad de interés público (EIP en adelante) por un periodo de tres años, (2011, 2012 y 2013). Dicho nombramiento se renueva en 2014 para los ejercicios 2014, 2015 y 2016.

En el ejercicio 2015, A y B deciden crear una sociedad de auditoría para el ejercicio de la actividad y de este modo dejar de actuar como auditores individuales.

En 2017, la EIP nombra como auditor de cuentas a la sociedad de auditoría de la que es socio A, por un periodo de tres años (2017, 2018 y 2019), decidiendo la sociedad que el firmante del informe sea el socio B.

En noviembre de 2017 fallece el auditor A, socio de la firma de auditoría y auditor individual firmante en el periodo 2011 a 2016 ambos inclusive.

Se consulta a partir de qué ejercicio debe entenderse que se inicia el cómputo del plazo de duración máxima de un encargo de auditoría para la sociedad de auditoría creada y cuyo nombramiento se produce en 2017, a efectos de determinar la obligación de rotación.

### **Contestación emitida:**

1.- En primer lugar, debe advertirse que la determinación de las fechas y plazos de contratación de los auditores de cuentas en casos de dudas como la ahora planteada, - de fusión o transformación societarias, tanto de las entidades auditadas como de las sociedades de auditoría-, corresponde al supervisor de cada Estado miembro, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17.8 del Reglamento UE n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014 (RUE). Dicho artículo establece:

*« 17.8 A efectos del presente artículo, la duración del encargo de auditoría se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en el que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales consecutivas de la misma entidad de interés público.*

### **A efectos del presente artículo, una sociedad de auditoría incluirá a las demás sociedades que esta haya adquirido o con las que se haya fusionado.**

*En caso de existir incertidumbre acerca de la fecha en que el auditor legal o la sociedad de auditoría empezó a realizar auditorías legales consecutivas para la entidad de interés público, por ejemplo, por haberse producido fusiones, adquisiciones o cambios en la estructura de propiedad, el auditor legal o la sociedad de auditoría las comunicará de inmediato a la autoridad competente, que determinará en última instancia la fecha pertinente a efectos del párrafo primero.»*

2.- De lo dispuesto en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), en relación con la situación planteada debe considerarse lo siguiente:

El artículo 40.1 de la LAC, en cuanto al plazo máximo de contratación, establece:

*«1. En relación con la duración del contrato de auditoría, se aplicará lo establecido en el artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo dispuesto en los apartados 3, 5, 6 y 8. Adicionalmente, la duración mínima del período inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público no podrá ser inferior a tres años, no pudiendo exceder el período total de contratación, incluidas las prórrogas, de la duración máxima de diez años establecida en el artículo 17 del citado Reglamento. No obstante, una vez finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor o sociedad de auditoría, podrá prorrogarse dicho período adicionalmente hasta un máximo de cuatro años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional.*

(..)

Y también debe tenerse en cuenta el artículo 3.14 de dicha Ley que, en relación con la definición de red, establece:

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

En todo caso, se entenderá que forman parte de una misma red las entidades vinculadas al auditor de cuentas o sociedad de auditoría en los términos a que se refiere el apartado siguiente.»

3.- Por otra parte, debe tenerse en cuenta lo señalado en la guía publicada por el CEAOB «Duration of the audit engagement», documento adoptado el 28 de noviembre de 2019 (CEAOB 2019-041), en el que se recogen criterios interpretativos sobre la aplicación de lo establecido en los artículos 17 y 41 del RUE, si bien dichos criterios no tienen carácter de obligatorios.

En dicha guía, en relación con el supuesto concreto planteado, interesa reseñar lo siguiente:

a.- El apartado A.1, que dice:

**«1. ¿Cómo se calcula la duración del encargo de auditoría? ¿Cómo debe considerarse a la red del auditor o sociedad de auditoría en la duración del encargo de auditoría?»**

La duración del encargo de auditoría se calcula desde el primer ejercicio incluido en la carta de encargo en el que el auditor o sociedad de auditoría (en adelante, auditor) fue inicialmente nombrado para llevar a cabo auditorías consecutivas de una misma EIP.

Siguiendo la interpretación literal del artículo 17.8, esta duración se interrumpirá si el auditor deja de auditar a la EIP o si la entidad deja de tener la condición de EIP. Si la duración del encargo se interrumpe, volverá a contar desde el principio y no continuará cuando vuelva a nombrarse al auditor o cuando la entidad adquiere otra vez la condición de EIP, excepto – cuando sea aplicable– en los casos en que la sociedad de auditoría es adquirida o se fusiona con otra entidad de auditoría que continúe prestando el servicio de auditoría a dicha entidad (ver pregunta 8)

Si se nombra a más de un auditor el cálculo se aplicará a cada auditor de forma separada.

La duración máxima del encargo de auditoría se aplica solo a la EIP individual y al auditor y no afecta a otras entidades de la red. Sin embargo, tras la finalización de la duración máxima del encargo, ni el auditor ni un miembro de su red dentro de la Unión Europea podrá asumir la auditoría legal de la misma EIP durante el periodo de enfriamiento de cuatro años.

En relación con ambos, el cálculo de la duración máxima del encargo y el periodo de enfriamiento, se anima a las autoridades nacionales a vigilar de cerca el cumplimiento por los auditores con la intención y espíritu de los requerimientos de rotación y enfriamiento, dentro de lo establecido por la legislación nacional. Esto incluye centrarse en auditores, sociedades de auditoría o redes que puedan ser parte de una construcción legal que tenga por objeto eludir estas obligaciones.

Considerando el espíritu y el propósito del Reglamento de evitar la amenaza de familiaridad al implementar los requisitos de rotación, se recomienda considerar que si un auditor deja de prestar servicios de auditoría para una EIP durante un periodo más corto que cuatro años (denominado periodo de enfriamiento) y es nombrado otra vez para prestar servicios de auditoría a la misma EIP tras la interrupción, el cálculo de la duración máxima no debe volver a contar desde el inicio. Por el contrario, el número de años durante los que el auditor ha estado prestando servicios a la EIP antes de la interrupción debería añadirse a los años de prestación de servicios de auditoría a la misma EIP tras la interrupción.»

b.- El apartado A.8, que dice:

**«8. ¿Cómo afectan las fusiones y adquisiciones al cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría?»**

El segundo párrafo del artículo 17.8 del Reglamento trata de evitar la elusión de los requerimientos de rotación. Sin tener en cuenta los cambios en la forma de la entidad legal del auditor como consecuencia de fusiones o adquisiciones debe prestarse atención a la continuidad económica o real del auditor. Este enfoque asegura la

*efectividad de la legislación europea y alcanza la razón fundamental de los requerimientos de rotación, que es, la promoción de la independencia y la ausencia de conflictos de interés derivados de la amenaza de familiaridad. Esta razón fundamental es también consistente con el enfoque de fondo sobre forma, de acuerdo con el cual el fondo económico y sus efectos concretos preceden al diseño formal y legal (de fusiones o adquisiciones previas).*

*De esta manera, la duración del encargo en caso de fusiones y adquisiciones de sociedades de auditoría debería contar desde que el encargo original de auditoría se ha llevado a cabo por una de las entidades fusionadas, es decir, sin considerar el efecto de la fusión o como si la fusión no hubiera tenido lugar.*

*En el caso de fusión de una EIP con otra u otras entidades, si el auditor de la entidad absorbente o de la nueva entidad creada tras la fusión era el auditor de alguna de las EIPs que han participado en la fusión, la duración del encargo debe contar desde el encargo inicial de las EIPs involucradas en la fusión. El mismo criterio se aplicará a adquisiciones, escisiones y otros cambios en la estructura de propiedad.*

*Sin embargo, en el caso de incertidumbres en el contexto de estas reestructuraciones, el auditor informará inmediatamente a la autoridad competente nacional de dichas incertidumbres, que debatirá y decidirá en última instancia la fecha de comienzo del encargo de auditoría a efectos de la duración máxima del encargo caso a caso y considerando el enfoque de fondo sobre forma.*

*Esto aplica tanto a los auditores como a las EIPs».*

4.- Asimismo, es necesario recordar en relación con la limitación temporal de contratación (obligación de rotar), establecida en el artículo 17 del RUE y 40 de la LAC, lo indicado en el considerando 21 del RUE y el preámbulo de la LAC a este respecto, referido a que con dichas limitaciones se pretende dar respuesta a las amenazas de familiaridad derivadas de relaciones prolongadas y que afectan de manera muy considerable y significativa a la actitud de escepticismo profesional del auditor y, en definitiva, a su objetividad.

Así, dice el citado preámbulo que «no se opta por prolongar la duración máxima habida cuenta que se entiende que las excesivas relaciones prolongadas generan una amenaza de familiaridad de tal entidad que la independencia se entiende comprometida.»

Debe considerarse que las amenazas de familiaridad o confianza, tal y como se definen en el artículo 44.2.d) del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre (RAC, en adelante), se producen «por la influencia y proximidad excesiva derivada de las características, condiciones y circunstancias de la relación con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada».

Es decir, dichas amenazas de familiaridad aumentan a medida que se alargan los períodos de contratación y es lo que motiva la necesidad de establecer normativamente la duración máxima del vínculo contractual, al entender que se intensifican las relaciones de proximidad entre el auditor y la sociedad hasta el punto de que resulta comprometida la independencia de aquellos.

5.- Pues bien, atendiendo a las consideraciones indicadas en los apartados anteriores y de conformidad con lo dispuesto en la normativa anteriormente referida, en relación con el caso planteado, este Instituto entiende lo siguiente:

a.- Los auditores individuales A y B han venido actuando, desde el año 1998 hasta el 2015, como si formasen o estuviesen integrados en una misma red, mediante una sociedad de costes, según se explica en su escrito. Dicha vinculación entre los auditores A y B, con posterioridad da lugar a la sociedad de auditoría en cuestión, llamémosla sociedad «X». Es decir, de conformidad con la definición de «red» establecida en el artículo 3.14 de la LAC los auditores A y B formarían parte de una red. De ello se derivarían las consecuencias y limitaciones previstas en el ámbito del régimen de independencia y de los plazos de contratación y también en la obligación de rotación establecidos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

b.- En este sentido, hay que considerar que ha existido una continuidad en la prestación de servicios de auditoría de las cuentas anuales a la entidad por parte de una misma entidad auditora, en principio, el auditor A, y, posteriormente,

la sociedad de auditoría. En consecuencia, para dicha sociedad de auditoría hay que entender como inicio del cómputo del plazo de duración máxima de contratación con la entidad en cuestión el ejercicio 2011, al ser dicho ejercicio el primero en que el auditor A comenzó a auditar esta entidad. De forma que el ejercicio 2020 será el último del período máximo de contratación (10 años) en que dicha sociedad de auditoría podrá realizar la auditoría de cuentas de esa misma entidad, salvo que se utilice la posibilidad de ampliación del plazo por auditoría conjunta prevista en el artículo 40 de la LAC.

## **5. CONSULTA SOBRE LOS REQUISITOS PARA EL NOMBRAMIENTO DEL AUDITOR PARA AUDITAR LAS CUENTAS DEL EJERCICIO 2020, CUANDO RESULTA DE APLICACIÓN EL ARTÍCULO 41 DEL REGLAMENTO EUROPEO**

### **Consulta planteada:**

La consulta se refiere a la fecha en que debe efectuarse la prórroga del nombramiento de un auditor de cuentas en una entidad de interés público (EIP) en un determinado supuesto de los previstos en el artículo 41.1 del Reglamento UE 537/2014, de 16 de abril. El caso concreto planteado se refiere a una EIP en la que en relación con el nombramiento de auditor se incurre en la situación prevista en el artículo 41.1 del RUE, siendo por tanto el ejercicio 2020 el último en que dicho auditor puede continuar, preguntándose si la prórroga de dicho auditor para ese ejercicio puede efectuarse después del 17 de junio de 2020, al tener que aplazar la junta general de socios, en la que se aprueben las cuentas anuales del ejercicio anterior y se designe auditor para el ejercicio siguiente, por motivos de la situación de la pandemia generada por el Covid-19.

### **Contestación emitida:**

En primer lugar, debe advertirse de que lo dispuesto en el RUE resulta de aplicación directa en los distintos Estados miembros de la UE, sin que quepa por las autoridades nacionales modificar su regulación, más que en los aspectos y en las condiciones previstas para ello en el propio Reglamento, circunstancia no prevista para el artículo 41.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que, como se decía en la consulta publicada por este Instituto en su Boletín Oficial (consulta 1 del BOICAC 115), a la cual se hace referencia en el escrito presentado por el consultante, en cuanto a las condiciones de nombramiento y contratación del auditor, el literal de la disposición (artículo 41 del RUE) establece que las EIP no podrán «asumir o prorrogar un encargo de auditoría» con el mismo auditor que venía auditando en los ejercicios precedentes a partir del 17 de junio de 2020 o 2023 según el caso, lo cual llevaría a entender que dicho auditor podría auditar las cuentas anuales de los citados ejercicios siempre que su nombramiento y contratación se hubiesen realizado con anterioridad a dicha fecha, puesto que de lo contrario se estaría vulnerando la prohibición establecida en la citada normativa de nombrar o contratar a este mismo auditor a partir de la mencionada fecha.

En el Real Decreto Ley 8/2020, de 14 marzo (RDL), no se ha establecido ninguna disposición que regule de forma específica un régimen especial para estos supuestos, como no podía ser de otra manera, dado que dicha regulación no entra en el ámbito competencial de los Estados miembros. No obstante, en dicho RDL, en su artículo 40, apartados 1 y 2, en su redacción dada por el Real Decreto 11/2020 de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, en el apartado 13 de su Disposición adicional primera, prevé la posibilidad de celebrar las juntas generales de socios por video o por conferencia telefónica múltiple siempre que se cumplan determinadas condiciones. El citado artículo 40, apartados 1 y 2, tiene la siguiente redacción:

*«1. Aunque los estatutos no lo hubieran previsto, durante el periodo de alarma, las sesiones de los órganos de gobierno y de administración de las asociaciones, de las sociedades civiles y mercantiles, del consejo rector de las sociedades cooperativas y del patronato de las fundaciones podrán celebrarse por videoconferencia o por conferencia telefónica múltiple, siempre que todos los miembros del órgano dispongan de los medios necesarios, el secretario del órgano y en los reconozca su identidad, y así lo exprese en el acta, que remitirá de inmediato a las direcciones de correo electrónico de cada uno de los concurrentes. La misma regla será de aplicación a las comisiones delegadas y a las demás comisiones obligatorias o voluntarias que tuviera constituidas. La sesión se entender celebrada en el domicilio de la persona jurídica.*

*Aunque los estatutos no lo hubieran previsto, durante el periodo de alarma, las juntas o asambleas de asociados o de socios podrán celebrarse por video o por conferencia telefónica múltiple siempre que todas las personas que tuvieran derecho de asistencia o quienes los representen dispongan de los medios necesarios, el secretario del órgano reconozca su identidad, y así lo exprese en el acta, que remitirá de inmediato a las direcciones de correo electrónico.*

*2. Aunque los estatutos no lo hubieran previsto, durante el periodo de alarma, los acuerdos de los órganos de gobierno y de administración de las asociaciones, de las sociedades civiles y mercantiles, del consejo rector de las sociedades cooperativas y del patronato de las fundaciones podrán adoptarse mediante votación por escrito y sin sesión siempre que lo decida el presidente y deberán adoptarse así cuando lo solicite, al menos, dos de los miembros del órgano. La misma regla será de aplicación a las comisiones delegadas y a las demás comisiones obligatorias o voluntarias que tuviera constituidas. La sesión se entenderá celebrada en el domicilio social. Será de aplicación a todos estos acuerdos lo establecido en el artículo 100 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, aunque no se trate de sociedades mercantiles.»*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 40 transcrito del RDL existe la posibilidad de celebrar las juntas de socios antes de la fecha del 17 de junio, ya sea de forma presencial o de forma telemática, al objeto de renovar el nombramiento del auditor, por lo que no puede invocarse la pandemia del COVID 19 como impedimento insalvable para el cumplimiento de lo exigido por el artículo 41 del RUE.

Finalmente, tampoco el CEAOB se ha pronunciado expresamente sobre esta cuestión, así en el comunicado emitido el 24 de marzo de 2020, CEAOB 2020-008, sobre el impacto del COVID-19 en la auditoría de estados financieros, no se hace mención a esta circunstancia.

En definitiva, por todo lo anterior este Instituto entiende, desde su ámbito de competencias, y sin perjuicio de lo que pudieran indicar al respecto las autoridades europeas (CEAOB), que, en relación con la cuestión planteada, el régimen de nombramiento de auditor y rotación regulado en el artículo 41 del RUE no se ve alterado por la pandemia Covid-19, de forma que las EIP no podrán «asumir o prorrogar un encargo de auditoría» con el mismo auditor que venía auditando en los ejercicios precedentes a partir del 17 de junio de 2020.

## **6. CONSULTA SOBRE LA APLICACIÓN DEL PERIODO DE ENFRIAMIENTO CUANDO RESULTA DE APLICACIÓN EL ARTÍCULO 41 DEL REGLAMENTO EUROPEO**

### **Consulta planteada:**

Se ha recibido escrito de una sociedad de auditoría por el que se solicita información sobre el criterio a seguir en un supuesto concreto planteado, relativo a la duración de un contrato de auditoría con una entidad de interés público (EIP) y la aplicación del «periodo de enfriamiento» atendiendo a las circunstancias concurrentes en dicho supuesto.

El supuesto planteado se refiere a una situación que, en base a los datos que figuran en el escrito remitido, de forma muy resumida y a efectos de la cuestión planteada, pueden sintetizarse de la siguiente forma:

a.- Entidad A, que tiene la consideración de EIP, y viene siendo auditada de forma ininterrumpida por la sociedad de auditoría desde 1990 hasta 2017, ambos inclusive.

b.- En los ejercicios 2018 a 2020, la entidad A contrató a otra sociedad de auditoría distinta y sin vinculación con la sociedad de auditoría.

En este supuesto, la sociedad de auditoría plantea la duda de si en esta situación resulta de aplicación el «periodo de enfriamiento» exigido en el artículo 17.3 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, (RUE) en relación con la auditoría de ejercicios posteriores al 2020; o si, por el contrario, no resulta de aplicación tal «periodo de enfriamiento», al no haberse agotado el periodo máximo de contratación de acuerdo con el artículo 41.1 del RUE, por lo que en esos ejercicios posteriores a 2020 ya podría la sociedad de auditoría ser nombrada como auditora de esa misma entidad, con todas las cautelas aplicables conforme al régimen de amenazas y salvaguardas.

**Contestación emitida:**

Sobre esta situación, debe tenerse en cuenta, en primer lugar, que en casos como el planteado de existencia de incertidumbres sobre la duración de los encargos y periodos de contratación de los auditores de cuentas en EIP, la determinación de dichas circunstancias corresponde al supervisor de cada Estado miembro, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17.8 del RUE. Dicho artículo establece:

*«17.8. A efectos del presente artículo, la duración del encargo de auditoría se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en el que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales consecutivas de la misma entidad de interés público.*

*A efectos del presente artículo, una sociedad de auditoría incluirá a las demás sociedades que esta haya adquirido o con las que se haya fusionado. En caso de existir incertidumbre acerca de la fecha en que el auditor legal o la sociedad de auditoría empezó a realizar auditorías legales consecutivas para la entidad de interés público, por ejemplo por haberse producido fusiones, adquisiciones o cambios en la estructura de propiedad, el auditor legal o la sociedad de auditoría las comunicará de inmediato a la autoridad competente, que determinará en última instancia la fecha pertinente a efectos del párrafo primero.»*

La normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas a tener en cuenta en la situación planteada es la siguiente:

a.- El artículo 17.3 del RUE:

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

b.- El artículo 41.1 del RUE:

*«1. A partir del 17 de junio de 2020, una entidad de interés público no asumirá ni prorrogará un encargo de auditoría con un auditor legal o una sociedad de auditoría si dicho auditor o dicha sociedad de auditoría han estado prestando servicios de auditoría a la citada entidad de interés público durante 20 años o más consecutivos en la fecha de entrada en vigor del presente Reglamento.»*

Asimismo, debe tenerse en cuenta lo indicado a este respecto en la guía publicada por COESA «Duration of the audit engagement», documento adoptado el 28 de noviembre de 2019 (CEAOB 2019-041); que en sus apartados 1 y 9 establece (traducción no oficial):

**«1. ¿Cómo se calcula la duración del encargo de auditoría? ¿Cómo debe considerarse a la red del auditor o sociedad de auditoría en la duración del encargo de auditoría?»**

*La duración del encargo de auditoría se calcula desde el primer ejercicio incluido en la carta de encargo en el que el auditor o sociedad de auditoría (en adelante, auditor) fue inicialmente nombrado para llevar a cabo auditorías consecutivas de una misma EIP.*

*Siguiendo la interpretación literal del artículo 17.8, esta duración se interrumpirá si el auditor deja de auditar a la EIP o si la entidad deja de tener la condición de EIP. Si la duración del encargo se interrumpe, volverá a contar desde el principio y no continuará cuando vuelva a nombrarse al auditor o cuando la entidad adquiere otra vez la condición de EIP, excepto – cuando sea aplicable- en los casos en que la sociedad de auditoría es adquirida o se fusiona con otra entidad de auditoría que continúe prestando el servicio de auditoría a dicha entidad (ver pregunta 8)*

*Si se nombra a más de un auditor el cálculo se aplicará a cada auditor de forma separada.*

*La duración máxima del encargo de auditoría se aplica solo a la EIP individual y al auditor y no afecta a otras entidades de la red. Sin embargo, tras la finalización de la duración máxima del encargo, ni el auditor ni un miembro de su red dentro de la Unión Europea podrá asumir la auditoría legal de la misma EIP durante el periodo de enfriamiento de cuatro años.*

*En relación con ambos, el cálculo de la duración máxima del encargo y el periodo de enfriamiento, se anima a las autoridades nacionales a vigilar de cerca el cumplimiento por los auditores con la intención y espíritu de los requerimientos de rotación y enfriamiento, dentro de lo establecido por la legislación nacional. Esto incluye centrarse en auditores, sociedades de auditoría o redes que puedan ser parte de una construcción legal que tenga por objeto eludir estas obligaciones.*

*Considerando el espíritu y el propósito del Reglamento de evitar la amenaza de familiaridad al implementar los requisitos de rotación, se recomienda considerar que si un auditor deja de prestar servicios de auditoría para una EIP durante un periodo más corto que cuatro años (denominado periodo de enfriamiento) y es nombrado otra vez para prestar servicios de auditoría a la misma EIP tras la interrupción, el cálculo de la duración máxima no debe volver a contar desde el inicio. Por el contrario, el número de años durante los que el auditor ha estado prestando servicios a la EIP antes de la interrupción debería añadirse a los años de prestación de servicios de auditoría a la misma EIP tras la interrupción.»*

## **9. ¿Cómo se aplican las disposiciones del artículo 41 del Reglamento?**

*Los apartados 1 y 2 del artículo 41 establecen la duración máxima de ciertos encargos de auditoría. Estos apartados se aplican con independencia de las opciones ejercidas por los Estados Miembros respecto a la extensión de la duración del encargo de auditoría.*

*Por el contrario, según el apartado 3 del artículo 41, la extensión de la duración máxima del encargo de auditoría en caso de licitación pública (artículo 17.4.a) del Reglamento) o en caso de nombramiento de más de un auditor (artículo 17.4.b) del Reglamento) se considerará según lo previsto en la respectiva normativa nacional del Estado miembro.*

*La expresión «asumir» o «renovar» debe entenderse como el nombramiento del auditor siempre y cuando dicho nombramiento se refiera a los estados financieros correspondientes a un ejercicio económico que comience antes del 17 de junio de 2020 o de 2023, respectivamente.*

*El periodo de enfriamiento previsto en el artículo 17.3 del Reglamento será también de aplicación cuando se apliquen las disposiciones del artículo 41.*

*Para el cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría de acuerdo con este artículo, las entidades se consideran EIP desde el momento en que cumplen los criterios de entidad cotizada, institución de crédito o entidad aseguradora establecidos en la normativa europea, con independencia de cuando se ha definido como EIP bajo la normativa europea.*

*A los efectos de este artículo y para computar el número de años que el auditor ha estado prestando servicios de auditoría a la EIP, se considerarán los ejercicios económicos cerrados a la fecha de entrada en vigor del Reglamento.*

### **a) Aplicación del artículo 41.1.**

*Se aplica a auditores que a la fecha de entrada en vigor del Reglamento (es decir, 16 de junio de 2014) han estado prestando servicios ininterrumpidos de auditoría a la EIP durante 20 años consecutivos o más.*

*Cuando el comienzo del primer ejercicio económico incluido en el encargo de auditoría sea anterior a o el 16 de junio de 1994, la entidad auditada no podrá renovar o asumir un encargo de auditoría con la sociedad de auditoría o el auditor para ejercicios que comiencen el 17 de junio de 2020 o más tarde.*

### **b) Aplicación del artículo 41.2.**

*Se aplica a auditores que a la fecha de entrada en vigor del Reglamento (es decir, 16 de junio de 2014) han estado prestando servicios ininterrumpidos de auditoría a la EIP durante 11 años consecutivos o más y menos de 20.*

*Cuando el comienzo del primer ejercicio económico incluido en el encargo de auditoría sea entre el 17 de junio de 1994 y el 16 de junio de 2003, la entidad auditada no podrá renovar o asumir un encargo de auditoría con la sociedad de auditoría o el auditor para ejercicios que comiencen el 17 de junio de 2023 o más tarde*

c) *Aplicación del artículo 41.3.*

*Según se ha indicado anteriormente, la aplicación del artículo 41.3 del Reglamento considera la extensión de la duración máxima del encargo de auditoría en caso de licitación pública (artículo 17.4.a) del Reglamento) o en caso de auditoría conjunta (artículo 17.4.b) del Reglamento) adoptada por el correspondiente Estado miembro.*

*Cualquier encargo que fuera asumido antes del 16 de junio de 2014 y que continúe en vigor el 17 de junio de 2016, distinto de los referidos en los apartados 1 y 2 del artículo 41, puede permanecer en vigor hasta la respectiva duración máxima nacional que podrá ser prolongada mediante licitación pública o mediante el nombramiento simultáneo de más de un auditor.»*

En el supuesto planteado, atendiendo a las circunstancias concurrentes en el caso expuesto, a lo establecido en los artículos del RUE citados y a los criterios contenidos en la Guía de COESA transcritos, puede deducirse lo siguiente:

a.- En este supuesto la sociedad de auditoría ha auditado a la entidad A desde 1990 hasta 2017. Y ello aplicando el régimen transitorio previsto en el artículo 41.1 del RUE, que permitiría extender su nombramiento hasta 2020, si bien no agotó el periodo transitorio previsto para estos supuestos, sino que dejó de auditar dicha sociedad en los ejercicios 2018 a 2020.

b.- De acuerdo con los criterios de la Guía COESA, el periodo de enfriamiento establecido en el artículo 17.3 del RUE resulta de aplicación al periodo transitorio regulado en el artículo 41 de dicho Reglamento, conforme a lo indicado en el apartado 9 de la Guía COESA: *«The cooling-off period foreseen in Article 17.3 of the Regulation will also be applicable when the transitional provisions of Article 41 apply».*

Asimismo, cuando se produce una interrupción en el periodo de contratación de un auditor con una EIP, por un periodo inferior al de enfriamiento, como es el caso ahora planteado (tres años, cuando el periodo de enfriamiento es de cuatro años), en el supuesto de volver a ser contratado ese mismo auditor deberá computarse el periodo anterior inicialmente contratado a efectos de determinar el periodo máximo de contratación, no iniciándose un nuevo periodo de contratación.

c.- Por tanto, atendiendo a lo anterior, en el supuesto planteado, en el que la sociedad de auditoría ha auditado la entidad A desde 1990 hasta 2017, podrían plantearse dos opciones:

i.- Que al no haber agotado el periodo máximo de contratación, el cual, incluido el periodo transitorio, se extendería hasta 2020, podría entenderse que se habría producido una interrupción en el contrato por parte de la sociedad de auditoría desde el ejercicio 2017 a 2020, por lo que dicha sociedad de auditoría podría volver a contratar la auditoría con esta entidad por el número de ejercicios restantes de su periodo máximo de contratación (tres años restantes). Es decir, según esta opción la sociedad de auditoría podría ser nombrada auditora para los ejercicios 2021 a 2023, ejercicio este último en el que se completaría el periodo máximo de contratación y a partir del cual ya debería guardar un periodo de enfriamiento de 4 años.

Ahora bien, esta opción implicaría contratar los ejercicios 2021 a 2023, ejercicios que ya no estarían comprendidos dentro del periodo transitorio establecido en el artículo 41.1 del RUE, que es el supuesto aplicable a la situación de la sociedad de auditoría en este caso: *«A partir del 17 de junio de 2020, una entidad de interés público no asumirá ni prorrogará un encargo de auditoría con un auditor legal o una sociedad de auditoría si dicho auditor o dicha sociedad de auditoría han estado prestando servicios de auditoría a la citada entidad de interés público durante 20 años o más consecutivos en la fecha de entrada en vigor del presente Reglamento».*

Por tanto, esta opción excedería los límites temporales establecidos en el periodo transitorio regulado en el RUE (que no podría ir más allá del ejercicio 2020), por lo que habría que desecharla al no resultar coherente con el régimen de contratación y límites temporales previstos a estos efectos en el RUE.

ii.- Que atendiendo al criterio de la Guía COESA el «periodo de enfriamiento» resulta aplicable en el periodo de transitorio, de forma que, en el caso planteado, a la sociedad de auditoría, que ha estado tres ejercicios sin auditar a la entidad A, le restaría un ejercicio más para cumplir la totalidad del citado periodo de enfriamiento. De forma que, en el ejercicio 2021 no podría ser nombrada auditora de esta entidad, siendo éste el último ejercicio del periodo de enfriamiento, y pudiendo ya en el 2022 acceder al nombramiento de auditor en esta entidad.

6.- En consecuencia, este Instituto, atendiendo a las circunstancias concretas del supuesto planteado en el escrito remitido, de conformidad con lo establecido en la normativa vigente (RUE y LAC), y a los criterios indicados en la guía publicada por COESA «Duration of the audit engagement», documento adoptado el 28 de noviembre de 2019 (CEAOB 2019-041), considera lo siguiente:

- a) El periodo de enfriamiento establecido en el artículo 17.3 del RUE resulta de aplicación en el periodo transitorio de contratación regulado en el artículo 41 de dicho Reglamento.
- b) En el caso planteado, la sociedad de auditoría deberá guardar un ejercicio más, el 2021, de enfriamiento con la entidad en cuestión para completar la totalidad de dicho periodo, pudiendo volver a ser nombrada auditora de esta entidad en el ejercicio 2022, en el que podrá iniciarse ya un nuevo periodo de contratación.

## **7. CONSULTA SOBRE LA OBLIGACIÓN DE ROTACIÓN EN UN CASO DE ESCISIÓN DE LA ENTIDAD AUDITADA**

### **Consulta planteada:**

La consulta se refiere al periodo máximo de duración de un encargo de auditoría de acuerdo con el artículo 41 del Reglamento UE n.º 537/2014 (RUE) en relación con el supuesto concreto planteado de un contrato de auditoría con una entidad de interés público (EIP).

El supuesto planteado se refiere a una situación que puede resumirse de la forma siguiente:

- a.- Entidad A, quien viene siendo auditada por una sociedad de auditoría desde 2002.
- b.- Dicha entidad A se escinde en el año 2011, segregando activos y pasivos que se transfieren a una nueva entidad B, a la que se traspa su actividad empresarial fundamental y en la que la mayor parte de los miembros de los órganos de administración y dirección provienen y coinciden con los de la entidad A.
- c.- La nueva entidad B sigue siendo auditada por la misma sociedad de auditoría hasta la actualidad.

En este supuesto, la sociedad de auditoría considera que, por aplicación de los artículos 17 y 41 del RUE y 40 de la LAC y atendiendo a los criterios recogidos tanto en la guía publicada por COESA, de fecha 28 de noviembre de 2019, como en las consultas publicadas por este Instituto en su Boletín Oficial relativas a esta materia, puede entenderse que la nueva entidad B es una continuidad de la anterior entidad A, por lo que llevaría prestando los servicios de auditoría a dicha entidad desde 2002. Y en este sentido resultaría de aplicación a dicho supuesto lo establecido en el artículo 41.2 del RUE, de forma que la sociedad de auditoría podría ser nombrada auditora de la entidad B hasta el ejercicio 2023, siempre que se produjera el nombramiento y contratación del auditor con anterioridad al 17 de junio de 2023.

### **Contestación emitida:**

Sobre esta situación, debe tenerse en cuenta que cuando surgen dudas acerca de la fecha y plazo de contratación por ejemplo en casos como el planteado, de fusión o transformación societarias, tanto de las entidades auditadas como de las sociedades de auditoría, su determinación corresponde al supervisor de cada Estado miembro, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17.8 del RUE. Dicho artículo establece:

«17.8. A efectos del presente artículo, la duración del encargo de auditoría se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en el que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales consecutivas de la misma entidad de interés público.

A efectos del presente artículo, una sociedad de auditoría incluirá a las demás sociedades que esta haya adquirido o con las que se haya fusionado. En caso de existir incertidumbre acerca de la fecha en que el auditor legal o la sociedad de auditoría empezó a realizar auditorías legales consecutivas para la entidad de interés público, por ejemplo por haberse producido fusiones, adquisiciones o cambios en la estructura de propiedad, el auditor legal o la sociedad de auditoría las comunicará de inmediato a la autoridad competente, que determinará en última instancia la fecha pertinente a efectos del párrafo primero.»

3.- En este sentido, este Instituto, atendiendo a las circunstancias concretas del supuesto planteado en el escrito remitido y siempre que se den tales circunstancias, de conformidad con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas aplicable (RUE y LAC), y los criterios indicados en la guía publicada por COESA «Duration of the audit engagement», documento adoptado el 28 de noviembre de 2019 (CEAOB 2019-041) y en las consultas publicadas en el BOICAC sobre esta materia, a los que se alude en el escrito remitido, considera lo siguiente:

a) A efectos de lo establecido en el artículo 17.8 y 41 del RUE la nueva entidad B debe considerarse como continuidad de la anterior entidad A (al ser B una escisión de A), por lo que la fecha inicial de contratación a tener en cuenta a efectos del período máximo de contratación de la sociedad de auditoría por la nueva entidad B será el ejercicio 2002, al ser este ejercicio el primero en que fue auditada la entidad A por dicha sociedad de auditoría.

b) Por tanto, la sociedad de auditoría podría ser nombrada y contratada para realizar la auditoría de la nueva entidad B hasta el ejercicio 2023, siempre y cuando el nombramiento y contratación se realizase con anterioridad al 17 de junio de 2023.

## **8. CONSULTA SOBRE LA OBLIGACIÓN DE ROTACIÓN EN UN CASO DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL DE LA ENTIDAD AUDITADA**

### **Consulta planteada:**

Se ha recibido escrito de una sociedad de auditoría por el que se solicita la conformidad o no de este Instituto con los criterios manifestados por dicha sociedad en relación con el supuesto concreto planteado, relativo a la duración de un contrato de auditoría con una entidad de interés público (EIP) y el inicio del periodo máximo de duración de este contrato, de acuerdo con lo dispuesto sobre esta materia en la normativa vigente.

A este respecto, este Instituto debe señalar lo siguiente:

1.- El supuesto planteado se refiere a una situación que, en base a los datos que figuran en el escrito remitido, pueden resumirse de la siguiente forma:

a.- Entidad A, que viene siendo auditada por la sociedad de auditoría desde 1989 y cotiza sus títulos en el mercado de valores desde 1993.

b.- Entidad B, que no es EIP y es auditada también por la sociedad de auditoría, desde el año 1989.

c.- Existe un grupo P, que consolida desde 2002, en el que se encuentran integradas las entidades A y B, cuya sociedad dominante es P (o G).

d.- La sociedad de auditoría viene auditando al grupo P y a todas las entidades componentes de este grupo desde 1989.

e.- En el ejercicio 2016 se produce una reorganización del grupo de sociedades, por el que se traspasan actividades de sociedades del grupo, entre ellas de la entidad B, a la entidad A, mediante aportaciones no dinerarias, aumentando el capital de esta última.

f.- En el ejercicio 2017 se produce la fusión inversa de las entidades A y B, de forma que A se extingue; B absorbe a A y además cambia su denominación social, pasando a llamarse entidad A.

g.- En relación con los órganos de administración de las entidades P, A y B, puede concluirse, en base a los datos remitidos, que gran número de los miembros de dichos órganos en las diferentes entidades son coincidentes; y en particular, los miembros del órgano de administración de A en el ejercicio 2016, una vez modificado, son los mismos que los de la entidad B (nueva A) a partir de 2017.

En este supuesto, a sociedad de auditoría considera que la sociedad B (la nueva A) deviene por primera vez en EIP en el ejercicio 2017, al ser ese año en el que por primera vez se admiten a cotización sus acciones, y que esa sociedad B (la antigua) era significativamente mayor en términos de activos y ventas en relación con la sociedad A (antigua) en el momento de la fusión; por lo que entiende que el inicio del periodo para el cómputo del plazo de duración máxima del contrato de auditoría para esta sociedad sería el ejercicio 2017.

### Contestación emitida:

2.- Sobre esta situación, debe tenerse en cuenta que cuando surgen dudas acerca de la fecha y plazo de contratación por ejemplo en casos como el planteado, de fusión o transformación societarias, tanto de las entidades auditadas como de las sociedades de auditoría, su determinación corresponde al supervisor de cada Estado miembro, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17.8 del RUE. Dicho artículo establece:

*«17.8. A efectos del presente artículo, la duración del encargo de auditoría se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en el que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales consecutivas de la misma entidad de interés público.*

*A efectos del presente artículo, una sociedad de auditoría incluirá a las demás sociedades que esta haya adquirido o con las que se haya fusionado. En caso de existir incertidumbre acerca de la fecha en que el auditor legal o la sociedad de auditoría empezó a realizar auditorías legales consecutivas para la entidad de interés público, por ejemplo por haberse producido fusiones, adquisiciones o cambios en la estructura de propiedad, el auditor legal o la sociedad de auditoría las comunicará de inmediato a la autoridad competente, que determinará en última instancia la fecha pertinente a efectos del párrafo primero.».*

3.- Asimismo, debe tenerse en cuenta lo indicado a este respecto en la guía publicada por COESA «Duration of the audit engagement», documento adoptado el 28 de noviembre de 2019 (CEAOB 2019-041); que en su apartado A.8, establece:

### **«How do the mergers and acquisitions affect the calculation of the maximum duration of the audit engagement?»**

*The second subparagraph of Article 17.8 of the Regulation aims at preventing the circumvention of rotation requirements. Disregarding changes of the form of the auditor's legal entity following mergers or acquisitions the focus must be placed on the economic or actual continuity of the auditor in substance. This approach ensures the effectiveness of EU Law and achieves the rationale of the rotation requirements, that is, the promotion of the independence and the avoidance of conflicts of interest derived from the familiarity threat. This rationale is also consistent with the approach of substance over form, according to which the economic substance and its concrete effects precedes the formal legal design (of previous mergers/acquisitions). Therefore, the duration of the engagement in case of mergers and acquisitions of audit firms should count from the original audit engagement carried out by one of the merged audit firms, that is, regardless the effect of the merger or as if the merger has not taken place. In case of a merger of a PIE with (an)other entity/ies, if the auditor of the absorbent entity or the new entity created after the merger was the auditor of any of the PIEs involved in the merger, the duration of the engagement should count from the original audit engagement of the PIEs involved in the merger. The same criteria will be applicable to acquisitions, demergers and other changes in ownership structure.*

*However, in the event of uncertainties in the context of such restructurings, auditor shall immediately report such uncertainties to the national competent authority, which shall discuss and ultimately determine the relevant date of the beginning of an audit engagement for the maximum duration of a given audit engagement on a case-by-case basis and by considering the approach of substance over form.*

*This applies both to auditors and PIEs.i»*

A efectos de facilitar la comprensión de lo dispuesto en la guía publicada por COESA se incluye la traducción realizada por el ICAC de lo dispuesto en los apartados de dicha guía reproducidos en los párrafos anteriores:

**«¿Cómo afectan las fusiones y adquisiciones al cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría?»**

*El segundo párrafo del artículo 17.8 del Reglamento trata de evitar la elusión de los requerimientos de rotación. Sin tener en cuenta los cambios en la forma de la entidad legal del auditor como consecuencia de fusiones o adquisiciones debe prestarse atención a la continuidad económica o real del auditor. Este enfoque asegura la efectividad de la legislación europea y alcanza la razón fundamental de los requerimientos de rotación, que es, la promoción de la independencia y la ausencia de conflictos de interés derivados de la amenaza de familiaridad. Esta razón fundamental es también consistente con el enfoque de fondo sobre forma, de acuerdo con el cual el fondo económico y sus efectos concretos preceden al diseño formal y legal (de fusiones o adquisiciones previas).*

*De esta manera, la duración del encargo en caso de fusiones y adquisiciones de sociedades de auditoría debería contar desde que el encargo original de auditoría se ha llevado a cabo por una de las entidades fusionadas, es decir, sin considerar el efecto de la fusión o como si la fusión no hubiera tenido lugar.*

**En el caso de fusión de una EIP con otra u otras entidades, si el auditor de la entidad absorbente o de la nueva entidad creada tras la fusión era el auditor de alguna de las EIPs que han participado en la fusión, la duración del encargo debe contar desde el encargo inicial de las EIPs involucradas en la fusión. El mismo criterio se aplicará a adquisiciones, escisiones y otros cambios en la estructura de propiedad.**

*Sin embargo, en el caso de incertidumbres en el contexto de estas reestructuraciones, el auditor informará inmediatamente a la autoridad competente nacional de dichas incertidumbres, que debatirá y decidirá en última instancia la fecha de comienzo del encargo de auditoría a efectos de la duración máxima del encargo caso a caso y considerando el enfoque de fondo sobre forma.*

**Esto aplica tanto a los auditores como a las EIPs».**

4.- En el supuesto planteado, atendiendo a los datos antes citados de dicho supuesto y a los criterios indicados en la Guía COESA «Duration of the audit engagement», sobre la duración del encargo, antes transcrito, habrá de tenerse en cuenta lo siguiente:

a.- Las entidades A y B han sido auditadas por la sociedad de auditoría, al menos desde 1989.

b.- Ambas sociedades están dominadas por una misma entidad.

c.- El grupo al que pertenecen ambas sociedades ha sido auditado también por la sociedad de auditoría, debiendo aclararse que dicho grupo de sociedades tenía la consideración de EIP hasta el ejercicio 2015, dado que hasta ese ejercicio un grupo de sociedades tenía la consideración de EIP, de acuerdo con la normativa de auditoría de sus cuentas anuales, cuando formase parte de él una entidad que tuviese tal consideración, como era el caso de la sociedad A. En el año 2015 se modificó el artículo 15 del Reglamento de Auditoría de Cuentas, de forma que los grupos de sociedades en los que se integrase una sociedad EIP sólo serían considerados EIP, si la sociedad dominante tenía tal condición, a diferencia de la regulación anterior según la cual los grupos serían EIP por el sólo hecho de que una EIP formase parte de él.

d.- Los miembros de los órganos de administración de ambas entidades A y B coinciden. Según los datos remitidos los administradores de A en 2016 son los mismos de B en 2017 y siguientes.

e.- En el ejercicio 2016 se produce una operación de reestructuración empresarial que da lugar a la fusión de las entidades A (EIP desde 1993) y B (no EIP), en una nueva entidad que se denomina A y que comienza a cotizar desde el ejercicio 2017.

En conclusión, a tenor de los datos antes referidos, es evidente que existe una larga relación de prestación de servicios entre la sociedad de auditoría y las entidades A y B y el grupo P al que estas últimas pertenecen. Asimismo, de estos datos se desprende que la nueva sociedad A (antigua B) puede considerarse como continuidad de la antigua sociedad A y de la sociedad B a efectos de determinar el inicio del periodo de contratación del auditor de cuentas en la nueva sociedad A, de acuerdo con el criterio establecido en el apartado 8 de la Guía de COESA antes transcrito «*en el caso de fusión de una EIP con otra u otras entidades, si el auditor de la entidad absorbente o de la nueva entidad creada tras la fusión era el auditor de alguna de las EIPs que han participado en la fusión, la duración del encargo debe contar desde el encargo inicial de las EIPs involucradas en la fusión. El mismo criterio se aplicará a adquisiciones, escisiones y otros cambios en la estructura de propiedad*». Por tanto, el inicio del periodo de contratación de la sociedad de auditoría en la nueva Sociedad A (Antigua B) será el de la antigua Sociedad A; es decir, deberá computarse desde el ejercicio 1993 que fue el primer ejercicio en el que dicha Sociedad cotizó en un mercado oficial de valores.

5.- En consecuencia, este Instituto, atendiendo a las circunstancias concretas del supuesto planteado en el escrito remitido, de conformidad con lo establecido en la normativa vigente (RUE y LAC), y a los criterios indicados en las consultas publicadas en el BOICAC sobre esta materia y en la guía publicada por COESA «Duration of the audit engagement», documento adoptado el 28 de noviembre de 2019 (CEAOB 2019-041), considera lo siguiente:

a) A efectos de lo establecido en el artículo 17.8 y 41 del RUE la nueva entidad A (antigua B) debe considerarse como una continuación de la anterior entidad A, al estar esta última involucrada en la fusión y creación de la nueva sociedad. Por tanto, la fecha inicial de contratación a tener en cuenta a efectos del período máximo de contratación de la sociedad de auditoría por la nueva entidad A, será el ejercicio 1993 por ser este el primer ejercicio en que la entidad A (antigua) cotizó en un mercado oficial de valores y en el que ya venía siendo auditada por la sociedad de auditoría.

b) En este sentido, a dicho supuesto le resultaría de aplicación lo previsto en el artículo 41.1 del RUE, al cumplir las condiciones allí exigidas; por lo que la sociedad de auditoría podría ser nombrada y contratada para realizar la auditoría de la nueva entidad A (antes B) hasta el ejercicio 2020, siempre y cuando el nombramiento y contratación se realizase con anterioridad al 17 de junio de 2020.

## **9. CONSULTA SOBRE DETERMINADOS ASPECTOS EN RELACIÓN CON LA CONSIDERACIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS FINANCIEROS DE CRÉDITO COMO EIPS**

### **Consulta planteada:**

Se ha recibido escrito en el que se plantean diversas consultas «*Sobre determinados aspectos de la consideración como nuevas entidades de interés público de los establecimientos financieros de crédito*», como consecuencia de lo dispuesto en el Real Decreto 309/2020, de 11 de febrero, sobre el régimen jurídico de los establecimientos financieros de crédito, planteando en particular las siguientes cuestiones:

«1. Concretar en qué fechas se considera que se cumplen las condiciones establecidas por la normativa para ser consideradas EIP.

2. Confirmar la aplicabilidad del artículo 38 de la LAC en lugar de la disposición adicional séptima de la LAC a los EFC una vez tengan la consideración de EIP.

3. Confirmar nuestro entendimiento respecto a la rotación de los auditores principales responsables de los EFC, según el mismo ha sido descrito en los antecedentes de esta consulta.

4. Confirmar nuestro entendimiento de que la normativa de independencia aplicable a EIP (LAC y RUE) le sería aplicable a los EFC a partir del 1 de julio de 2020 y solo de forma prospectiva tal y como se ha indicado en los antecedentes.

5. Entendemos que la respuesta a la pregunta 3 anterior sería trasladable a las entidades que en el transcurso de un ejercicio salgan a cotizar (mercados oficiales de valores, MAB). Por ejemplo, a una sociedad que salga a cotizar el 1 de mayo de 2020, le aplicaría la normativa de independencia LAC y RUE aplicable a la auditoría de una EIP a partir del 1 de mayo de 2020 de forma prospectiva. «

### Contestación emitida:

1.- El Real Decreto 309/2020, de 11 de febrero, sobre el régimen jurídico de los establecimientos financieros de crédito y por el que se modifica el Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, y el Real Decreto 84/2015, de 13 de febrero, por el que se desarrolla la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, en su disposición adicional segunda establece:

*«A los efectos exclusivos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, los establecimientos financieros de crédito tendrán la consideración de entidades de interés público, debiendo someter sus cuentas anuales a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.*

*Será de aplicación a los auditores de cuentas de los establecimientos financieros de crédito lo dispuesto en la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio. La obligación de informar que allí se establece se entenderá referida al Banco de España».*

Dicho Real Decreto, en su disposición final quinta, establece que esta disposición entrará en vigor el 1 de julio de 2020. Por tanto, los establecimientos financieros de crédito (EFC) tendrán la consideración de entidades de interés público (EIP) a efectos de lo dispuesto en la normativa de auditoría de cuentas a partir del 1 de julio de 2020.

2.- La normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas a tener en cuenta en relación con las cuestiones planteadas es la siguiente:

El artículo 17 del Reglamento UE n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, en particular sus apartados 7 y 8:

*«7. Los principales socios auditores responsables de la realización de la auditoría legal deberán dejar de participar en la auditoría legal de la entidad auditada, a más tardar, a los siete años de la fecha de su designación. No podrán participar de nuevo en la auditoría legal de esa entidad antes de que hayan transcurrido tres años desde la fecha en que cesó su participación.*

*No obstante, los Estados miembros podrán exigir que los principales socios auditores responsables de la realización de la auditoría legal dejen de participar en la auditoría legal de la entidad auditada antes de que hayan transcurrido siete años desde la fecha de su respectiva designación.*

*El auditor legal o la sociedad de auditoría establecerá un mecanismo adecuado de rotación gradual del personal de mayor antigüedad involucrado en la auditoría legal, que incluirá al menos a las personas registradas como auditores legales.*

*El mecanismo de rotación gradual se aplicará de manera escalonada a los miembros del equipo, y no a la totalidad del equipo que realiza el encargo. Guardará proporción con la escala y la complejidad de las actividades del auditor legal o la sociedad de auditoría. El auditor legal o la sociedad de auditoría deberá ser capaz de demostrar a la autoridad competente que este mecanismo se aplica eficazmente y que se ajusta a la escala y la complejidad de sus actividades.*

*8. A efectos del presente artículo, la duración del encargo de auditoría se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en el que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales consecutivas de la misma entidad de interés público.*

*A efectos del presente artículo, una sociedad de auditoría incluirá a las demás sociedades que esta haya adquirido o con las que se haya fusionado.*

*En caso de existir incertidumbre acerca de la fecha en que el auditor legal o la sociedad de auditoría empezó a realizar auditorías legales consecutivas para la entidad de interés público, por ejemplo por haberse producido fusiones, adquisiciones o cambios en la estructura de propiedad, el auditor legal o la sociedad de auditoría las comunicará de inmediato a la autoridad competente, que determinará en última instancia la fecha pertinente a efectos del párrafo primero.»*

El artículo 40 de la LAC, sus apartados 1 y 2:

*«1. En relación con la duración del contrato de auditoría, se aplicará lo establecido en el artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo dispuesto en los apartados 3, 5, 6 y 8. Adicionalmente, la duración mínima del período inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público no podrá ser inferior a tres años, no pudiendo exceder el período total de contratación, incluidas las prórrogas, de la duración máxima de diez años establecida en el artículo 17 del citado Reglamento. No obstante, una vez finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor o sociedad de auditoría, podrá prorrogarse dicho período adicionalmente hasta un máximo de cuatro años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional.*

*Durante el período inicial, o del período de prórroga del contrato inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa, no pudiendo ser consideradas como tales las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría. En todo caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría.*

*2. En relación con la rotación de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 17.7 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo establecido en los párrafos tercero y cuarto. Adicionalmente, una vez transcurridos cinco años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17.7, párrafo primero, del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.»*

3.- En relación con la primera cuestión planteada, sobre «en qué fechas se considera que se cumplen las condiciones establecidas por la normativa para ser consideradas EIP», a efectos del período máximo de contratación, hay que remitirse al criterio indicado por el CEAOB en su guía del 28 de noviembre de 2019, coincidente por otra parte con lo expresado por este Instituto en consultas publicadas acerca de supuestos en los que se trataba esta situación.

El apartado A.5 de dicha guía de COESA indica (traducción no oficial):

*«5. ¿Cuándo adquiere una entidad la condición de EIP?*

*A efectos de la Directiva y el Reglamento, las entidades son EIP desde que cumplen el criterio de entidad cotizada, institución de crédito o entidad aseguradora establecido en la legislación europea. En la práctica esto implica, por ejemplo, que una entidad cotizada adquiere la condición de EIP desde el momento en que sus acciones están admitidas a cotización en un mercado regulado de la **Unión Europea, con independencia de cuando se hayan definido como EIP en la normativa europea.***

*Además, los Estados miembros pueden designar otras entidades como EIP según la legislación nacional. **Estas entidades se considerarán EIPs cuando cumplan los criterios establecidos por dicho Estado miembro.***

***En el caso particular de una entidad que adquiere la condición de EIP durante un ejercicio financiero, por ejemplo, por la admisión de sus valores a cotización en un mercado regulado, el cálculo de***

**la duración máxima del encargo de auditoría comenzará el primer ejercicio en que la entidad era EIP en la fecha de información, es decir en la fecha de cierre de los estados financieros.»**

De acuerdo con dicho criterio, en estos supuestos, a efectos de determinar la obligación de rotación, el inicio del periodo será el del primer ejercicio del encargo del auditor en que la entidad en cuestión cumpliera las condiciones establecidas por la normativa (europea o nacional) para tener la consideración de EIP, y ello independientemente del momento en que fuese incorporada la definición de entidad de interés público a la normativa.

En el supuesto de los EFC, el inicio del periodo será desde el ejercicio en que la entidad en cuestión fue autorizada a operar como EFC por el Banco de España. Los establecimientos financieros de crédito nacieron como una nueva categoría de entidad financiera en 1994 regulados en la disposición adicional primera de la Ley 3/1994, de 14 de abril, y su régimen jurídico se desarrolló por el Real Decreto 692/1996, de 26 de abril. Estos EFC no han modificado su naturaleza jurídica a raíz de la entrada en vigor del Real Decreto 309/2020, tal y como ha manifestado el Banco de España a una consulta realizada por este Instituto sobre esta cuestión, por lo que en estos supuestos resulta aplicable el régimen transitorio regulado en el artículo 41 del RUE, en la medida en que en cada caso concurren las circunstancias previstas en dicho artículo.

4.- En la cuestión número 2, el consultante considera que a los EFC les resultará de aplicación el artículo 38 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), en lugar de su disposición adicional séptima, a partir del 1 de julio de 2020. A este respecto, debe indicarse que a las EIP les resulta de aplicación, tanto lo dispuesto en el artículo 38 de la LAC, como también parte de lo establecido en la disposición adicional séptima de dicha ley, en particular lo dispuesto en su párrafo primero de dicha disposición adicional, no así su párrafo segundo, que viene a coincidir con lo regulado en el artículo 12 del Reglamento UE 537/2014 (RUE). Hay que recordar que el párrafo primero de la citada disposición adicional séptima de la LAC establece:

*«Adicionalmente a lo establecido en el artículo 38 de esta Ley, cuando por disposiciones con rango de ley se atribuyan a órganos o instituciones públicas competencias de control o inspección sobre entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante real decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, a los efectos de recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias.»*

Por tanto, en relación con esta cuestión este Instituto entiende que los EFC estarán sujetos, a partir del 1 de julio de 2020, a lo dispuesto tanto en el artículo 38 de la LAC como en la disposición adicional séptima de dicha ley que resulte de aplicación a cualquier EIP, al tener tal consideración a partir de la citada fecha.

5.- En la cuestión número 3, sobre la rotación de los auditores principales responsables de los EFC, se plantea la duda sobre si a estos efectos en el cómputo de los ejercicios auditados por el auditor principal deben incluirse únicamente los ejercicios a partir en que el EFC fue calificado como EIP (1 de julio de 2020) o también los ejercicios anteriores a dicha fecha auditados por este mismo auditor.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que el artículo 40.2 de la LAC establece:

*«2... Adicionalmente, una vez transcurridos cinco años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17.7, párrafo primero, del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.»*

Asimismo, hay que advertir que COESA en su guía de 28 de noviembre de 2019 se ha pronunciado sobre esta cuestión de la siguiente forma:

***«6 ¿Cuáles son las condiciones para la rotación del socio auditor clave? ¿Pueden los socios de auditoría clave después de su cese convertirse en revisores de control de calidad del trabajo para el mismo trabajo de auditoría? ¿Se requiere que los revisores de control de calidad del compromiso roten?»***

*El artículo 2.16 de la Directiva define socios clave de auditoría de la siguiente manera:*

*A) El (los) auditor (es) legal (es) designado (s) por una firma de auditoría para un trabajo de auditoría particular como el principal responsable de llevar a cabo la auditoría legal en nombre de la firma de auditoría; o*

*B) En el caso de una auditoría de grupo, al menos la auditoría legal a nivel del grupo y los auditores legales designados como los principales responsables a nivel de filiales importantes; o*

*C) Los auditores legales que firman el informe de auditoría.*

*El socio auditor clave cesará su participación en la auditoría legal de la entidad auditada a más tardar siete años después de la fecha del nombramiento. No es necesario incluir años de participación del socio auditor clave en la auditoría antes de que la entidad calificada como PIE.*

*Los Estados miembros pueden aplicar términos más estrictos para el cese del socio auditor clave.*

*El socio auditor clave no deberá participar en la auditoría legal de la entidad auditada antes de que hayan transcurrido tres años después de su cese.»*

A este respecto, de acuerdo con el artículo 40.2 de la LAC «...una vez transcurridos cinco años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, ...», sin que en esta disposición se distinga entre si cuando se ha realizado la auditoría de las cuentas anuales de la entidad por parte del mismo auditor ésta tenía o no la consideración de EIP. Por tanto, la obligación de rotar se produciría en entidades en las que el auditor principal responsable llevase auditando esa misma entidad de forma consecutiva durante cinco años y en el sexto año (en el que tendría que rotar) tuviese la consideración de EIP, e independientemente de que los cinco años anteriores la entidad hubiese sido o no EIP de acuerdo con la legislación nacional.

En este supuesto debe entenderse que se ha hecho uso de la habilitación prevista en la normativa europea sobre la aplicación de términos más estrictos a este respecto. Y ello para evitar la amenaza de familiaridad originada como consecuencia de una relación prolongada entre auditor y entidad auditada, circunstancia que no depende de si la entidad es o no EIP sino del mantenimiento y continuidad de la prestación del servicio de auditoría durante un periodo de tiempo consecutivo.

6.- En la consulta número 4, el consultante plantea «que la normativa de independencia aplicable a EIP (LAC y RUE) le sería aplicable a los EFC a partir del 1 de julio de 2020 y solo de forma prospectiva», manifestando que:

*«Surgen dudas sobre desde cuándo aplicar la normativa de independencia aplicable a las EIP (LAC y RUE), en especial en lo referente a la prestación de servicios incompatibles o prohibidos, preaprobaciones de servicios por parte de la Comisión de Auditoría de la EIP, etc.*

*Entendemos que dicha aplicación no puede ser anterior a la fecha en que una EIP pasa a tener tal consideración, no pudiendo aplicarse de forma retroactiva.*

*Por ello, entendemos que la normativa LAC y RUE es aplicable a los EFC a partir del 1 de julio de 2020. Es decir, que, por ejemplo, los servicios que se presten por el auditor a los EFC hasta el 30 de junio de 2020 se rigen por lo dispuesto en la LAC, pero los prestados a partir del 1 de julio de 2020 -incluyendo los que estén en curso a esa fecha- se registrarán ya por la normativa LAC y RUE en lo aplicable a las EIP».*

Este Instituto no está de acuerdo con dicha interpretación por lo siguiente:

De conformidad con el Real Decreto 309/2020, de 11 de febrero, a los EFC le resulta de aplicación lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para las EIP a partir del 1 de julio de 2020. Por tanto, las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2020 de los EFC deberán ser formuladas, auditadas y aprobadas de acuerdo con las reglas que se aplican a las Entidades de Interés Público, pues tal es la condición que estas entidades tendrán a la fecha de cierre del ejercicio al que dichas cuentas se refieren.

Por tanto, en la realización de la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2020 de los EFC será de aplicación la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas exigida para las auditorías de EIP, en todos sus aspectos, también el régimen de independencia regulado en los artículos 39 a 41 de la LAC, puesto que a la fecha de cierre del ejercicio al que se refieren las citadas cuentas auditadas la entidad tendrá la consideración de EIP.

Así se recoge por otra parte en la guía publicada por COESA de 28 de noviembre de 2019, en su apartado A.5 se indica que: *«En el caso particular de una entidad que adquiere la condición de EIP durante un ejercicio financiero, por ejemplo, por la admisión de sus valores a cotización en un mercado regulado, el cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría comenzará el primer ejercicio en que la entidad era EIP en la fecha de información, es decir en la fecha de cierre de los estados financieros.»*

En consecuencia, este Instituto considera que la realización de la auditoría de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2020 de un EFC estará sujeta a toda la normativa reguladora de la actividad de auditoría aplicable para las EIP, incluido el régimen de independencia previsto para este tipo de entidades. De forma que, por ejemplo, en el caso de que se hubiesen prestado a un EFC alguno de los servicios prohibidos a que se refiere el artículo 5.1 del RUE durante el mismo ejercicio 2020, o incluso si se hubiesen prestado en el ejercicio anterior en el supuesto de que dichos servicios consistiesen en alguno de los referidos en la letra g) del segundo párrafo de dicho artículo 5.1, dicha circunstancia afectará a la posibilidad de realizar la auditoría de las cuentas anuales de ese ejercicio 2020. En ese caso concreto no se podrá realizar la auditoría de las cuentas anuales de 2020 del EFC, pues se incurriría en la prohibición establecida en el artículo 5.1 del RUE.

Y ello no implica una aplicación retroactiva de dicho régimen de independencia, como se señala en la consulta remitida, puesto que no afecta a los trabajos de auditoría realizados con anterioridad, por ejemplo, la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2019, que estará sujeto al régimen establecido en la LAC para trabajos de auditoría de cuentas de entidades no EIP. Debe tenerse en cuenta a este respecto que el régimen de independencia aplicable a los auditores de cuentas de EIP (en el artículo 5 del RUE) lo que regula es la prohibición de simultanear en un mismo ejercicio la prestación del servicio de auditoría con otros determinados servicios (o en algunos casos, la prestación de determinados servicios en el ejercicio anterior), al establecer que dichos servicios afectan a la independencia del auditor en la realización de su trabajo de auditoría de un determinado ejercicio. Es decir, lo que establece el artículo 5 del RUE es que el auditor de cuentas de una EIP no puede realizar el trabajo de auditoría de las cuentas anuales de un ejercicio al mismo tiempo que presta otros servicios distintos, que se relacionan en el artículo 5.1, a la misma entidad; de forma que en los casos en que al auditor de cuentas se le ofreciera prestar estos otros servicios deberá optar entre prestar dichos servicios o el servicio de auditoría.

Esta es la situación que se pudiera plantear en el caso a que se refiere la consulta, en el que durante los primeros meses del ejercicio 2020 se hubieran prestado otros servicios distintos al EFC, que no estuviesen prohibidos taxativamente por la LAC, y que sin embargo serían servicios prohibidos de acuerdo con el artículo 5.1 del RUE. A este respecto, debe tenerse en cuenta, tal y como se ha indicado anteriormente, que la auditoría de las cuentas correspondientes al ejercicio 2020 estará sujeta en todos sus aspectos a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para EIP, incluido el régimen de independencia; por lo que en el supuesto de haberse prestado algún servicio de los prohibidos en el artículo 5.1 del RUE, el auditor de cuentas no podrá realizar el trabajo de auditoría de las cuentas anuales de dicho ejercicio. Hay que advertir que el Real Decreto 309/2020, de 11 febrero de 2020, fue publicado el 25 de febrero de ese mismo año en el BOE, y que en su tramitación fue sometido a los trámites de información pública correspondientes, por lo que su contenido era conocido con anterioridad a su entrada en vigor.

7.- En la consulta número 5, se plantea que el tratamiento indicado para los EFC, en los apartados anteriores, *(a la pregunta 3 anterior)* «sería trasladable a las entidades que en el transcurso de un ejercicio salgan a cotizar (mercados oficiales de valores, MAB). Por ejemplo, a una sociedad que salga a cotizar el 1 de mayo de 2020, le aplicaría la normativa de independencia LAC y RUE aplicable a la auditoría de una EIP a partir del 1 de mayo de 2020 de forma prospectiva».

Efectivamente, lo indicado en los apartados anteriores sobre los criterios de rotación y de aplicación del régimen de independencia resulta de aplicación a cualquier entidad que en el transcurso de un ejercicio social «X» llegue a tener la consideración de EIP, dado que en la formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio estará sujeta a lo dispuesto en la normativa reguladora aplicables a EIP.

## Contabilidad

### Consulta 1

Sobre la determinación del número medio de trabajadores en las empresas que hayan adoptado expedientes de regulación temporal de empleo (ERTES) derivados del COVID 19.

### Respuesta

El artículo 22 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, en su apartado 1, establece lo siguiente:

*«Artículo 22. Medidas excepcionales en relación con los procedimientos de suspensión de contratos y reducción de jornada por causa de fuerza mayor.*

*1. Las suspensiones de contrato y reducciones de jornada que tengan su causa directa en pérdidas de actividad como consecuencia del COVID-19, incluida la declaración del estado de alarma, que impliquen suspensión o cancelación de actividades, cierre temporal de locales de afluencia pública, restricciones en el transporte público y, en general, de la movilidad de las personas y/o las mercancías, falta de suministros que impidan gravemente continuar con el desarrollo ordinario de la actividad, o bien en situaciones urgentes y extraordinarias debidas al contagio de la plantilla o la adopción de medidas de aislamiento preventivo decretados por la autoridad sanitaria, que queden debidamente acreditados, tendrán la consideración de provenientes de una situación de fuerza mayor, con las consecuencias que se derivan del artículo 47 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre.*

*En relación con las actividades que deban mantenerse de acuerdo con la declaración del estado de alarma, otras normas de rango legal o las disposiciones dictadas por las autoridades delegadas en virtud de lo previsto en el artículo 4 del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, se entenderá que concurre la fuerza mayor descrita en el párrafo anterior respecto de las suspensiones de contratos y reducciones de jornada aplicables a la parte de actividad no afectada por las citadas condiciones de mantenimiento de la actividad.»*

Asimismo, el artículo 23 del citado Real Decreto 8/2020, señala:

*«Artículo 23. Medidas excepcionales en relación con los procedimientos de suspensión y reducción de jornada por causa económica, técnica, organizativa y de producción.*

*1. En los supuestos que se decida por la empresa la suspensión de contrato o reducción de la jornada por causas económicas, técnicas, organizativas y de producción relacionadas con el COVID-19, se aplicarán las siguientes especialidades, respecto del procedimiento recogido en la normativa reguladora de estos expedientes:*

*a) En el supuesto de que no exista representación legal de las personas trabajadoras, la comisión representativa de estas para la negociación del periodo de consultas estará integrada por los sindicatos más representativos y representativos del sector al que pertenezca la empresa y con legitimación para formar parte de la comisión negociadora del convenio colectivo de aplicación. La comisión estará conformada por una persona por cada uno de los sindicatos que cumplan dichos requisitos, tomándose las decisiones por las mayorías representativas correspondientes. En caso de no conformarse esta representación, la comisión estará integrada por tres trabajadores de la propia empresa, elegidos conforme a lo recogido en el artículo 41.4 del Estatuto de los Trabajadores.*

*En cualquiera de los supuestos anteriores, la comisión representativa deberá estar constituida en el improrrogable plazo de 5 días.*

*b) El periodo de consultas entre la empresa y la representación de las personas trabajadoras o la comisión representativa prevista en el punto anterior no deberá exceder del plazo máximo de siete días.*

*c) El informe de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, cuya solicitud será potestativa para la autoridad laboral, se evacuará en el plazo improrrogable de siete días.*

*2. Para la tramitación de los expedientes de suspensión de contratos y reducción de jornada que afecten a los socios trabajadores de cooperativas de trabajo asociado y sociedades laborales incluidos en el Régimen General de la Seguridad Social o en algunos de los regímenes especiales que protejan la contingencia de desempleo, será de aplicación el procedimiento específico previsto en el Real Decreto 42/1996, de 19 de enero, salvo en lo relativo al desarrollo del período de consultas y al informe de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, que se regirán por lo previsto en los apartados b) y c) del apartado anterior.»*

Por su parte, el artículo 47 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, regula el procedimiento para la suspensión del contrato o reducción de jornada por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción o derivadas de fuerza mayor.

La Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 12ª *Número medio de trabajadores* del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, expresa que: «*Para la determinación del número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido alguna relación laboral con la empresa durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios.*»

Es decir que todas las personas que trabajen en una empresa y estén vinculadas a ésta por un contrato laboral, incluidos los directivos, se computarán como trabajadores de dicha empresa.

De acuerdo con la normativa antes citada, los expedientes de regulación temporal de empleo no dan lugar a la extinción de la relación laboral, sino a una suspensión de los contratos de trabajo de los trabajadores afectados por el expediente, por lo que este Instituto entiende que deberán computarse a efectos del cálculo del número medio de trabajadores, promediados según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios en la empresa. Por lo tanto, si en una empresa de 20 trabajadores se ha incluido en un ERTE al 50% de la plantilla durante un periodo de 6 meses, el número medio de trabajadores del ejercicio será de 15.

## **Consulta 2**

Adquisición de unos ordenadores para donarlos a una entidad sin fines lucrativos.

### **Respuesta**

La consulta versa sobre el tratamiento contable de los ordenadores adquiridos, desde el punto de vista de la sociedad que adquiere dichos ordenadores con la finalidad de donarlos a una ONG o asociación, y se pregunta si la sociedad debe calificarlos como inmovilizado, proceder a su amortización y contabilizar la correspondiente pérdida en el momento de la donación.

Sobre la cuestión planteada, habrá que determinar si los ordenadores adquiridos cumplen los requisitos para poder registrarlos como activos teniendo en cuenta la definición y los criterios de registro contable de los elementos de las cuentas anuales contenida en la primera parte Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto de 1514/2007, de 16 de noviembre, ya que, en caso contrario, procederá el registro de un gasto.

En concreto, en el MCC se definen los activos como:

*«Bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.»*

Asimismo, los activos deben reconocerse en el balance, de acuerdo con lo señalado en el apartado 5º del MCC:

*«Cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.»*

En el caso que nos ocupa, parece desprenderse que los ordenadores han sido adquiridos con la finalidad exclusiva de donarlos a otra empresa por lo que dicha adquisición deberá ser contabilizada como un gasto (por donación) del ejercicio en el que se realiza la compra.

**Consulta 3**

Sobre el tratamiento contable de un aval concedido por un socio para garantizar un contrato de arrendamiento suscrito por la sociedad.

**Respuesta**

La sociedad consultante ha suscrito un contrato de arrendamiento en el que el arrendador requería la constitución de un aval bancario como garantía del contrato. Ante la imposibilidad de la sociedad de obtener el aval bancario por falta de solvencia, ha sido el socio mayoritario quién ha suscrito dicho aval, por lo que para obtener la garantía el socio ha pignorado un importe igual a la operación descrita. La cuestión que se plantea es si esta operación debería tener registro contable en la sociedad puesto que si el aval fuera ejecutado el pago correría por cuenta del avalista (socio) y se plantea la idoneidad de recoger como deuda en favor del socio la garantía aportada en favor de la sociedad.

La operación de concesión de un aval es un contrato de garantía financiera y está regulada en el apartado 5.5 de la norma de registro y valoración (NRV) 9ª *Instrumentos Financieros*, contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

En concreto, para dar respuesta a la consulta puede citarse la opinión recogida en la consulta publicada por este Instituto número 1 del BOICAC 82 sobre el tratamiento contable de los gastos asociados a la obtención de un aval.

En la medida en que se trata de una operación de un socio en favor de la sociedad será de aplicación la norma de registro y valoración (NRV) 21ª *Operaciones entre empresas del grupo* contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, siendo aplicables las normas generales, por lo que la operación por la que el socio avala a la sociedad en cualquier caso se registrará a valor de mercado, y al tratarse de un socio con participación mayoritaria le resultará también de aplicación la NECA 15ª *Partes vinculadas*, contenida en la tercera parte del PGC.

En caso de incumplimiento por parte de la empresa avalada, atendiendo a las condiciones de otorgamiento del aval, la sociedad deberá reclasificar la deuda por arrendamiento en una deuda contraída con el socio por la ejecución del aval, con el reconocimiento en su caso de los gastos de ejecución que le correspondieran.

Por último, a modo de información se indica que este Instituto ha publicado diversas consultas en el BOICAC en relación con la figura del aval. En concreto, puede citarse la opinión recogida sobre el registro contable de los avales otorgados, tanto se ejecuten o no en la consulta 1 del BOICAC 49.

## IV. ÁMBITO INTERNACIONAL

---

### **REGLAMENTO (UE) 2020/1434 DE LA COMISIÓN de 9 de octubre de 2020 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 la Norma Internacional de Contabilidad 16.**

*(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<sup>(1)</sup>, y en particular su artículo 3, apartado 1,

Considerando lo siguiente:

- (1) Mediante el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 de la Comisión<sup>(2)</sup> se adoptaron determinadas normas internacionales de contabilidad e interpretaciones existentes a 15 de octubre de 2008.
- (2) La pandemia de COVID-19 ha causado un choque exterior sin precedentes en la Unión y en su economía, creando la necesidad de medidas destinadas a aliviar los impactos adversos en los ciudadanos y las empresas siempre que sea posible.
- (3) Los Estados miembros y la Unión han adoptado medidas para proporcionar ayuda financiera a las empresas, como la suspensión del pago de deudas basada en moratorias privadas y públicas, para evitar quiebras innecesarias y pérdidas de puestos de trabajo, y para apoyar una rápida recuperación.
- (4) El 28 de mayo de 2020, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC/IASB) publicó el documento «Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19 [modificación de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 16 Arrendamientos]».
- (5) La modificación de la NIIF 16 prevé una facilitación de las condiciones operativas, opcional y temporal, relacionada con la COVID-19, para los arrendatarios que se benefician de la suspensión del pago de los arrendamientos, sin socavar la pertinencia y la utilidad de la información financiera comunicada por las empresas. Tras consultar al Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera, la Comisión concluye que la modificación de la NIIF 16 cumple los criterios para su adopción, establecidos en el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 1606/2002.
- (6) El CNIC/IASB fijó en el 1 de junio de 2020 la fecha a partir de la cual las modificaciones de la NIIF 16 surtirían efecto. Por consiguiente, las disposiciones del presente Reglamento deben aplicarse con carácter retroactivo para garantizar la seguridad jurídica a los emisores afectados y la coherencia con otras normas contables establecidas en el Reglamento (CE) n.º 1126/2008.

---

(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).

- (7) Habida cuenta de la urgencia de esta facilitación de las condiciones operativas relacionada con la COVID-19, el presente Reglamento entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea.
- (8) Procede, por tanto, modificar el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 en consecuencia.
- (9) Las medidas previstas en el presente Reglamento se ajustan al dictamen del Comité de Reglamentación Contable.

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

*Artículo 1*

En el anexo del Reglamento (CE) n.º 1126/2008, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 16 Arrendamientos queda modificada según lo establecido en el anexo del presente Reglamento.

*Artículo 2*

Todas las empresas aplicarán las modificaciones mencionadas en el artículo 1 a más tardar desde el 1 de junio de 2020 para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2020.

*Artículo 3*

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

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

Hecho en Bruselas, el 9 de octubre de 2020.

*Por la Comisión*  
*La Presidenta*  
Ursula VON DER LEYEN

*ANEXO***Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19**

Modificación de la NIIF 16

**Modificación de la NIIF 16 Arrendamientos**

Se añaden los párrafos 46A, 46B, 60A, C1A, C20A y C20B. Se añade un nuevo encabezamiento antes del párrafo C20A. Para facilitar la lectura, estos párrafos no han sido subrayados.

Arrendatario

**Valoración*****Valoración posterior****Modificaciones del arrendamiento*

- 46A Como solución práctica, el arrendatario podrá optar por no evaluar si una reducción del alquiler que cumpla las condiciones del párrafo 46B es una modificación del arrendamiento. El arrendatario que haga uso de esta opción contabilizará cualquier cambio en los pagos por arrendamiento que resulte de la reducción del alquiler de la misma forma que contabilizaría el cambio aplicando esta norma si el cambio no fuera una modificación del arrendamiento.
- 46B La solución práctica del párrafo 46A solo es aplicable a las reducciones del alquiler que se produzcan como consecuencia directa de la pandemia de COVID-19 y únicamente si se cumplen todas las condiciones siguientes:
- que el cambio en los pagos por arrendamiento dé lugar a una contraprestación por el arrendamiento revisada que sea sustancialmente idéntica, o inferior, a la contraprestación por el arrendamiento inmediatamente anterior al cambio;
  - que cualquier reducción de los pagos por arrendamiento afecte solamente a los pagos que originalmente se hubieran adeudado antes del 30 de junio de 2021 o en esa fecha (por ejemplo, una reducción del alquiler cumpliría esta condición si diera lugar a pagos por arrendamiento reducidos antes del 30 de junio de 2021 o en esa fecha y a pagos por arrendamiento incrementados más allá del 30 de junio de 2021), y
  - que no haya ningún cambio sustancial de otras condiciones del contrato de arrendamiento.

**Información a revelar**

- 60A Si un arrendatario aplica la solución práctica del párrafo 46A, revelará:
- que ha aplicado la solución práctica a todas las reducciones del alquiler que cumplan las condiciones del párrafo 46B o, si no la ha aplicado a todas las reducciones del alquiler de ese tipo, dará información sobre la naturaleza de los contratos a los que ha aplicado la solución práctica (véase el párrafo 2), y
  - el importe reconocido en el resultado del ejercicio sobre el que se informe para reflejar los cambios en los pagos por arrendamiento que se deriven de las reducciones del alquiler a las que el arrendatario haya aplicado la solución práctica del párrafo 46A.

## **Apéndice C**

### **Fecha de vigencia y transición**

#### FECHA DE VIGENCIA

C1A Mediante el documento *Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19*, publicado en mayo de 2020, se añadieron los párrafos 46A, 46B, 60A, C20A y C20B. Los arrendatarios aplicarán esa modificación a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de junio de 2020. Se permite su aplicación anticipada, incluso en los estados financieros cuya publicación no estaba autorizada a 28 de mayo de 2020.

#### TRANSICIÓN

### **Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19 para los arrendatarios**

C20A Los arrendatarios aplicarán lo señalado en *Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19* (véase el párrafo C1A) retroactivamente, reconociendo el efecto acumulado de la aplicación inicial de esa modificación como un ajuste del saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio neto, según proceda) al comienzo del ejercicio anual en el que el arrendatario aplique la modificación.

C20B En el ejercicio sobre el que se informe en que apliquen por primera vez lo señalado en *Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19*, los arrendatarios no estarán obligados a revelar la información exigida por el párrafo 28, letra f), de la NIC 8.

**REGLAMENTO (UE) 2020/2097 DE LA COMISIÓN de 15 de diciembre de 2020 por el que se 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 la Norma Internacional de Información Financiera 4**

*(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<sup>(1)</sup> y en particular su artículo 3, apartado 1,

Considerando lo siguiente:

- (1) Mediante el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 de la Comisión<sup>(2)</sup> se adoptaron determinadas normas internacionales de contabilidad e interpretaciones existentes a 15 de octubre de 2008.
- (2) El 25 de junio de 2020, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad publicó la Prórroga de la exención temporal de aplicación de la NIIF 9 [modificaciones de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 4 Contratos de seguro].
- (3) Las modificaciones de la NIIF 4 tienen por objeto solventar las consecuencias contables temporales ocasionadas por las diferentes fechas de entrada en vigor de la NIIF 9 Instrumentos financieros y la futura NIIF 17 Contratos de seguro. En particular, las modificaciones de la NIIF 4 prorrogan hasta 2023 la fecha de expiración de la exención temporal de aplicación de la NIIF 9, con el fin de adecuar la fecha de entrada en vigor de la NIIF 9 a la de la nueva NIIF 17.
- (4) El Reglamento (UE) 2017/1988 de la Comisión<sup>(3)</sup> fija el 1 de enero de 2021 como fecha de expiración del aplazamiento opcional de la aplicación de la NIIF 9 para las entidades que desarrollen predominantemente actividades de seguros, incluido el sector de seguros de un conglomerado financiero comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2002/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo<sup>(4)</sup>.
- (5) Debe permitirse a dichas entidades aplazar el uso de la NIIF 9 hasta el 1 de enero de 2023, en lugar del 1 de enero de 2021.
- (6) Tras consultar al Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera, la Comisión confirma que las modificaciones de la NIIF 4 cumplen los criterios para su adopción establecidos en el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 1606/2002.
- (7) Procede, por tanto, modificar el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 en consecuencia.

(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).

(3) Reglamento (UE) 2017/1988 de la Comisión, de 3 de noviembre de 2017, 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 la Norma Internacional de Información Financiera 4 (DO L 291 de 9.11.2017, p. 72).

(4) Directiva 2002/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de diciembre de 2002, relativa a la supervisión adicional de las entidades de crédito, empresas de seguros y empresas de inversión de un conglomerado financiero, y por la que se modifican las Directivas 73/239/CEE, 79/267/CEE, 92/49/CEE, 92/96/CEE, 93/6/CEE y 93/22/CEE del Consejo y las Directivas 98/78/CE y 2000/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 35 de 11.2.2003, p. 1).

- (8) Las medidas previstas en el presente Reglamento se ajustan al dictamen del Comité de Reglamentación Contable.

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

*Artículo 1*

En el anexo del Reglamento (CE) n.º 1126/2008, la Norma Internacional de Información Financiera (NIF) 4 Contratos de Seguros queda modificada según lo establecido en el anexo del presente Reglamento.

*Artículo 2*

Todas las empresas y todos los conglomerados financieros, tal como se definen en el artículo 2 del Reglamento (UE) 2017/1988, aplicarán las modificaciones contempladas en el artículo 1 del presente Reglamento a partir del 1 de enero de 2021 a los ejercicios financieros que comiencen el 1 de enero de 2021 o a partir de esta fecha.

*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 15 de diciembre de 2020.

*Por la Comisión*  
*La Presidenta*  
Ursula VON DER LEYEN

## ANEXO

**Prórroga de la exención temporal de aplicación de la NIIF 9**

## Modificaciones de la NIIF 4

**Modificaciones de la NIIF 4 *Contratos de seguros***

Se modifican los párrafos 20A, 20J y 200.

**Exención temporal de la NIIF 9**

0A La NIIF 9 se refiere a la contabilización de los instrumentos financieros y es aplicable a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. No obstante, en el caso de una aseguradora que satisfaga los criterios del párrafo 20B, esta NIIF establece una exención temporal que autoriza, pero no obliga, a la aseguradora a aplicar la NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración, en lugar de la NIIF 9, en relación con los ejercicios anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2023. Las aseguradoras que apliquen la exención temporal de aplicación de la NIIF 9 deberán:

a) ...

...

20J Si una entidad deja de poder acogerse a la exención temporal de aplicación de la NIIF 9 como resultado de una reevaluación [véase el párrafo 20G, letra a)], estará autorizada a seguir aplicando la exención temporal de aplicación de la NIIF 9 solo hasta el final del ejercicio anual que haya comenzado inmediatamente después de dicha reevaluación. No obstante, la entidad deberá aplicar la NIIF 9 en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Por ejemplo, si una entidad determina que ya no puede acogerse a la exención temporal de aplicación de la NIIF 9, conforme al párrafo 20G, letra a), el 31 de diciembre de 2018 (final de su ejercicio anual), estará autorizada a seguir acogiéndose a dicha exención temporal solo hasta el 31 de diciembre de 2019.

...

**Exención temporal del cumplimiento de determinados requerimientos de la NIC 28**

200 Los párrafos 35 y 36 de la NIC 28 Inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos obligan a la entidad a aplicar políticas contables uniformes cuando utilice el método de la participación. No obstante, en los ejercicios anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2023, la entidad podrá, sin estar obligada a ello, mantener las políticas contables pertinentes aplicadas por la asociada o el negocio conjunto, como sigue:

a) ...

...



GOBIERNO  
DE ESPAÑA

MINISTERIO  
DE ASUNTOS ECONÓMICOS  
Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL